وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الحاج لخضر – باتنة –
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق
دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم
في العلوم الاقتصادية
شعبة تسيير المؤسسات

إعداد الباحثة: نعيمة يحياوي
إشراف الأستاذ الدكتور: علي رحال

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
السعدي رجال	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	رئيسا
علي رحـــال	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة	مشرفا ومقررا
محفوظ جبـار	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف	مناقشا
السعيد بريبش	أستاذ محـــاضر	جامعة عنابة	مناقشا
مصطفى عقاري	أستاذ محـــاضر	جامعة باتنة	مناقشا
إيمان بن زيان	أستاذ محـــاضر	جامعة باتنة	مناقشا

السنة الجامعية: 2008-2009

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــــــداء

عبرات من قلب يتقاطر شكرا وعرفنا وتقديرا وامتنانا إلى القلب الدافئ والصدر الرحيم، إلى من أعطتني دون سؤال ودفعتني للمضي قدما رغم الصعاب، إلى من فارق النوم جفونها لترعاني، وحرمت نفسها لترضيني، إلى من رسمت شعار النجاح على قلبي وجعلته وساما على صدري، إلى من يعود لها الفضل الوافي والجزيل إلى ما وصلت إليه،**أمي الغالية**.

إلى الذي أنار طريقي، وأزال العقبات عن سبيلي، وعلمني معنى الشموخ وركب الصعاب إلى غاية نيل المرام،**أبي العزيز**.

إلى من قاسموني الحياة حلوها ومرها، وشاركوني السعادة في كل لحظاتها

قرتا عيني أختاي العزيزتين:

نزيهة وزوجها مسعود وولديهما مهدي ومنال

حفيظة وزوجها سليم والكتكوتين إيمان وأحمد طه

أهدي ثمرة جهدي.

كلـــمة شكـــــر وعـــرفان

الحمد لله من قبل ومن بعد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه هو وحده المتفرد بجزيل العطاء لكرمه، أحمده وأشكره وأثني عليه لا أحصي ثناءا كما أثنى هو على نفسه، الحمد لله الذي أعانني على انجاز هذا العمل ويسر لي سبل إتمامه ويعود له الفضل الكامل في ذلك.

إن العرفان بالجميل يحتم علينا أن نتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان للأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور **علي رحال** على توجيهاته القيمة ونصائحه النفيسة والتي كانت لنا خير سند في هذا البحث.

كما أتوجه بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة المناقشة كل باسمه على قبول مناقشة وإثراء موضوع البحث.

ولا أنسى أن أتوجه بالشكر الجزيل لكافة إطارات الملبنة على المساعدات التي قدموها، وأخص بالذكر: العمراوي أحمد، ملاح مراد، نبيل

كما لا يفوتني أن أشكر كل من ساهم من بعيد أو قريب في انجاز هذا البحث وأخص بالذكر : أساتذتي الكرام تطار منصف، بوخالفة علي، عكسة نسيمة، وإطارات المكتبة وعلى رأسهم بوحريق الضاوية، والكاتبة حنان، والمشجع الدائم للعلم الطاهر فتحة.

الفهرس

قائمة المحتويات	الصفحة
المقدمة العامة	2
إشكالية البحث	3
فرضيات البحث	5
أهمية البحث	6
مبررات البحث والدراسات السابقة للموضوع	6
أهداف البحث	7
أسباب اختيار عينة البحث	8
المنهج المتبع في البحث وطرق جمع البيانات	10
خطة البحث	10
الجزء الأول **الإطار النظري لأدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال وتقييم الأداء**	12
المقدمة	13
الفصل الأول: مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير	14
المقدمة	15
I- التطور التاريخي لمراقبة التسيير	16
1.I- مرحلة الرقابة التقليدية للفترة الممتدة من سنة 1910 إلى 1945	17
2.I- مرحلة البحث عن الأمثلية للفترة الممتدة من سنة 1945 إلى 1968	20
3.I- مرحلة الأبعاد المتعددة لمراقبة التسيير للفترة الممتدة من سنة 1968 إلى1980	22
4.I- مرحلة مراقبة التسيير المتكاملة للفترة التي تبدأ من سنة 1980	23
II- مراقبة التسيير: مفهومها، أهدافها وشروط نجاحها في تحقيق أهدافها	25
1.II- مفهوم مراقبة التسيير	26
1.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عندما ينظر للمؤسسة على أنها هيكل وظيفي	26
2.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عندما ينظر للمؤسسة على أنها عقد التزام	27
3.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عند ما ينظر للمؤسسة على أساس مشروع	27
4.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عندما ينظر للمؤسسة على أنها نظام	28
2.II- أهداف مراقبة التسيير	29

II.1.2- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملي	30
II.2.2- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء	30
II.3.2- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة التقييم اللاحق	31
II.4.2- ضمان تقارب الأهداف	31
II.3- شروط نجاح مراقبة التسيير في تحقيق أهدافها	31
II.1.3- وجود أخلاقيات المؤسسة	32
II.3. 2- توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة	32
II.3. 3- أساليب إعداد ووضع نظام المعلومات	33
II.3. 4- جودة المعلومة، مرونتها وقدرتها على التكيف	34
II.3. 5- وضوح البنية وسهولة الاتصال	35
III- مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفي عملية الرقابة التنظيمية	35
III.1- مهام وأدوار مراقب التسيير	36
III. 2 - الهياكل التنظيمية وتأثيرها على مكانة مراقبة التسيير	37
III.2-1- الهياكل التنظيمية التقليدية وتأثيرها على مكانة مراقبة التسيير	37
III.2-2- الهياكل التنظيمية الحديثة وتأثيرها على مكانة مراقبة التسيير	39
III.3- مكانة مراقبة التسيير في عملية الرقابة التنظيمية	41
III.1.3- صيرورة عملية الرقابة التنظيمية	41
III.2.3- مكانة مراقبة التسيير بين مستويات الرقابة التنظيمية	44
IV- أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات لمراقبة التسيير	49
IV.1-عملية مراقبة التسيير	50
IV.2- نظام المعلومات عنصر أساسي ومادة أولية لمراقبة التسيير	51
IV .1.2- شروط نجاح نظام المعلومات	52
IV .2.2-المعلومات الضرورية لمراقبة التسيير وكيفية حجزها	53
IV.3- أدوات تكوين نظام المعلومات لعملية مراقبة التسيير	55
IV.1.3- المحاسبـــة	55
IV.2.3- الإحصائيات	59
IV.3.3- النسب	59
IV.4.3- الموازنات	59
IV.4- فوائد وحدود عملية مراقبة والتسيير	60

1.4.IV–فوائد عملية مراقبة التسيير	60
2.4.IV– حدود عملية مراقبة التسيير	61
خلاصة الفصل الأول	63
الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال	65
المقدمة	66
I – مراقبة التسيير أداة فعالة للربط بين المخطط الإستراتيجي والمدى القصير	66
1.I– التحليل الإستراتيجي	67
1.1.I– التجزئة الإستراتيجية	67
2.1. I– الإغراءات والعوامل الأساسية للمنافسة	68
3.1. I– تقدير فرص النجاح	70
2.I– مراقبة التسيير أداة فعالة للانتقال من مخطط الإستراتيجي إلى المخطط قصير المدى	72
II– الموازنة التقديرية أداة فعالة في تخطيط الاستغلال لمراقبة التسيير	75
1.II– الموازنة التقديرية: نشأتها وتطورها، مفهومها وخصائصها	75
1.1.II– نشأة وتطور الموازنات التقديرية	75
2.1.II– مفهوم الموازنة التقديرية وخصائصها	76
3.1.II – أنواع الموازنات التقديرية والعوامل المتحكمة في إعدادها	78
2.II– مبادئ وإجراءات إعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية	80
1.2.II– المبادئ الأساسية لإعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية	80
2.2.II- إجراءات ومراحل إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية	82
III– الموازنة التقديرية للمبيعات	88
1.III– مراحل وأساليب إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	88
1.1.III– أساليب إعداد برنامج المبيعات	88
2.1.III– إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات	100
2.III– إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع	101
1.2.III– عرض لبعض مصاريف البيع والتوزيع	101
2.2.III– تقدير مصاريف البيع والتوزيع	102
IV– الموازنة التقديرية للإنتاج	103
1.IV– مفاهيم أساسية حول الموازنة التقديرية للإنتاج	104
1.1.IV– مفهوم وأهداف الموازنة التقديرية للإنتاج	104

2.1.IV– الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج	105
2. IV– أساليب إعداد برنامج الإنتاج	105
1.2. IV– أنواع أنظمة الإنتاج	105
2.2.IV– تقييم قيود الإنتاج	107
3.2.IV– أساليب إعداد برنامج الإنتاج وإجراءات التسوية	110
3.IV– تقييم برنامج الإنتاج	113
1.3.IV– إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة	114
2.3.IV– إعداد الموازنة التقديرية لليد العاملة	115
3.3.IV– إعداد الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة	118
V– الموازنة التقديرية للتموينات	120
1.V– إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للتسيير الكلاسيكي للمخزون	120
1.1.V– حساب عناصر الموازنة التقديرية للتموينات	120
2.1.V– إعداد الموازنة التقديرية للتموينات	122
2.V– إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا لنظام الوقت المحدد (صفر مخزون)	126
1.2.V– التعريف بنظام الوقت المحدد	126
2.2.V– كيفية عمل نظام الوقت المحدد	128
3.2.V– مراحل تشغيل نظام الوقت المحدد	130
4.2.V– نظام الوقت المحدد وبرنامج إعداد الموازنة التقديرية للتموينات	133
5.2.V– مميزات وحدود نظام الوقت المحدد	136
VI– التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية	138
1.VI– المحاولات لتحسين نظام الموازنات	138
1.1.VI– ترقية أسلوب موازنات إستراتيجية من خلال الربط بين الإستراتيجية الموازنات	139
2.1.VI– أداة الموازنات على أساس الأنشطة	140
2.VI– أسلوب تسيير بعيدا عن سيطرة الموازنات	142
خلاصة الفصل الثاني	145
الفصل الثالث: أدوات مراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء	147
المقدمة	148
I– أساسيات حول الأداء وتقييمه	148

I.1- الأداء: مفهومه، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه	148
I.1.1- مفهوم الأداء	148
I.2,1- العوامل المؤثرة في الأداء	151
I.3.1- أنواع الأداء	153
I.2- تقييم الأداء: مفهومه ومؤشرات قياسه	153
I.1.2- مفهوم تقييم الأداء	154
I. 2.2- مؤشرات قياس الأداء	156
II – الأدوات التقليدية في تقييم أداء المؤسسات	162
II.1- مراقبة الموازنات أداة لتقييم أداء المؤسسات	163
II.1.1- أهمية مراقبة الموازنات	163
II.2.1- تقيم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنات	164
II.3.1- مراقبة الموازنات موضوع انتقادات وصعوبات	180
III- الأدوات الحديثة لتقييم الأداء	182
III.1- جداول القيادة أداة مستحدثة لتقييم الأداء	183
III.1.1- جداول القيادة: ميلادها، مفهومها ومميزاتها	184
III.2.1- مبادئ تصميم جداول القيادة واختيار المؤشرات	185
III.3.1- الشكل العام لجداول القيادة وأدواتها	190
III.4.1- فوائد وحدود جداول القيادة	192
III.2- بطاقة الأداء المتوازن	193
III.1.2- ميلاد طريقة بطاقة الأداء المتوازن	194
III.2.2- المحاور التفاعلية لبطاقة الأداء المتوازن وكيفية قياسها	195
III.3.2- العوامل المؤثرة والمحددة لبطاقة الأداء المتوازن وكيفية إعدادها	201
III.4.2- بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للربط بين الإستراتيجية والموازنة	203
III.5.2- مميزات بطاقة الأداء المتوازن ومعوقات تطبيقها	205
IV – مقارنة بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء	207
IV.1- مقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة	207
IV.2- مقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير الحديثة	209
IV.3- أدوات مراقبة التسيير في المتابعة وتقييم الأداء بين التكامل والتمايز	213
خلاصة الفصل الثالث	214
خاتمة الجزء الأول	215

الجزء الثاني **الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال وتقييم الأداء**	216
المقدمة	217
الفصل الرابع: توجهات وآفاق قطاع صناعة الحليب على المستوى العالمي والوطني	218
المقدمة	219
I - توجهات وآفاق صناعة الحليب في العالم	220
1.I- توجهات وآفاق الإنتاج العالمي للحليب ومشتقاته وأهم رواد صناعته	220
2.I- تطور الأسعار العالمية لمنتجات الحليب	225
II- لمحة تاريخية عن واقع تطور الزراعة والصناعة الغذائية في الجزائر خلال الفترة 1962-2004	227
1.II- الفترة الممتدة من سنة 1962إلى سنة 1986	227
2. II- الفترة الممتدة بين سنة 1988 إلى سنة 2000	227
3.II- الفترة الممتدة بين سنة 2000 إلى سنة 2004	228
III- واقع وآفاق قطاع صناعة الحليب في الجزائر	231
1.III- لمحة تاريخية عن السياسات المتعاقبة لتطوير قطاع الحليب في الجزائر	231
1.1.III- سياسة إرساء وتعزيز إنتاج الحليب	231
2.1.III- سياسة إعادة الاعتبار لصناعة الحليب	234
3.1.III- سياسة التصحيح لمؤسسات صناعة الحليب	235
4.1.III- السياسة الاستعجالية لإنعاش مؤسسات صناعة الحليب	237
2.III- العناصر المكونة لقطاع صناعة الحليب في الجزائر	239
1.2.III- إنتاج وتجميع الحليب الطبيعي	239
2.2.III- صناعة الحليب	242
3.2.III- الواردات الوطنية من الحليب ومشتقاته	247
خلاصة الفصل الرابع	249
الفصل الخامس: دراسة تحليلية لواقع الاستغلال والاستثمار بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2000-2005	251
المقدمة	252
I- التعريف بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته والتنظيم العام بها	252
1.I- نبذة تاريخية عن نشأة الملبنة	253
2.I- أهداف ملبنة الأوراس ومشاكلها	254

1.2.I- أهداف الملبنة	254
1.2.I- مشاكل الملبنة	255
3.I- التنظيم العام بملبنة الأوراس	256
II- دراسة تحليلية لواقع التموين	258
1.II- عرض لنشاط التموين بالملبنة ومختلف مشترياتها	258
2.II- دراسة تحليلية لتطور مشتريات الملبنة من المواد الأولية	260
3.II- دراسة تحليلية لتطور مشتريات الملبنة من الأغلفة	264
4.II- نتائج التحليل	266
III- دراسة تحليلية لواقع الإنتاج	267
1.III- صيرورة عملية الإنتاج بالملبنة	268
2.III- دراسة تحليلية لتطور كمية الإنتاج بالملبنة	271
3.III- العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج بالملبنة	273
4.III- نتائج التحليل	275
IV- دراسة تحليلية لواقع البيع	277
1.IV- عرض لنشاط البيع بالملبنة ومختلف زبائنها ومنتجاتها	277
2. IV- دراسة تحليلية لتطور مبيعات الملبنة	279
3. IV- دراسة تحليلية لتطور النتائج التحليلية للملبنة	280
4.IV- نتائج التحليل	286
V- دراسة تحليلية لواقع الاستثمار	288
1.V- عرض لمختلف أنواع الاستثمارات بالملبنة	288
2. V- دراسة تحليلية لتطور الاستثمارات بالملبنة	289
3.V- أثر الاستثمار على الإنتاج والتكاليف بالملبنة	292
خلاصة الفصل الخامس	293
الفصل السادس: الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في تقييم وتخطيط الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته	297
المقدمة	298
I- مساهمة لتقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003-2005	298
I 1.- تقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته باستعمال أداة مراقبة الموازنات	298
I 1.1.- تقييم أداء البيع بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003-2005	299

I.2.1– تقييم أداء الإنتاج بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003–2005	308
I.2– تقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته باستعمال بطاقة الأداء المتوازن	322
I 1.2– تقييم أداء الملبنة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن لسنة 2003	326
I.2.2– تقييم أداء الملبنة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن لسنة 2004	329
I.3.2– تقييم أداء الملبنة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن لسنة 2005	331
II– مساهمة في تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة للملبنة بتطبيق أداة الموازنات التقديرية	335
II.1– تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة باستعمال تحليل التعادل	335
II.2– التصورات الممكنة لكيفية تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة	341
II.1.2– التصور الأول: أثر إلغاء حليب القارورات على نتيجة الملبنة	342
II.2.2– التصور الثاني: أثر الزيادة في حجم المبيعات لمختلف المنتجات بعد نقطة التعادل على نتيجة الملبنة	347
II.3.2– التصور الثالث: حجم المبيعات الضروري لبلوغ الأرباح المستهدفة وحجم الأرباح المقابل للمبيعات المستهدفة	350
II.3– تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة في ظل الإمكانيات المتاحة والأهداف المنشودة	354
II.1.3– الأهداف المنشودة للملبنة	354
II.2.3– الإمكانيات المتاحة والمحتملة للملبنة	355
II. 3.3– مقارنة أهداف الملبنة بإمكانياتها المتاحة والمحتملة	356
خلاصة الفصل السادس	358
خاتمة الجزء الثاني	360
الخاتمة العامة	363
قائمة الأشكال	372
قائمة الجداول	373
قائمة الملاحق	376
قائمة المراجع	377
الملاحق	384

المقدمة العامة

المقدمة العامة

يبرز التطور التاريخي للمنظمات أنها في كل مرحلة من مراحل تطورها تركز على جانب معين يطرح مشكلا أمام نموها وبقائها. ولأجل معالجته تنصب الأبحاث في ذلك المجال وتغفل بقية الجوانب، غير أنه وإن كانت النتائج مرضية ومشجعة في البداية ما فتأت تظهر تعقيدات تجعل من تلك الحلول غير مجدية، ومن جديد تفتح المجال لأبحاث أخرى في شق مغاير.

وعلى غرار ذلك وعندما كانت المنظمات تنشط في بيئة ميزها الاستقرار وثبات الطلب، انصب اهتمام مسيريها على ما يلبي حاجات المستهلك التي كانت آنذاك محدودة ومعروفة، وكل زيادة في الطلب يغطى بالمخزون. واقتصرت عملية التخطيط في المنظمة على تحديد حجم الإنتاج الذي يحقق الأرباح، أما عملية الرقابة فكان التركيز فيها ما يضمن ترشيد العمليات الإنتاجية.

ومع حدوث التطور التكنولوجي الذي سمح بزيادة حجم الإنتاج، وتنوع التشكيلة المعروضة تشعبت السوق وأصبحت غير قادرة على استيعاب كل ما تنتجه المنظمات. ووجدت هذه الأخيرة نفسها تواجه مشكلين: مشكل تصريف منتجاتها (بسبب كثرة المنافسين) ومشكل توفير الموارد الضرورية (بسبب ندرتها). وهذا فرض التحول من مفهوم الإنتاج إلى مفهوم البيع، وتحول التخطيط في المنظمة من التخطيط لغرض التخزين إلى التخطيط من أجل البيع والبحث عن الأمثلية في استغلال الموارد. وفي المقابل انتقلت الرقابة من الاعتماد على المؤشرات الإنتاجية إلى التقييم على أساس المؤشرات المالية.

وفي أواخر القرن العشرين شهد محيط المنظمات العديد من التغيرات تميزت بالتسارع والتعقيد نتيجة للعولمة وتطور تقنيات الإعلام والاتصال وشبكة المعلومات مما قصر من دورة حياة المنتجات و سرع زوال المزايا التنافسية ، وأصبح المستهلك في ظل هذه الظروف يجد كل ما يحتاجه وحتى ما يحلم به، وأضحت المؤسسات تواجه مشكل التميز من جهة ومشكل المحيط الذي أصبح شديد العدوانية وكثير التعقيد وذا طبيعة ديناميكية لا تسمح بالتنبؤ للأحداث المستقبلية.

لقد جعلت هذه التغيرات من الأهمية بمكان أن تكون المؤسسة على استعداد كامل ودائم لمواجهة مفاجآت المستقبل، كما يجب أن تكون ذات رد فعل سريع وحتى توقعي لما سيكون عليه المحيط، وما يجعلها تتميز عن غيرها في نظر المستهلك.

إن الأمر وكما تبرزه الظروف الجديدة يتطلب نظرة شاملة وتوقعية تضم جميع الجوانب والمستويات والأبعاد للمنظمة (المؤشرات المالية والمادية، الداخلية والخارجية). وتعد مراقبة التسيير المجال الذي استطاع أن يحتوي كل هذه النواحي، حيث لا يقتصر دوره على البعد التقني من تخطيط ومتابعة لمختلف أوجه النشاط بل يتعداه إلى التحفيز والتقييم والتنسيق بين أعمال

المسيرين، وفي بعض الأحيان يتحول إلى جهاز تستند إليه الإدارات لتجعل المحيط مرئيا، وكذا ردود أفعال الأشخاص.

يرتبط تحول مراقبة التسيير بالتفاعل الموجود بين المؤسسة ومحيطها. فغالبا ما تتطور في فترات الصعوبات وفي بعض الأحيان في الحالات الاستعجالية (مثلا المنافسة، صعوبات في المردودية، الحاجة للتنويع). وتتطلب هذه الصعوبات معلومات لا يمكن توفيرها بالشكل المرغوب إلا من خلال مراقبة التسيير. والمؤسسة التي لا تبحث عن المعلومة خاصة الخارجية منها هي المؤسسة التي تتخلى عن علاقتها بمحيطها وبالتالي تحكم على نفسها بالزوال.

إشكالية البحث:

تتطلب الإدارة الجيدة للمؤسسة النجاح الدائم في إيصال **Décliner** الإستراتيجية لجميع المستويات في المنظمة، وتعد مراقبة التسيير الوسيلة المميزة في ذلك والتي كانت في سنوات النمو (العشرينيات من القرن الماضي) مراقبة داخلية مركزة على تقريب الإنجازات من التقديرات، ولم يكن لمثل هذا العمل تأثير سلبي لمدة طويلة مادمت التقديرات تمارس بصفة أكاديمي ة وتعمل على تمديد اتجاهات معروفة في محيط أكيد. غير أن هذا المفهوم والظروف (الاقتصادية، السياسية، التكنولوجية) تغير منذ سنوات عديدة وأصبح المحيط أكثر اضطرابا، وهذا جعل من التكيف والمتابعة المسبقة والتوقعية أمر ضروري. فالتقييم على أساس مقارنة التقديرات بالتحقيقات لا يكفي لوحده، بل لابد من أن يتم بالنسبة للغير **Benchmarking** وهي طريقة لتحسين الأداء من خلال المقارنة والإقتداء بمؤسسة مماثلة.

وابتداء من الثمانينيات ازدادت الحاجة إلى استعمال الأرقام وتقديمها من أجل الرقابة والتحكم في أداء الأفراد والمنظمات بسبب تمويل **Financiarisation** الاقتصاد وهجمة "ثقافة النتيجة". ونتيجة لذلك عمت مراقبة التسيير وانتشرت في معظم المنظمات حتى تلك التي لا تبحث عن الربح وأصبحت وكأنها عملية إجبارية لا رجوع عنها.

وفي نفس الوقت شكلت في الآونة الأخيرة (خلال سنوات التسعينيات) أدوات مراقبة التسيير وتطبيقاتها الأساسية مثل حساب التكاليف، نظام الموازنات وجداول القيادة موضوعا للانتقادات وإعادة النظر، وذهب البعض إلى اقتراح التخلي عن الموازنات (وهذا يعني ضمنيا التخلي عن الرقابة) لأنها باتت آلية ثقيلة بطيئة مجترة لأرقام غير أكيدة، مشكوك في قدرتها على تحسين الأداء.

من أجل ذلك تعيش مراقبة التسيير مرحلة صراع بين المنطق المالي والمنطق التقني والاقتصادي. فالأول يتمثل في تحقيق المردودية التي تهم المساهمين بواسطة رقم الأعمال وحصة السوق التي تضمن استمرارية المؤسسة. والثاني يعمل على تدعيم الأول باستعمال المؤشرات المادية المناسبة في متابعة وتقييم العمليات التقنية، وتشكل هذه المؤشرات مصدر الأداء حاليا من

خلال التحكم الجيد في عوامل النجاح الأساسية (الجودة، التكاليف، الآجال) التي تستند عليها إستراتيجية نشاط معين.

يتوقف الأداء المالي المستقبلي على التسيير الجيد للأداء التقني والاقتصادي، وهذا يعني ضرورة التزود بنظام مراقبة متنوع ومتكامل في آن واحد، التنوع من أجل أخذ كل ما يغفل عنه البعد المالي، والتكامل يكون بين المدى الطويل، المتوسط والقصير. ففي المدى القصير تظهر الأحداث التي يجب التصرف تجاهها وفي بعض الأحيان على بعد إستراتيجي، وعلى عكس من ذلك ترتبط عوامل النجاح الأساسية بالمهام والإستراتيجيات المختارة.

إن هذا يجعل من مراقبة التسيير أسلوب لتسيير المتناقضات، عليه أن ينوع أدواته ومؤشراته وأن يحقق التكامل بينها، ويساعد ويشجع على تنفيذ الإستراتيجيات بشكل جيد ومثالي، وأن لا يقف عائقا أمام الإبداع والتجديد، وأن يبدي الاستياء لكن في المقابل يعترف بأن المعلومة غير كاملة في جميع أنظمة المعلومات، وأن يعمل على تفويض تسيير عملية معقدة من أجل تسهيل البرمجة لكن يجب أن يتم هذا التفويض بشكل واضح حتى يتسنى التعرف على الموارد الضرورية للأداء.

في ظل هذه التحولات التي يشهدها المحيط العالمي للمنظمات، عرفت المؤسسات الوطنية عدة إصلاحات (إعادة الهيكلة، استقلالية المؤسسات، الخصخصة) نقلتها من اقتصاد موجه تفرض فيه الجهة الوصية أساليب وأدوات التخطيط والتقييم لنشاط المنظمة، وقد منعها ذلك من أي مبادرة للإبداع أو هامش للمناورة والتصرف. إلى اقتصاد حر لم تهيأ فيه المؤسسات لحرية التصرف ووجدت نفسها بلا وصي ولا أرضية مناسبة للعمل، ولا خلفية فكرية ولا متابعة للتطورات التي حدثت لأساليب وأدوات التخطيط وتقييم الأداء، بل وجدت نفسها في بيئة البقاء فيها للأقوى والأفضل أداءا، وهذا أجبر العديد منها على الانسحاب من مجال المنافسة، والذي بقي يجد صعوبة في التكيف في البيئة الجديدة.

كما أن أدوات التخطيط والتقييم المطروحة من الناحية النظرية تم اكتشافها في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة صاحبة الفضل في إيجادها. وهذا يعني أن تطبيقها على واقع مؤسساتنا المغاير لن يؤدي إلى النتائج المرغوبة (كما أثبتته التجارب لعدة مؤسسات أجنبية انتهجت هذا المسلك كما سنراه لاحقا)، ويتطلب الأمر منها إعادة تكييفها بما يتناسب بيئتها أو البحث عن أدوات جديدة تكون أكثر ملامة.

وأمام هذا الواقع ومن منطلق هذه المعاينة تأتي إشكالية البحث:

ما هو الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في التكيف مع مستجدات الظروف الحالية للمؤسسة الوطنية؟ ومن منطلق هذا السؤال سيتم طرح عدة تساؤلات فرعية متكاملة فيما بينها ستكون محل اهتمامنا في هذا العمل:

1 -ما هي طبيعة المشاكل الحديثة التي بات يطرحها الواقع الجديد للمنظمات؟ ألم يعد هذا الواقع يطرح نفس المشاكل التي عولجت بواسطة الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير؟

2 -ما الجديد الذي جاءت به الأدوات الحديثة؟ أليس مجرد امتداد للماضي؟ وهل يعني هذا التخلي عن الأدوات التقليدية؟

3 -هل يجب المفاضلة بين الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير أم التكامل فيما بينها؟

4 -ما هي الظروف والمشاكل التي تحيط بقطاع صناعة الحليب في الجزائر؟ وما هي التدابير التي اتخذت بشأن ذلك؟

5 -ما هو واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في قطاع صناعة الحليب ؟

6 -ما النتائج الممكن الحصول عليها بتطبيق الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير بشكل متكامل في إحدى مؤسسات قطاع صناعة الحليب؟

فرضيات البحث:

يستند هذا البحث على الفرضيات التالية:

1 -إن الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير المعتمدة على جانب واحد وهو التكاليف، والقائمة على أساس المدى القصير ورد الفعل اللاحق غير كافية لمواجهة المتغيرات الجديدة، بل الأمر يتطلب أدوات تأخذ بجميع الأبعاد المحيطة بالمؤسسة (المورد، العميل، المساهم، العامل) وتتميز بقدرتها على التوقع للمدى البعيد.

2 -يتم تطوير الأدوات الجديدة لمراقبة التسيير التي من خلالها تساير المنظمة الظروف الحالية على أساس تفادي العيوب التي شابت الأدوات التقليدية، وهذا يعني أن لهذه الأخيرة ميزات يجب عدم التخلي عنها واستغلالها خاصة وأنها عملت بنجاح ولمدة طويلة. ومن هنا تأتي فرضية التكامل بينهما لتحقيق نتائج ايجابية.

3 -إن عدم الإلمام بجميع المؤثرات وافتقار عملية الإعداد للأدوات التي تناسب الواقع الجديد للمنظمات من جهة، ومن جهة ثانية لغياب المتابعة والتقييم لتنفيذ برامج الإصلاحات كان السبب في تأزم وضعية المؤسسات الوطنية.

4 -يساهم التكامل بين الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير والأدوات الحديثة في تحديد مسببات ضعف الأداء في ملبنة الأوراس (كممثل لقطاع الحليب) وتصور التصحيحات الضرورية التي تسمح بتحسين أدائها.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أهمية المجالات التي يتناولها. وتتمركز هذه الأهمية في إدراك العلاقة بين التغيرات التي يعرفها المحيط وأدوات مراقبة التسيير في تكيفها مع هذه التغيرات.

تظهر أهمية مراقبة التسيير في المكانة التي تعطى لها في الهياكل التنظيمية، فلقد كانت ولمدة طويلة (أكثر من ستين سنة) مهمشة ودورها محدود في الجانب المحاسبي. ونتيجة للتطورات التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة أصبحت منتشرة في معظم المنظمات العمومية والخاصة، وتحول دورها ليرقى إلى دور المستشار الرئيس ي للمؤسسة. كما تحول دور مراقب التسيير من مجرد موفر للأرقام ومؤسس لجداول القيادة، إلى المنشط الأساسي للعمليات. فلقد أضحى العامل الوسيط الضروري الذي ومن خلال سلوكه يساهم في خلق جو من الثقة والتماسك في المنظمة.

وتبرز أهمية البحث أيضا من خلال التحولات التي عرفتها أدوات مراقبة التسيير في ظل مجموعة من المتناقضات، التي تجعل من الأهمية بمكان أن يتم تناول مراقبة التسيير كمبدأ أو مجموعة من الأنشطة تهدف إلى ضمان التماسك والعقلانية في سلوك المنظمات، سواء في الحيز المكاني أو الزماني، مما يستوجب الإطلاع المستمر على مستجدات البحث المتعلق بتطوير أدوات جديدة لمراقبة التسيير.

إن تطوير أدوات جديدة لمراقبة التسيير وتصدرها لصفحات المجلات والأبحاث لا يلغي من أهمية الأدوات التقليدية، لأن الثانية وجدت أصلا وانطلقت من حيث انتهت الأولى، وكذلك استندت في تكوينها على نقاط ضعفها. ومن هنا تظهر أهمية البحث عن كيفية الربط بينهما وجعلها تتكامل فيما بينها، لمواجهة رهانات المحيط غير الأكيد للمنظمات.

مبررات البحث والدراسات السابقة للموضوع:

من المبررات التي دفعتنا إلى الخوض في هذا الموضوع المكانة البارزة التي أصبحت تحتلها مراقبة التسيير في المنظمات العالمية بعد أن كانت ذات دور ثانوي، والمكانة التي يجب أن تعطي لها في المؤسسات الوطنية.

فقد تناولت الأبحاث والدوريات الاقتصادية الحديثة (خاصة في سنوات التسعينيات) هذا المجال بكثير من الاهتمام ونشرت العديد من المقالات لمتخصصين عالميين أمثال: **Norton - Johnson- Fiol – Lebas- Lorino- Midler- Mevellec - Kaplan- Miller- Porter- Cooper** وغيرهم. ولقد تنبأ قبلهم **R.N. Anthony - R.L.Simons - Sloan - Brown - F.Taylor - H.Fayol** بآفاق والتوجهات الحديثة لمراقبة التسيير منذ سنوات العشرينيات والخمسينيات.

وكان نتيجة الأبحاث تطوير أدوات وأساليب جديدة تسهل عملية تخطيط ومتابعة وتقييم الأداء في المنظمات مثل: القيمة المضافة الاقتصادية، التكلفة المستهدفة **Target costing**، بطاقة الأداء المتوازن، جداول القيادة الإستراتيجية، الموازنات على أساس الأنشطة، التكاليف على أساس الأنشطة. وشكل هذا التطور وهذه التحولات مبررا دفعنا إلى الغوص فيما جاءت به هذه الأدوات من جديد في مجال مراقبة التسيير، وما هي الظروف التي نشأت وطبقت فيها؟

كما أن تهميش هذا المجال في المؤسسات الوطنية وبعدها وعدم مسايرتها للتطورات الهامة التي حدثت فيه، بحيث بقيت مراقبة التسيير محصورة في إطارها التقليدي المحاسبي، كان مبررا آخر للخوض في أسباب هذه الغياب وهذا التهميش، والبحث في كيفية الانتقال بالأذهان من التفكير اللاحق على أساس البعد الأحادي إلى تفكير استراتيجي متعدد الأبعاد.

من أهم القطاعات في الجزائر التي يعاني أداؤها من عجز واضح في تلبية حاجات الاستهلاك الوطني قطاع الحليب ومشتقاته، إذ أن أكثر من 60% الاحتياجات الوطنية يتم تلبيتها بواسطة الواردات، كما أن أكثر من 90 % من مواد صناعة الحليب بالجزائر مستوردة. وقد جعل ذلك القطاع في تبعية شبه مطلقة للسوق العالمية للمواد الأولية، التي تشهد أسعارها ارتفاعات متتالية في السنوات الأخيرة تبعا لارتفاع أسعار البترول. كما أصبح القطاع يعاني من تبعات تحرير الاقتصاد ودخول القطاع الخاص والأجنبي.

والبقاء بنفس الذهنية ونفس المنهج وباستخدام نفس الأدوات والأساليب، لا يمكن القطاع من الاستمرارية في ظل الظروف الجديدة التي تتميز بالعدوانية، وبما أن البقاء مرهون بالأفضلية يجب البحث عن ما يحقق الأداء الفعال للقطاع.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى الوقوف والتعرف على:

1 -الظروف التي انبثق فيها مفهوم مراقبة التسيير والتغيرات التي عرفها هذا المفهوم وكذا المكانة التي حضيت بها مراقبة التسيير في الهياكل التنظيمية، مع التأكيد على العلاقة الموجودة بين هذه التحولات ومفهوم المؤسسة.

2 -التحولات التي عرفتها أدوات مراقبة التسيير في مجال تخطيط الاستغلال من خلال الكشف عن خبايا، ظروف وكيفية عمل الأدوات التقليدية والكيفية التي تم بها تكييف الأدوات الحديثة للظروف الجديدة.

3 -التطورات التي شاهدته ا أدوات مراقبة التسيير في مجال تقييم الأداء منذ العهد التايلوري إلى غاية النموذج الذي اقترحه **Kaplan** و**Norton** في التسعينات.

4 -مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية، والأدوات التي تستعين بها في عملية تخطيط وتقييم الأداء.

5 -مدى إمكانية تطبيق بعض أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة على ظروف المؤسسة الوطنية، ومدى تحقيق التكامل بينها.

6 -نتائج التطبيق والاقتراحات الممكنة لتحسين أداء المنظمة.

أسباب اختيار عينة البحث

تتمثل عينة البحث في قطاع صناعة الحليب الذي نشأ بعد الاستقلال في نهاية الستينات بتأسيس الديوان الوطني للحليب ومشتقاته **ONALAIT** سنة 1969. خضع هذا الأخير لإعادة الهيكلة على مرحلتين: الأولى في سنة 1982 وتم تقسيمه إلى ثلاث دواوين جهوية، الثانية سنة 1997 وتم فيها تجميع الدواوين الثلاث في مجمع صناعي واحد وهو المجمع الصناعي لإنتاج الحليب **GIPLAIT** الذي يضم 19 وحدة. أما عملية تموين الوحدات بالمواد الأولية المستوردة فأسندت لوحدة متخصصة تدعى "**MILKTRADE**".

يتميز هذا القطاع بالتبعية شبه المطلقة (كما أشرنا أعلاه) للسوق الدولية لغبرة الحليب والمواد الدهنية، وتعد الجزائر من أكثر الدول المستوردة لهذه المواد إذ تأتي في المركز الثاني عالميا بعد المكسيك.

ولقد تم اختيار هذا القطاع لعدة أسباب منها:

1 -الوزن الاقتصادي الذي يتمتع به القطاع إذ يتصدر الحليب قائمة الواردات الغذائية بنسبة متوسطة تعادل 37% من قيمة واردات الصناعة الغذائية خلال الفترة 2000-2004، كما مثل ولنفس الفترة نسبة 4.5% من إجمالي الواردات محتلا بذلك المركز الثالث بعد الحبوب والأدوية.

2 -الوزن المعتبر لحجم الاستهلاك، فمنتجات الحليب مستهلكة يوميا تقريبا من طرف جميع المواطنين، وهذا يجعل البحث يتسم بالشمولية والنتائج تعكس مجتمع الدراسة.

3 -الشبكة التجارية الواسعة لتصريف منتجات الحليب.

4 -التناقض الذي يعيشه القطاع: من جهة يستعد للدخول في مجال الشراكة الأجنبية والخصخصة، ومن جهة ثانية يعاني من التدخل المباشر للدولة.

5 -الوضعية العامة للقطاع المثقلة بالديون(27 مليار دج).

ولقد ركزنا في دراستنا على وحدة (ملبنة) الأوراس للحليب ومشتقاته للأسباب التالية:

1 -موقعها في الجهة الشرقية للبلاد التي تعاني وحداتها عجزا كبيرا في تلبية احتياجات المواطنين، إذ يوجد اختلاف وعدم التوازن في توزيع الطاقة المتاحة على مختلف مناطق وجهات الوطن. فلقد استفادت جهة الوسط بأكبر حصة، في حين أخذت جهة الشرق أدنى نسبة، وهذا انعكس سلبا على تلبية الطلب لهذه الجهة، خاصة وأن الكثافة السكانية تتركز أكثر في الشرق، ويبرز هذا التباين أكثر من خلال الكميات الموفرة حيث نجدها تقريبا

متشابهة في الغرب والوسط وتعادل على التوالي 68.97 لتر للشخص الواحد و 71.04 لتر للشخص الواحد. أما في الشرق فلا تتعدى النصف مقارنة بالجهتين الأخريين 35.47 لتر للشخص.

2 -الرغبة في التعرف على أسباب ضعف الإنتاج في هذه الجهة والوقوف على المشاكل التي تعاني منها.

3 -ومن الأسباب المباشرة في اختيارنا لهذه العينة من هذا القطاع في هذه الجهة، مسألة القرب وتوفير المعلومات من جهة، ومن جهة ثانية نظرا للمشاكل الكبيرة التي تعاني منها الوحدة خاصة في مجال تصريف مشتقات الحليب بسبب المنافسة الحادة للقطاع الخاص مما اضطرها إلى التخلي عن تصنيعها كلية واكتفائها بإنتاج الحليب. ومثل هذا الأمر يتطلب حلولا استعجاليه حتى يتسنى لها بلوغ الأهداف المنشودة للقطاع ككل.

4 -التناقض الذي تعيشه الوحدة (وكل وحدة في القطاع): التبعية شبه المطلقة للسوق العالمية في مجال التموين بالمادة الأولية التي تعرف أسعارها ارتفاعات مستمرة مما تسبب في ارتفاع التكاليف، وفي المقابل نجد تدخل الدولة بفرض أسعار بيع لا تتناسب مع التكاليف وهذا يقف عائقا أمام تحقيق النتائج الإيجابية.

5 -وجود مصدر آخر للتموين بالحليب غير مستغل (حليب البقر) فنصيب الملبنة من هذا المورد جد ضئيل، حيث لا يتجاوز 13% من مجموع إنتاج الولاية، في حين يتسرب 87% منه خارج حوزة الملبنة، ويمثل هذا المورد البديل المتوفر حاليا لغبرة الحليب المستوردة وبأسعار معقولة.

بالنسبة لسنوات الدراسة فتم اختيار الفترة الممتدة بين 2000-2005 عند تحليل نشاط الوحدة للأسباب التالية:

1 -توافقها مع فترة تنفيذ آخر سياسة وصلت إليها برامج الإصلاحات الوطنية وهي السياسة الاستعجالية لإنعاش مؤسسات صناعة الحليب، والمخطط الوطني للتنمية الزراعية والريفية **(PNDAR)**.

2 -تمثل هذه الفترة فترة التحول والتوجه نحو اقتصاد السوق، والانفتاح على الاستثمار الأجنبي الذي يهدد المكانة التنافسية للوحدة.

أما تطبيق أدوات مراقبة التسيير في تخطيط وتقييم الأداء فلقد تم التركيز على ثلاث سنوات وهي 2003-2005 لتوفر واكتمال المعلومات خلال فترة جمع البيانات من جهة، ومن جهة ثانية نظرا لكون أدوات مراقبة التسيير الحديثة تستند إلى المدى الإستراتيجي الذي يعرف تراجعا في مداه في ظل متغيرات البيئة الجديدة، فأكثر القطاعات استقرارا لا يتجاوز مدى إستراتيجيتها ثلاث سنوات.

المنهج المتبع في البحث وطرق جمع البيانات:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة ارتأينا الاعتماد على الأسلوب الوصفي لعرض ما هو متوفر اكادميا من معلومات عن الموضوع، والأسلوب التحليلي للبيانات المتعلقة بعينة البحث قصد التعرف على واقعها، والاستناد على نتائج التحليل في اختيار الأدوات المناسبة لتخطيط وتقييم الأداء التي تلاءم الظروف الحالية للمؤسسة الوطنية.

ولإنجاز هذا البحث ومعالجة إشكاليتة تم تقسيمه إلى جزأين: جزء نظري وآخر عملي:

– الجزء النظري: اعتمدنا في إعداده على قائمة متنوعة من الكتب والدوريات الحديثة المتخصصة وبعدة لغات (العربية، الفرنسية، الإنجليزية) وعلى عدة مواقع من الإنترنيت.

– الجزء العملي: تم تجميع البيانات في هذا الجزء من عدة مصادر وطنية وعالمية موثوقة:

* تقارير الهيئات الوطنية المتخصصة في جمع البيانات كالديوان الوطني للإحصائيات، الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة والشركة القابضة **GIPLAIT**.

* تقارير الهيئات العالمية المتخصصة كمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية **OCDE** والمنظمة العالمية للأغذية **FAO** والبنك العالمي.

* التقارير السنوية لنشاط ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

* دراسات وأبحاث بعض المتخصصين الجزائريين في مجال الحليب ومنتجاته.

خطة البحث:

سيتم معالجة موضوع البحث في جزأين:

الجزء الأول: يتناول الإطار النظري لمراقبة التسيير وإشكالية استخدام أدواتها بين ظروف التأكد (التقليدية) وظروف عدم التأكد (الحديثة) وذلك من خلال ثلاثة فصول.

الفصل الأول: يستعرض الظروف التاريخية التي ظهر فيها مفهوم مراقبة التسيير والمراحل التي مر بها في تطوره، ويكشف عن مدى الارتباط الموجود بين تطور مفهوم مراقبة التسيير بمفهوم المؤسسة، والشروط الضرورية لنجاح مراقبة التسيير في تحقيق أهدافها. ويتطرق كذلك لكيفية تأثير الهياكل التنظيمية على مكانة مراقبة التسيير في المنظمات وبين مستويات الرقابة التنظيمية. ونظرا لاعتماد مراقبة التسيير في عملها على كم هائل من البيانات الداخلية والخارجية وللحصول على ذلك تستند إلى مجموعة من الأدوات والوسائل لتكوين نظام المعلومات الضروري، نستعرضها بشئ من الإيجاز لنفصلها في الفصول اللاحقة.

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل التطورات التي عرفتها أدوات مراقبة التسيير المخصصة للمرحلة الأولى ألا وهي التخطيط، ونستعرض فيه كيف تربط مراقبة التسيير بين المخطط الإستراتيجي والمدى القصير، فالمخطط الإستراتيجي يعتبر الوسيلة الأكثر توجها وتعبيرا عن المستقبل البعيد، إذ وبعد إتمام التحليل الإستراتيجي الذي يعد مقدمة أساسية وصياغة وقبول المخطط الإستراتيجي يتم تحويله إلى مخططات عملية، هذه الأخيرة تتولى ترجمة أهداف المخطط الإستراتيجي إلى أرقام موزعة على مختلف مراكز المسؤولية، وتسمح بإعطاء صورة عن المستقبل القريب للمؤسسة، كما يمثل نقطة الانتقال من المخطط الإستراتيجي إلى الموازنات.

تمثل هذه الأخيرة آخر مرحلة في التخطيط وتعطى أفقا زمنيا لا يتجاوز السنة. وتعد أداة لاتخاذ القرار ولمراقبة التسيير، وتشمل جميع أنشطة ووظائف المؤسسة. ويتم هذا الانتقال من مستوى إلى آخر بواسطة مراقبة التسيير التي تعد أفضل وسيلة للربط بين المدى الطويل والمدى القصير.

بالإضافة إلى ذلك فإن مراقبة التسيير لا تتوقف عند الربط بين مختلف المخططات بل تتعداه إلى المساهمة في إعدادها ومتابعتها وكذلك تقييمها. وشكلت أداة الموازنة أحد أجهزتها وأكثرها استعمالا. فمعظم المؤسسات الكبيرة لها نظام موازنات ويكرس لها مراقب التسيير جزءا هاما من وقته.

عرفت هذه الأداة تطورات هامة في السنوات الأخيرة غيرت كثيرا في مفاهيمها وأساليبها وانعكس ذلك على مراقبة التسيير. ونتيجة لذلك سنركز في هذا الفصل على دراسة هذا النظام باعتباره أحد أهم الأدوات المستعملة في مراقبة التسيير، من حيث إطاره التقليدي وتوجهاته الحديثة التي نقلته من المستوى العملي إلى المستوى الإستراتيجي، ومن الاتجاه الوظيفي العمودي إلى الاتجاه الأفقي حسب الأنشطة والعمليات، إلى مرحلة ما بعد الموازنات. وسندعم عملنا في هذا الفصل بتجارب بعض المؤسسات العالمية في هذا المجال.

الفصل الثالث: يكشف هذا الفصل عن التطورات التي عرفتها أدوات مراقبة التسيير المخصصة للمرحلة الثانية وهي مرحلة المتابعة والتقييم، وسنسلط الضوء على التغيرات التي عرفها مفهوم الأداء ومؤشرات تقييمه عبر تاريخ تطور المنظمات.

يشكل تقييم الأداء جزءا ومرحلة من عملية مراقبة التسيير، يتم من خلالها الوقوف على مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المجسدة في المرحلة السابقة. واستعملت المؤسسات في ذلك العديد من الأدوات ركزت في ما مضى على جانب واحد وهو الجانب المالي تماشيا مع الظروف السائدة التي تميزت بالتأكد، وعندما أصبح المحيط سريع التغير طورت أدوات تتناسب مع البيئة الجديدة وتأخذ بجميع الأبعاد للمنظمة. وسنتطرق هذا الفصل لهذه التطورات وإجراء مقارنة بين الأدوات التقليدية والحديثة لتقييم الأداء، وتحديد أوجه التمايز والتكامل بينهما. وسندعم هذا الفصل كذلك بتجارب بعض المؤسسات العالمية في هذا المجال.

الجزء الثاني: يتناول الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية، وهو محاولة لإسقاط وتكييف الإطار النظري على ظروف قطاع صناعة الحليب. ولقد وقع الاختيار على ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته كميدان للتطبيق، وتضم هذه الدراسة الميدانية ثلاثة فصول:

الفصل الرابع: يبرز توجهات وآفاق صناعة الحليب في العالم ومدى تأثيرها على الصناعة الوطنية للحليب، ويهتم كذلك بواقع الزراعة والصناعة الغذائية في الجزائر من خلال استعراض السياسات والبرامج الوطنية التي تعاقبت منذ الاستقلال لتحسين الوضع الغذائي للبلاد، ويعد هذا الاستعراض مقدمة ضرورية لتحديد آثار هذه البرامج على قطاع صناعة الحليب.

الفصل الخامس: سنخصصه للتشخيص الداخلي والخارجي والتحليل المعمق لوضعية الاستغلال والاستثمار لعينة البحث (وحدة الأوراس للحليب ومشتقاته) وسيتم من خلاله تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف والتهديدات والفرص التي يمنحها محيطها لاستعمالها كمنطلق قاعدي لتطبيق أدوات مراقبة التسيير في التخطيط والتقييم.

الفصل السادس: سنحاول في هذا الفصل تطبيق ما أمكن من الأدوات التي تعرضنا إليها في الجانب النظري سواء في مرحلة التخطيط أو في مرحلة التقييم والمتابعة. وتكيفها بما يتوافق مع ظروف عينة البحث، ومن ثم استخلاص النتائج والاقتراحات وتعميمها بالقياس.

الجزء الأول

الإطار النظري لأدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال وتقييم الأداء

المقدمـــــــــة

يلعب المحيط خاصة الخارجي دورا أساسيا في تحديد أهداف المنظمات، أدوات وأساليب تخطيطها لمستقبلها، طرق متابعتها لهذه المخططات وأدوات تقييمها للأداء. كما له أثر في تحديد الكثير من المفاهيم الخاصة بالتسيير. وتعد مراقبة التسيير واحدة من هذه المفاهيم وجزء من عملية التسيير والتي تتولى في آن واحد عملية التخطيط والرقابة داخل المنظمات. وخضعت هذه العملية لتحولات هامة عبر الزمن، فلقد نشأت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في ظروف ميزها الاستقرار في جميع المجالات، الأمر الذي جعل الأهداف والأدوات جد بسيطة تتناسب ومتطلبات هذه الظروف، حيث عملت المؤسسات في هذه الفترة على زيادة وتنمية أرباحها من خلال تعظيم الحجم والمخزون وتخفيض التكاليف.

واستمر الحال إلى غاية السبعينيات أين تم تطوير تقنيات جديدة للإنتاج، مما أدى إلى زيادة تشكيلة المنتجات المعروضة، وتحسنت جودتها، وقصرت مدة حياتها وزاد معها عدد المنافسين، مما جعل كل ميزة تنافسية سريعة الزوال، وأصبح جذب الزبائن أكثر صعوبة نتيجة لزيادة حساسيتهم للتغيير في المنتجات وجودتها. وكذلك نتيجة لعولمة الاقتصاد أصبح الكل يراهن على المستقبل. وعملت المؤسسات التي تميزت بالحركية على إعادة توجيه جهودها التنموية ومبادئ تنظيمها من أجل البقاء والنمو في مثل هذه الظروف.

أما فيما يتعلق بمراقبة التسيير فإن تطبيقها بنفس المفاهيم القاعدية التي تم اكتشافها بها منذ أكثر من ستين عاما وفي ظروف مخالفة عما كانت عليه، جعل منها عملية ثقيلة وصلبة وغير مكيفة لاتخاذ القرارات المناسبة. واستجابة لهذه التغيرات تم تطوير أهداف، تقنيات وأدوات لمراقبة التسيير تستطيع بها مواجهة الصعوبات المتنامية في قيادة مؤسسات تسبح في محيط تنافسي، معقد وغير أكيد. وسمحت هذه المقاربة الحديثة بإيجاد رابط بين التسيير الاستراتيجي للمنظمات والتسيير العملي.

ومن هذا المنطلق سنخصص هذا الجزء لإلقاء الضوء على الإطار النظري لهذه التحولات في مجال مراقبة التسيير، حيث سنتطرق في الفصل الأول منه إلى دراسة أهم التحولات في المفاهيم والعموميات الخاصة بمراقبة التسيير، وسنخصص الفصل الثاني للأدوات المستعملة في التخطيط باعتباره المرحلة الأولى من عملية مراقبة التسيير وأهم التطورات التي حدثت في هذه الأدوات. أما الفصل الثالث فسنتعرض فيه لأهم التحولات في مجال أدوات متابعة وتقييم الأداء باعتباره المرحلة الثانية من مراقبة التسيير.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

I- التطور التاريخي لمراقبة التسيير

II- مراقبة التسيير: مفهومها، أهدافها وشروط نجاحها في تحقيق أهدافها

III- مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفي عملية الرقابة التنظيمية

IV- أدوات تكوين نظام المعلومات لمراقبة التسيير

الفصل الأول: مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير

المقدمة:

تعد مراقبة التسيير الوسيلة المفضلة للقيادة في المؤسسات، وولدت نتيجة للحاجة في التحكم وقيادة الوحدات اللامركزية التي ظهرت في بداية الخمسينات، وارتبط مفهوم مراقبة التسيير بمفهوم المؤسسة الذي عرف تطورا ملحوظا، كما ارتبط دور مراقب التسيير بالتنظيم الداخلي للمؤسسة. فعندما كانت المؤسسات مبنية على أساس وظيفي عمودي، اقتصر دور مراقب التسيير على مساعدة الأقسام المحاسبية، وعندما تغيرت البنية نتيجة للتحولات في خصائص المحيط التي غيرت في قواعد المنافسة، والتي أصبحت في كثير من الأحيان قيودا يجب على المؤسسة أن تتكيف معها، بعد أن كانت فرصا سهلة المنال، و تسببت الظروف الجديدة في ظهور مشاكل مالية، تنظيمية وإنسانية عجزت التنظيمات التقليدية وأدوات مراقبة التسيير عن حلها، الأمر الذي فرض إعادة تنظيم المؤسسات على أساس أفقي يأخذ بكل نشاطات المؤسسة ويسمح بالتكيف مع الظروف الجديدة. وهذا أدى بدوره إلى تغيير في دور ومكانة مراقب التسيير، الذي أخذ بعدا جديدا يتسم بأنه عملي واستراتيجي في آن واحد ويدخل في الخطوط التسلسلية للتنظيم .

استعانت مراقبة التسيير في كل مرحلة من مراحل تطورها بأدوات ووسائل (تناسب هذه المراحل) لتكوين نظامها للمعلومات، الذي يسمح لها بالتخطيط، اتخاذ القرارات ومتابعة الأداء والتحكم في قيادة المنظمات.

I- التطور التاريخي لمراقبة التسيير:

إن مسألة المراقبة، ثم مراقبة التسيير تنشأ وتتطور مع الحجم المتزايد للمنظمات، فمثلا المؤسسات الحرفية التي تضم شخصا واحدا والمؤسسات المتوسطة والصغيرة لا تحتاج في حجمها الابتدائي إلى مراقبة تسيير، بل يكيفها حجمها فقط إلى المراقبة. وظهور المؤسسات الكبيرة في بداية القرن العشرين ولد الحاجة إلى أدوات تمنع من انفجار بنية هذه المؤسسات، كما أن تطور الشركات المتعددة الجنسيات وتوزيعها وتشتتها الجغرافي وحاجتها الماسة لتفويض السلطة أعلن عن ظهور مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية خلال سنوات الخمسينات[1].

شكلت مراقبة التسيير موضوعا للعديد من الدراسات التاريخية، بينت فيها أنها نشأت وتطورت في وسط عملي استطاعت فيه أن تبرهن على نفسها وتعطي نتائج وصلت إلى المستوى الاستراتيجي. مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي:

---

(1) Hélène Loning, et autres, Le Contrôle de gestion organisation et mise en oeuvre, 2éme Edition, Dunod, Paris, 2003, P.7.

- المرحلة الأولى: وتمتد من سنة 1910 إلى غاية سنة 1945 وحسب**P.Jouault** و**M. Fiol** [1] كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا على ترشيد العمليات الإنتاجية القاعدية.
- المرحلة الثانية: تمتد من سنة 1945 إلى غاية سنة 1968 وارتكز الاهتمام فيها على البحث عن الأمثلية والمؤشرات المالية.
- المرحلة الثالثة: تمتد من سنة 1968 إلى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها.
- المرحلة الرابعة: وتبدأ من سنة 1980 وتركز على البعد الاستراتيجي والأولويات الاستراتيجية لمراقبة التسيير بالإضافة إلى مفهوم الاستثناء.

وتم ابتكار وتطوير أدوات وتقنيات تساعد على الرقابة في كل مرحلة من هذه المراحل.

1.I- مرحلة الرقابة التقليدية للفترة الممتدة من سنة 1910 إلى 1945:

ظهرت الرقابة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية القرن العشرين مع ظهور النظام التايلوري الذي طوره كل من فريدريك تايلور وهنري فايول **F.Taylor, H.Fayol** نتيجة لتجارب أجريت في مصانع فورد **FORD** ولقد توصلا إلى استنتاج قواعد وإجراءات تسمح بـــ:

- وصف كامل لكيفية أداء العمليات الإنتاجية، إذ تم تنظيم الإنتاج في أقسام تقنية متجانسة يسعى كل قسم فيها إلى تعظيم عمليات التحويل باستقلالية تامة عن الأقسام الأخرى. والاعتماد على المخزون ليلعب دور السداد بين الأقسام.
- تنظيم هرمي يفصل بين الأقسام الوظيفية والورشات، حيث تتولى الأقسام الوظيفية مهمة تحديد المعايير التي تصف المهام، تنظيم التدفقات المادية المتبادلة بين الأقسام والرقابة خاصة بالنسبة للتسيير، الجودة واحترام المعايير، في حين تتولى الو رشات مهمة التنفيذ.
- إنتاج كميات كبيرة من أجل زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف الفردية وبيعها بأسعار منخفضة لزبائن غير متطلبين في تلك الفترة.
- فصل أنظمة المعلومات بحواجز وتشغيلها في اتجاه عمودي من الميدان إلى الأقسام الوظيفية.
- تصوير المؤسسة كمجال لمسؤوليات مستقلة عن بعضها البعض، حيث تجزأ الأهداف، ثم تحسب لكل قسم الانحرافات الواردة بالنسبة للمعايير المحددة له.
- حساب سعر تكلفة إجمالي (بالرغم من تقسيم العمليات) عن طريق تحميل المنتجات بمصاريف عولجت في أقسام متجانسة.

أدى هذا الأسلوب إلى اكتفاء المؤسسات التي تبنته بالبحث عن الربح في تعظيم حجم الإنتاج والعمليات التصنيعية، وتطوير وسائل قياس الأوقات الضرورية لعملية التحويل داخل كل قسم.

---

[1] M.Fiol et P.Jouault, Pour Un Contrôle De Direction, Revue Française De Comptabilité, Janvier- Février, Paris, 1991, Pp.82-90

وأغفلت التزايد المستمر لحجم المخزون، وتجاهلت الأوقات الضائعة (الميتة) بين الأقسام وأوقات التعطل والتي تفوق بكثير أوقات التحويل. كما ساهم الفصل بين من يفكر ومن ينتج إلى الخلط بين عرض الحقيقة والحقيقة نفسها و إلى ضياع الارتباط بحقيقة العمليات وتطوير وسائلها.

ولقد أدى التطوير المفرط للوسائل التي تستعملها أقسام الرقابة والتي تشكل مراقبة التسيير جزءا منها إلى فقدان هذه الأخيرة لمهمتها الأصلية وهي مساعدة العمليين على اتخاذ القرارات، واقتصار دورها في الجانب الإداري من حساب وتحليل للانحرافات الواردة لكل قسم على حده، على حساب قياس المساهمة الفعلية لكل مسؤول في أداء المؤسسة.

واستمر الاعتقاد في نجاعة هذا الأسلوب طالما كان الطلب ثابتا، ويمكن تزويد الزبائن فورا بالاعتماد على المخزون. ولم تشعر المؤسسات بهذه السلبيات إلى أن جاءت أزمة سنة 1929 وتسببت في كساد وتراجع مبيعات العديد من المؤسسات من بينها شركة **Général Motors** التي أجبرت على زيادة الرقابة على استثماراتها ومخزوناتها بسبب مشاكل الخزينة التي كانت تعاني منها، ونتيجة لذلك أصبح أسلوب الإنتاج التايلوري غير قادر على مواجهة الوضعية الجديدة بسبب آلية إجراءاته وصلابتها وعدم قدرتها على التكيف مع الظروف الجديدة، كما أنها لا تناسب الإطارات المسيرة التي غالبا ما تكون مجبرة على التصرف الذاتي والسريع تجاه الأحداث غير المتوقعة.

ومن هنا وكما يؤكده العديد من المؤلفين [1] فإن ظهور مراقبة التسيير يعود فضله إلى هذه الأزمة، النموذج الذي اقترحه **Sloan- Brown** ومجموعة **Dupont**.

فلقد اغتنمت مجموعة **Dupont** التي كانت تعمل في تلك الفترة كمراقب على شركة **Général Motors** فرصة هذه الأزمة لتعميم منطق تأطير التزامات مسيري الوحدات وتم ذلك من خلال انتقال **Donaldson Brown** من مجموعة **Dupont** إلى شركة **Général Motors** سنة 1921 وفيها أسس أول نموذج للرقابة المالية في الشركة والتي كان يديرها آنذاك **Alfred Sloan** ومن هنا جاء اسم النموذج. ولقد أقر **Sloan** بضرورته[2] ولتشجيع هذا الطموح دعمه بمجموعة من الإجراءات نوردها فيما يلي:

– توحيد نظام الرقابة على الخزينة من خلال تركيز خزائن مختلف الوحدات في شبكة حسابات بنكية تديرها الإدارة المالية للمقر.

---

(1) -H.T.Johnson& R.S.Kaplan, Relevance lost the rise and fall of management accounting, HBS Press, Boston, 1987.
- A.D.JR.Chandler, La main visible des managers, Economica, Paris, 1988.
- H.Bouquin, les fondements du contrôle de gestion, PUF, Que sais-je, Paris, 1994.

(2) A.JR.Sloan, My years with general motors 1963, reedition double day, New-York, 1990, p.118.

– سياسة تخفيض المخزون من خلال ربط أفضل بين تنبؤات المبيعات والتموينات، ولقد انتقل نتيجة لذلك معدل دوران المخزون من مرتين في سنة 1920 إلى أربع مرات في العام سنة 1922، وتم ذلك في المرحلة الأولى بالتصرف السريع تجاه الأزمة التي تسببت في تراجع وكساد المبيعات وبعد ذلك بالتزود والتسلح بأحسن طرق للتسيير التقديري التي تمكنها من مواجهة هذه الحوادث.

– إنشاء تقارير تقديرية حول التموين، المخزون، الخزينة، الاستثمارات والاحتياج في رأس المال العامل، وهذا سمح لـــ **Sloan** في 25 من كل شهر من إثبات أو تحسين برنامج الإنتاج للشهر الموالي، كما تم مراقبة الطلب خاصة بالنسبة لمتابعة مخزون الموزعين.

– التقرير الشهري لكل المجموعة، ويدور هذا التقرير حول أربعة عناصر أساسية (التكاليف، الأسعار، الأحجام، ومعدل العدول عن الاستثمار) وتم تطبيق أول دليل محاسبي معياري سنة 1921 حيث يلتزم كل مراجعي الوحدات أن يعملوا على أن تتطابق تقاريرهم مع هذا الدليل.

– فيما يخص التكاليف على المجموعة أن توازن بين التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة، وتتمثل الفكرة في حساب تكاليف كلية تتضمن أعباء غير مباشرة مع الإبقاء على إمكانية حدوث تغيرات في الحجم إما بسبب الموسمية أو الظروف. ويتم تحديد التكاليف المعيارية انطلاقا من الأعباء المباشرة (المادة الأولية، اللوازم المستهلكة واليد العاملة وجزءا من الأعباء العامة المحملة على أساس حجم معياري يتناسب مع مستوى النشاط المعياري). وسيزدوج هذا التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة نتيجة للتنظيم المتعلق بمراقبة الموازنات (1925) ومع تحليل منظم للانحرافات بين التكاليف الفعلية والتقديرية.

– وصل **Brown** إلى مجموعة **Dupont** وفي جعبته مجموعة من التقارير من بينها معدل عائد الاستثمار**ROI*** الذي هو عبارة عن حاصل قسمه الربح على مجموعة الاستثمارات. وتكمن أهمية هذا المؤشر في تجزئته، لأنه يحتوي على كل العناصر الموجودة في التقرير.

وبفضل **ROI** تم استنباط المعلومات من **Dupont** و **Général Motors** وأصبح السيد القاعدي للأداء المقارن للوحدات.

لقد ساعد نموذج **Sloan- Brown** على ظهور أول التفاسير لمراقبة التسيير. وإلحاح **Sloan** [1] على ضرورة تفويض السلطة لمسؤولي الوحدات كقاعدة أساسية للرقابة ساهم في وضع التصميم الأولي لمراقبة التسيير، ومن غير أن يعلم قام بتعريف الوظيفة الأولى لمراقبة الموازنات.

كانت تهدف الجهود الرقابية آنذاك إلى التحقق من الاستعمال الحسن للسلطة المفوضة مع ضمان التدخل للمسيرين في الحالات الطارئة، وهذا جعل مراقبة التسيير تعمل من هذه الزاوية كجهاز إنذار مزود بمميزات إدارية (تسييرية) أكثر منها إستراتيجية، وكما يسجل كل من **Fiol** و

* ROI.: Return On Investment
(1) A.JR.Sloan, opcit, p.142.

Jouault فإن هذه الموجة الأولى من علوم التسيير تدور حول الرقابة العملية والتي استعارت كثيرا من مبادئها من المدرسة التايلورية.

وساعد إنتاج معلومة التسيير في هذه الفترة على إعطاء وفسح المجال للقرارات الاستراتيجية مثل تحديد أسعار المنتجات (لا من أجل إعداد الجداول المالية بل من أجل اتخاذ قرارات تسييرية) ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الأعمال التي تلت المرحلة التايلورية ونموذج **Sloan- Brown** والتي حاولت بالإضافة إلى ترشيد العمليات الصناعية كعنصر محرك، كذلك عملت على ترشيد معلومة التسيير التي تحول إلى الإداريين [1] وهذا ما ستبينه لنا المرحلة الموالية.

2.I- مرحلة البحث عن الأمثلية للفترة الممتدة من سنة 1945 إلى غاية 1968:

كان للحرب العالمية الثانية الدور الفعال في إحداث تغيرات هامة في مجال البحث العلمي المتعلق بعلوم التسيير، كما بينه أحد النقاد الفرنسيين المفسرين لآثار الحرب " قبل هذه الأحداث الكبيرة التي كانت الأصل في البرمجة الحديثة، كانت تقنيات التسيير تمر على الكتلة الصناعية وكأنها تجديدات صعبة، وعملت الحرب على إعطاء الحجم، التمويل، والتصور، وجعلت منها وسائل فعالة"[2].

شكل تطوير وسائل الأمثلية الرياضية أساس هذا التيار وهذه المرحلة. وظهرت مادة جديدة تسمى ببحوث العمليات كانت مجالا لعدة تفسيرات:

- في الولايات المتحدة الأمريكية: قام هنري فورد **Henry Ford** حفيد المدير المؤسس لمجموعة فورد بتدعيم وتقوية وسيلة التسيير منذ لحظة تعينه سنة 1945، ولقد استغل الفرصة التي منحت له من وحدة الرقابة الإحصائية للقوات الجوية الأمريكية، وقام بتأسيس نظام مالي في مجموعة فورد يبين فيه في آن واحد مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي [3] ويسمى بـــ : **WHIZ KIDS** * يهدف هذا النظام إلى حماية أصول المؤسسة تجاه محيط واعد لكنه مضطرب وتكثر فيه المنافسة .

ولقد سرد أحد المؤلفين دروسا مستوحاة من سياسة **Robert Mac Namara** ** الذي طور نظاما لتخطيط وبرمجة الأعمال **PPBS (Planning Programming Business System)** وتمثلت هذه الدروس في: [4]

---

(1) H.T.Johnson et R.S.Kaplan, opcit, p.10.

(2) Romain Durand, A propos du concept de management par les chiffres, Revue Française De Comptabilité, N° 254-mars 1994.

(3) Iacocca, An autobiography, Bantam Books, New-York, 1984, p .46.

* WHIZ KIDS: نتاج الصفقة الرابحة

** كان رئيسا لمجموعة فورد ثم انتقل إلى وزارة الدفاع في عهد الرئيس الأمريكي كنيدي.

(4) F. Leroy, Stratégie militaire et management stratégique des entreprises, Economica, Paris, 1999, p. 146.

1- يتمثل أول عمل لكل المسيرين في كل مؤسسة في تخصيص الموارد المحدودة لتحقيق الأهداف الخاصة.

2- يجب على المسيرين أن يدمجوا الموازنات السنوية في التخطيط طويل الأجل.

3- يجب على المسيرين أن يستعملوا بحوث العمليات أو التحليل الرياضي عند معالجة المسائل الإستراتيجية المعقدة.

4- تحليل البرامج النظامية **systémiques** ويكون التخطيط أفضل إذا استعمل مدخل المنطق التتابعي.

5- لتخطيط، إدارة ومراقبة المشاريع المعقدة يجب استعمال مخططات (أو رسومات) بالشبكات إما المنطقية أو التتابعية.

6- ضرورة وجود مراكز لاتخاذ القرار كإجراء ضروري لتحليل وتعديل البرامج في المؤسسات المعقدة.

- في فرنسا: في إطار الحاجة إلى التكيف مع محيط تنافسي متحرك والذي يتطلب الدقة أكثر سواء على مستوى التسيير اليومي أو على مستوى اتخاذ القرارات الاستراتيجية [1]. قامت بعض المؤسسات الكبرى (**EDF- Renault**) بتطوير تطبيقات طموحة لبحوث العمليات أشهرها ترشيد الاختيارات الخاصة بالموازنات **RCB** * والتي تم اقتباسها من النظام الأمريكي **PPBS**.

كما قامت مجموعة من المحاسبين وانطلاقا من الإنتاج ببناء نماذج لكل العمليات. وفي نفس الفترة (سنوات الخمسينات) تم إعداد في **EDF** تسعيرة متطورة سميت بالتسعيرة الخضراء استندت إلى التكلفة الحدية. وبالموازاة مع هذه التطورات قامت مجموعة من الباحثين الفرنسيين بتطوير نماذج للأمثلية.

هذا فيما يتعلق بالتخطيط كمرحلة أولى لمراقبة التسيير، أما في مرحلة التقييم والمتابعة فاعتمدت على قياس وتقييم النتائج حيث تم تفويض السلطة للمسؤولين وحددت أهدافهم، ومن ثم تمت متابعة النتائج التي حققوها بواسطة مؤشرات غلب عليها الطابع المالي والمحاسبي للتأكد من بلوغ الأهداف.

تميزت هذه الفترة بغزارة الأفكار وابتكار طرق جديدة غير أنه وبالرغم من ذلك وجهت لها عدة انتقادات من بينها:

- النظام الجديد الذي ابتكره مجموعة من الباحثين الأمريكان [2] في بداية الستينات والذي عرف باسم نظام إدارة المعلومات **MIS**** والذي قلل بشكل حدي ما قد يبدو أنه التطبيق الرئيسي والفعلي

---

[1] J.Boulle& F.Ball, Le calcul économique à la régie nationale des usines Renault, Bulletin interministériel de la RCB, mars 1980, p.30.

*RCB : Rationalisation des Choix Budgétaires

[2] Pour plus d'information voir :

لبحوث العمليات، وبين فيه حدودها وعيوبها. أما في فرنسا فالانتقاد جاء من **B.Roy** من خلال مقال نشره سنة 1968 يدعو فيه إلى إلغاء الأمثلية عن بحوث العمليات حيث أكد " أن النماذج الرياضية المبتكرة بالرغم من أنها إستهوت وأثارت إعجاب الاستشاريين والباحثين إلا أنها قليلا ما طبقت في المؤسسات"[1].

– اعتماد أنظمة قياس الأداء على معيار وحيد (المؤشرات المالية) واقتصار أنظمة التحفيز على المدخل الاقتصادي دون غيره.

– إن أسلوب الرقابة اللاحق غير عملي وسط محيط يجب التصرف فيه بشكل جيد للوهلة الأولى، كما أنه لا يستجيب لاحتياجات النشاطات الصناعية المسيرة بالتدفقات السريعة، فعندما يبين قياس النتائج وجود ضعف في الأداء، فإن التصحيح يصبح دون فائدة، لأن الأمر قد انتهى. وهذا لا يشجع على توقع الأحداث والاستعداد لها.[2]

– اعتمدت مراقبة التسيير في هذه الفترة على رؤية الأحداث بمنظور قصير المدى وأهملت أهداف المؤسسة للمدى البعيد.

كل هذه السلبيات جعلت من مراقبة التسيير وسيلة ثقيلة، صلبة وغير مكيفة لاتخاذ القرارات بسبب بعدها عن الميدان، وفرضت البحث عن أساليب جديدة للتشغيل في محيط جديد يتميز بتغير وحساسية ذوق المستهلك لجودة تشكيلة المنتجات المعروضة والخدمات المرفقة وأسعارها، بعد أن كان متجانسا وثابتا.

ولقد انتظرت المؤسسات طويلا (أكثر من ستين سنة) لتدرك أن الحل يكمن في الميدان وبالتواجد في الورشات وجاء العلاج هذه المرة من المؤسسة اليابانية التي عالجت المشكل من جذوره وفسحت المجال لمرحلة جديدة من مراحل تطور مراقبة التسيير ولجيل جديد من علوم التسيير.

3.I– مرحلة الأبعاد المتعددة لمراقبة التسيير للفترة الممتدة من سنة 1968 إلى سنة 1980:

كانت نهاية أسطورة القرار الأمثل على يد الأكاديميي ن الذين ضربوها بقوة وحمية في عمقها وأساسها. كما أدى العدول عن استعمال النماذج التقليدية وإلغاء الأمثلية على بحوث العمليات إلى[3]:

-J.Dearden, Myth of real time management information, Harvard Business Review, may- June, 1996.
-R.L.Ackoff, Management mis information systems, Management Sciences, Vo14, N°4, December, 1967.
-H.Mintzberg, The myths of Mis, California Management Review, Vol XY, N° 1, Fall, 1972 .
** MIS: Management Information Systems.
(1) www
(2) M.Fiol, La convergence des buts, Thèse de doctorat d'état Université Paris- Dauphine, 1991, cite par Hélène Loining et autres , opcit, P. 10.
(3) (2)A. David, Décision, conception et recherche en science de gestion- Revue Française de Gestion, N°-spécial, 2002.P. 17.

– استعمال الوعي السلوكي أثناء تطبيق القرارات، وهذا نتج عنه ظهور عدة مفاهيم جديدة من بينها **(garbage can) (le surcode)**ونظم التعلم.

– تقوية الاتجاه الداعي إلى تنويع المؤشرات والمعايير (التكلفة، الجودة، الآجال) خاصة بعد النجاح الكبير الذي حققته المبادئ والقواعد اليابانية والمجهودات المستمرة لطريقة الوقت المحدد **JIT (Just in time)**

– تخفيض آجال تصميم وتصنيع المنتجات وآجال التسليم من خلال تشجيع العمل الجماعي في عملية التطوير (منذ بدأ التصميم إلى غاية التسليم)، من أجل أن يكون كل شيء على ما يرام منذ البداية، عوضا عن التدخل في كل مرة.

– تنويع أنظمة تقييم الأداء وظهور تقنيات التسيير النمطي (المعياري) في قلب الوظيفة الإنتاجية في المؤسسة الصناعية، لتعم بعد ذلك جميع الأنشطة (الإدارة، الجودة، الآجال...) وكل القطاعات (العام، التساهمي، التجارة، الخدمات) ومثل هذا الاتجاه عدة طرق أشهرها الموازنة الصفرية، تكاليف الحصول على الجودة.

– تطبيقات جديدة ومتعددة لوسائل مراقبة التسيير بفضل الحلول التي يمنحها الإعلام الآلي، هذا الأخير ساهم في الانتقال خلال ثلاثين سنة من الحل الأولي وهو تخطيط الاحتياجات من المواد **MRPI** [*] إلى المرحلة الوسيطة وهي تخطيط موارد التسيير **MRPII*** وصولا إلى الحل الشامل تخطيط موارد المؤسسة **ERP****

تميزت هذه الفترة بالخصوبة الفكرية وعملت على ظهور علوم التسيير متعددة الأبعاد ومتحررة من قيود الأمثلية، كما ساهمت في تحديد المفهوم العام لمراقبة التسيير وابتكار أساليب ساعدت على حل الكثير من المشاكل، إلا أن الظروف التي ابتكرت في ظلها هذه الطرق لا تبقى ثابتة، فبعد ما أشبعت الحاجات الأولية، أصبح من الصعب جذب الزبائن بسهولة خاصة بعد ما زادت تشكيلة المنتجات المعروضة، وانخفضت مدة حياتها، وأكثر ما زاد الأمور تعقيدا عولمة الاقتصاد الذي ضاعف من عدد المنافسين في كل سوق وجعل كل ميزة تنافسية سريعة الزوال وأصبح الكل يراهن على المستقبل.

وللنجاح في محيط متغير تزداد مخاطره كل يوم، على المؤسسات الديناميكية أن تعتمد على عنصر الجودة والمرونة وتخفيض تكاليف تكيفها وآجال ردة فعلها أكثر من السعي وراء تخفيض تكاليف إنتاجها. ومن الطبيعي دعوتها إلى تعويض المبادئ القاعدية لمراقبة التسيير وأدواتها المكيفة

[*] MRPI: Materials Requirement Planning.
* MRPII: Management Resources Planning.
**ERP, Enterprise Resources Planning.

مع التنظيم والظروف التي ولدت فيها بمبادئ وأدوات تتناسب مع الظروف الجديدة، وهذا يعني ضرورة إعادة تفعيلها من جديد لتواكب المرحلة الموالية من تطورها.

4.I- مرحلة مراقبة التسيير المتكاملة للفترة التي تبدأ من سنة 1980:

إن ما تم من دراسات وأبحاث في مجال مراقبة التسيير إلى غاية الثمانينات كان في ظل ظروف مؤكدة، معلومة كاملة وأخطار مستبعدة، فالنظرة السابقة لمراقبة التسيير وخاصة أدوات التسيير التقديري تمحورت حول قياس وتقييم المعلومة ذات الطابع المحاسبي والمالي (حتى وإن تعددت الأبعاد) فالمسير غالبا ما يستند إلى التقييم اللاحق للأداء ويعتمد في ذلك على المؤشرات المالية التي تؤثر على أداء المؤسسة في المدى القصير، كما يستبعد عنصر المخاطرة عند التحليل. غير أن الواقع عكس ذلك فالمحيط معقد وتتزايد مخاطره يوما عن يوم، وهذا يجعل من الصعب تطبيق نفس الأدوات لكل الظروف ومثل هذا العمل يفقد مراقبة التسيير لمهمتها الأصلية وهي المساعدة على القيادة واتخاذ القرارات.

إن رهانات المحيط المعقد، المستقبل الغامض والمخاطر المتزايدة تفرض على المؤسسات التعبئة الشاملة لكافة الصلاحيات وذلك من خلال :

- الانتقال من النظرة الجزئية للأمور إلى النظرة الشاملة ومن مراقبة تسيير عملية (قصيرة المدى) إلى مراقبة تسيير إستراتيجية (بعيدة المدى).
- اختيار المجالات التي على أساسها تطبق أدوات مراقبة التسيير، سواء على المستوى الاستراتيجي أو على مستوى العمليات الأساسية، بمعني مراقبة التسيير بالأولويات.
- إعطاء الأولوية لمخططات العمل والتنبؤات للتحكم ما أمكن في المصادفات والمفاجآت الخارجية، والتأكيد على الأداء التقديري مقارنة بالأهداف، عوضا عن المقارنات اللاحقة حول مدى تحقيق الأهداف، وهذا يعنى ضرورة إعداد موازنات شهرية يتم تحديثها كل شهر لمواجهة الهدف السنوي، ويجب إعدادها من طرف العمليين وليس من طرف الأقسام المركزية، أما التحقيقات فلا يهتم بها إلا من خلال مقارنتها بآخر التنبؤات لمعرفة الأسباب الأساسية للانحراف.
- الاعتماد في تقييم الأداء على مؤشرات مادية أكثر من المؤشرات المالية، للحصول على تقييم موحد حول الأهداف والإنجازات. كما يجب تجميع هذه المؤشرات في جدول قيادة يكون مشتركا بين مراقبة التسيير والعمليين، مما يساعد على رفع الحواجز بين الأقسام المركزية والأقسام العملية، ويمنع انحراف أقسام التسيير بعيدا عن الحقيقة، ويحسس العمليين بأهمية قراراتهم[1]

[1] Norbert Guedj et autres, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance des entreprises, Edition D'Organisation, 3eme édition, Paris, PP. 494- 501

ونتيجة لكل هذه الضرورات أعيد تأسيس مراقبة التسيير، وتزامن ذلك مع تاريخ نشر مقال **The best seller** للمؤلف **M.Porter** سنة 1985[2] والذي اقترح فيه إيجاد علاقة بين قياس الأداء والنوايا الاستراتيجية، وساهم ذلك في ظهور اتجاهات جديدة لمفهوم مراقبة التسيير من بينها:

- تنظر مراقبة التسيير للمؤسسة على أنها مجموعة عمليات وأنشطة مرتبطة ببعضها البعض بشكل منسقا لا على أنها مجموعة أقسام ومراكز مسؤولية منفصلة عن بعضها.
- ارتباط مراقبة التسيير في هذه المرحلة بالأهداف الإستراتيجية.
- أخذ عنصر المخاطرة عند اتخاذ القرارات.

ونظرا لكثرة الأنشطة التي تتغير بسرعة يجب الاعتماد على الرقابة بالاستثناء وحسب طريقة التفاعل المتبادل.

ورغبة في تحقيق هذه الاتجاهات وقيادة المؤسسات التي تسبح في محيط تنافسي معقد وغير أكيد، تم تطوير أدوات وأساليب تعكس الطموح الاستراتيجي لمراقبة التسيير في نهاية القرن العشرين، ومن أهمها والتي لاقت نجاحا أكاديميا نذكر:

- الموازنات على أساس الأنشطة **ABB***
- التكاليف على أساس الأنشاطة **ABC****
- القيمة المضافة الاقتصادية**EVA** ***
- التكلفة المستهدفة **Target costing**
- بطاقة الأداء المتوازن **BSC** ***** وجداول القيادة.

إن قدرات هذه الوسائل يمكن أن تكون ذات فائدة ثمينة وتساعد على الربط بين الاستراتيجية ومراقبة التسيير، كما توفر المعلومة القادرة على مساعدة المسير على تطوير استراتيجيات جديدة، وحسب **Simons**[1] يجب استعمال هذه الأدوات حسب طريقة التفاعل المتبادل أي بإدخال جميع عناصر وعوامل المؤسسة وذلك من اجل احتواء المخاطر من جهة ومن جهة ثانية للتكيف مع التغيرات المستمرة والمفاجئة للمحيط.

يتبين من خلال هذا العرض الوجيز لتطور مراقبة التسيير أنه تقريبا كل عشرين سنة يحدث تغيير في مفهوم وأدوات مراقبة التسيير وذلك نتيجة للتفاعل المتبادل بين المؤسسة ومحيطها. فغالبا

---

[2] M.Porter, Competitive advantage, Productivity Press, New-York, 1986.

* ABB: Activity Based Budgeting.
** ABC: Activity Based Costing.
*** EAV: Economic Value Added.
**** BSC: Balanced Scorecard

[1] R.L.Simons, Levers of control, Harvard Business School , Press Boston, 1995, cite par: Gregory Wegmann, Gestion des risques et des incertitudes l'émergence d'un contrôle de gestion par exception, www.afc.cca.com/doc-congres/congres-2003/ PDF- P.18.

ما تتطور مراقبة التسيير في الفترات الصعبة حيث يستحيل معها تطبيق مفهوم وأدوات نشأت في ظروف مخالفة، وحتى تتمكن من التكيف مع الأوضاع الجديدة تجد نفسها مضطرة للتغيير.

II- مراقبة التسيير : مفهومها، أهدافها وشروط نجاحها في تحقيق أهدافها

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية **contrôle de gestion** والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني (التحقيق والتدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبة) ومثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدها كليا عن هدفها واتجاهها الصحيح.

أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية والتي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (أكثر تحديدا من أمريكا الشمالية) **management control** والتي تعني (القيادة والتحكم في التسيير) والمتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء، ومثل هذا المعنى سيزيل الخوف ويشعر الأشخاص بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك، وبالتالي سيتجاوزون قاعدة وخلية مراقبة التسيير.

II. 1- مفهوم مراقبة التسيير:

ارتبط مفهوم مراقبة التسيير منذ ظهوره بمفهوم المؤسسة وتطور معه، واختلف منظور ومنطق هذا الأخير من فترة إلى أخرى ومن شخص إلى آخر. وسنحاول الربط بين المفهومين من جهة، ومن جهة ثانية ربط مفهوم مراقبة التسيير بمراحل تطورها.

1.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عندما ينظر للمؤسسة على أنها هيكل وظيفي

إن هذا التصميم يميز المنظمة البيروقراطية حسب نموذج **M.Weber** والذي يرى فيه " التنظيم الفعال والرشيد والمميز بالتنظيم الدائم للوظائف الرسمية المدارة بقواعد مجردة والتقسيم النظامي للعمل، تسلسل الوظائف وتعليمات مكتوبة حول أعمال الإدارة، القرارات والقواعد " [1]

إن المؤسسات المصممة على أساس هيكل وظيفي منظمة جدا وتركز على المعايير، والأشخاص العاملين فيها يتبنون نفس السلوك، وكل شخص لا يطابق ذلك يعد غير طبيعي. ووفقا لهذا النموذج تتميز مراقبة التسيير بثلاثة خصائص أساسية: العقلانية، السلطة المركزية، وبالتالي انعدام الذاتية.

أما عقلانية مراقبة التسيير فتتمثل في أداء المخططين لأعمالهم وفقا لسلسلة مراحل منطقية ومرتبة وليس على أساس أساليب الحدس.

وتترجم السلطة المركزية بمجموعة المعايير المحددة لحقوق وواجبات كل شخص وكل وحدة عمليات، وتمثل الإطار الإجباري لكل المسيرين عند اتخاذ القرار ويظهر ذلك جليا من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤوليات.

---

[1] A.Etzioni, Les organisations modernes, Editions J.Ducolt, 1971, PP. 95- 107.

أما انعدام الذاتية فيكمن في رفض التفرد الشخصي وتعتبر الأهداف والاستراتيجيات المحددة للمنظمة أسمى من تلك التي تحددها أعضائها.[2]

وعليه ومما سبق يتبين أن مراقبة التسيير في هذه الحالة تدور حول مفهوم التطابق مع هيكل أو معيار أو قاعدة. والتقييم يكون على ما هو طبيعي وما هو غير طبيعي، وهذا النوع من الرقابة كما لاحظنا أعلاه ساد خلال المرحلة الأولى من مراحل تطور مراقبة التسيير (فترة التايلورية ونموذج**Sloan- Brown**).

2.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عندما ينظر للمؤسسة على أنها عقد التزام

العقد عبارة عن "اتفاق متبادل لأداء عمل أو تأسيس مشروع مشترك...، مع ارتباط الغايات بالوسائل، إلا أنه تعطي الأولوية للغايات" [1]. والمؤسسات المنظمة وفقا لعقد التزام تهتم بما سيقع وتولى احتراما لسبب وجودها، وتلعب إدارة المسيرين دورا مهما في هذا النوع من المؤسسات على عكس النوع السابق. أما مراقبة التسيير إن وجدت فلا يمكن أن يقتصر دورها على التحقق من المطابقة بل يكمن دورها في السهر على حسن سير الأمور، ومعيارها الوفاء بالالتزامات، وما يساعد على بلوغ الأهداف.

3.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عند ما ينظر للمؤسسة على أساس مشروع

في هذه الحالة قيمة وأهمية الوسائل مرتبطة بالأهداف، فالأشياء في المؤسسة المصممة وفقا لهذا المنظور لا تأخذ قيمه إلا بالنسبة للأهداف المنشودة، وكل شيء يخرج عن هذا الإطار ليس له قيمة ومن هذا المنطلق تعمل مراقبة التسيير على " حراسة ومراقبة النفقات، فحص السياسات المتبعة وآثارها بالإضافة إلى استعمال مفاهيم الاقتصاد، الكفاءة والفعالية التقليدية لمراقبة التسيير [2] ويضاف إلى مفهوم المشروع منطق الرشد الأمثل ومنطق المنافسة.

فمنطق الرشد الأمثل يعني أن تصمم المؤسسة على أساس مجموعة وظائف وصلاحيات تسمح ببلوغ الأهداف، وتستند إلى تقنيات تنظيم وترشيد الاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة وتعتمد في تحقيق ذلك على مجموعة من المختصين. ويتمثل دور مراقبة التسيير في هذا المنطق في المساهمة

---

(2) P.Maitre, Plan d'entreprise et contrôle de gestion, Dunod, 1984, PP. 245- 249.

(1) J.P.Brechet, Du projet d'entreprendre au projet d'entreprise, Revue Française de Gestion, Juin Juillet-Août, 1994, PP.5-8.

(2) J. Dupuis, Compte-rendu des rencontres des directeurs financiers et contrôleurs de gestion des collectivités locales a marseilles, Echanges, N°117, Novembre, 1995, PP.10- 11.

والمساعدة على إعداد البرامج التي تحقق الأهداف ويسمى مراقب التسيير هنا بمدير المخططات والموازنات أو مدير التخطيط.

أما منطق المنافسة فيعني أن تنظيم المؤسسة نفسها على أساس استراتيجية المنافسة، ومبدأ المنافسة يدور حول ثلاثة مفاهيم أساسية: الملائمة (هل نحن في الاتجاه الصحيح؟) التنسيق (هل كل المساهمات في الاتجاه الصحيح؟) والأداء (كيف أنجزت المهام؟ وكيف تم بلوغ الأهداف؟) يستعمل هذا المنطق طريقة تحليل القيمة التي تبحث في كيفية تلبية وإرضاء حاجات المستهلك [3]

وفقا لهذا المنظور تصبح مراقبة التسيير الخلية التي تساعد المسؤولين على الوقوف على الحقائق من خلال توفير الوسائل المناسبة، وهذا يتطلب أشخاص ذوي ميزة عالية تمكنهم من التحكم في طرق وتقنيات التقييم المتنوعة.

مما سبق يتضح أن مفهوم مراقبة التسيير يتمحور حول ثلاثة نقاط أساسية:

- مساعدة المسؤولين على التخطيط وإعداد البرامج.
- مساعدة المسؤولين على فهم الحقائق.
- التقييم المحاسبي والمالي لأداء المؤسسة.

وإذا أردنا أن نربط هذا المفهوم بإحدى مراحل تطور مراقبة التسيير نجده ينصب في المرحلة الثانية وهي مرحلة البحث عن الأمثلية وقياس النتائج بالمؤشرات المالية.

4.1.II- مفهوم مراقبة التسيير عندما ينظر للمؤسسة على أنها نظام:

يسيطر هذا المفهوم على مؤسسات اليوم، حيث تظهر المؤسسة كعالم من المعايير المادية والعناصر المنظمة في شبكات وتدار بقواعد مسجلة في النظام الاقتصادي. أما مفهوم مراقبة التسيير في هذا النوع من المؤسسة فينحصر في تسيير العمليات معتمدا في ذلك على أسلوب التسيير بالأنشطة. ويكمن دور مراقب التسيير في الفحص الدائم لعملية التسيير في الأماكن الحساسة للتأكد من عدم وجود عراقيل تعوق استمراريتها، أي أن تدخلات مراقبة التسيير في العمليات تحدث باستمرار من أجل معالجة الاختلال[1].

ومنه وبالرجوع إلى مراحل تطور مراقبة التسيير نجد أن هذا المفهوم ساد في المرحلة الرابعة وهي مرحلة الرقابة المتكاملة والتي تعتمد أكثر على منطق العمليات منه على منطق مراكز المسؤولية.

---

[3] D.Bessire& R.Nifle, Le sens du contrôle de gestion quelque repères epistemologiques, http:// www. Coherences.com/Mars, 1996, PP.9-10.

[1] Ibid, P.8.

هذا وإذا أردنا تعريف مراقبة التسيير نجد أنفسنا أمام عدد كبير من التعاريف المختلفة، بسبب الغموض الذي يكتنف اللفظ إذ يتكون من عبارتين رقابة وتسيير وكلاهما له محتوى متنوع والجمع بينهما قد يؤدي إلى ظهور مفاهيم متباينة وحتى متباعدة[2] مما تسبب في صعوبة حصر مفهومه.
كما أن التعاريف قد تتناوله من زاوية أنه أسلوب للتسيير أو من زاوية أنه وظيفة من وظائف المؤسسة. وتماشيا مع طبيعة بحثنا ومتطلباته سنتطرق إلى مراقبة التسيير من حيث كونها أسلوب تسيير مع إشارة بسيطة من ناحية كونها وظيفة.
ومن بين التعاريف التي أعطيت لمراقبة التسيير اخترنا التعريف الموالي والذي يتناسب والزاوية الأولى: " مراقبة التسيير عبارة عن عملية موجهة لتحفيز المسؤولين وحثهم على تنفيذ الأنشطة التي تساهم في تحقيق أهداف المنظمة" [3]. ونضيف لهذا التعريف باستعمال مجموعة من الأدوات والأساليب التي تضمن استغلال موارد المنظمة بفعالية وكفاءة تامة.

من التعريف يمكن استنتاج خصائص مراقبة التسيير:

- تعتبر عملية وليست عملا انفراديا منعزلا.
- تعمل على حث وتحفيز الأشخاص على تنفيذ المهام.
- تبين الغاية من العملية وهي تحقيق أهداف المنظمة.
- بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات والتقنيات لتنفيذ العملية.
- ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة.

إذن مراقبة التسيير:

- ليست هيئة لمراقبة وتفتيش الأقسام ولا مكتب تدقيق ولا هيئة بديلة للأقسام مثيرة الخوف.
- لكنها قسم مساعد للاستشارة، للمعلومات وللقيادة:
  - يضمن ترابط الأساليب.
  - يجلب للأقسام والمقررين الدعم التقني اللازم.
  - يطور معلومة بسيطة ذات مصداقية ومكيفة لجميع المستويات.
  - يساعد الأقسام على تحقيق الأمثلية في تسييرهم وبلوغ الأهداف المنشودة ووضع الإجراءات التصحيحية.
  - يساعد على اتخاذ القرار.

II.2- أهداف مراقبة التسيير:

(2) P. Lauzel& R.Teller, Contrôle de gestion et budgets, Ed Sirey, Paris, 5eme édition, 1989, P.9

(3) R.N.Anthony, Planning and control systems a farmework for analysis, Harvard University Press, Boston , 1965, cite par H.Loning et autres, OPCIT. P.2.

أدى تطور مراقبة التسيير والناتج بدوره عن الحاجة للتكيف مع التغيرات الهامة التي عرفها المحيط إلى تطور في أهدافها، فبعد أن كانت مبنية في البداية على أساس الاستجابة للعقلانية الآلية وكانت تهدف إلى التحقيق من أنشطة مختلف الأقسام من خلال القياس اللاحق للنتائج، أصبحت اليوم ونتيجة للتحولات الهامة التي شهدتها المؤسسات والاضطرابات الدائمة للمحيط واتساع مستويات عدم اليقين في مجال التسيير، لا تبحث عن قياس النتائج فحسب بل قياس أداء النظام ككل. وهذا فرض ضرورة توسيع دائرة الأهداف لتشمل بالإضافة إلى المعايير الكمية المعايير النوعية وإدماج ذلك في المسعى الاستراتيجي بما يسمح بإعطاء تصور ونظرة إجمالية.

ومن بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:[1]

1- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملي.

2- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء.

3- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة التقييم اللاحق.

4- ضمان تقارب الأهداف.

1.2.II- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملي:

المنطق يقول بضرورة أن تعكس مراقبة التسيير العملي مراقبة التسيير الاستراتيجي في مراحل وفترات متتالية، إلا أن الواقع يبين وجود فصل بينهما. وأحسن وسيلة للربط بينهما جدول القيادة هذا الأخير عبارة عن مجموعة مؤشرات منظمة وتحتوي على معلومات شاملة تسمح باتخاذ القرارات، الحكم على أداء العناصر وبالقيادة. ولا يقتصر إعداده على جهة واحدة، بل كل المستويات (الاستراتيجية والعملية) تساهم في إعداده وهذا يعني وجود مجموعة قائدة للمؤسسة وتشمل: الإدارة العامة، المسؤولين العمليين ومراقبة التسيير.

1- **الإدارة العامة:** باعتبارها واضعة الإستراتيجية، هذه الأخيرة يجب أن تكون واضحة ومعلومة للجميع حتى يتسنى لهم فهم وتحديد أهدافهم في مخطط العمل، وهذا دور الإدارة العامة في تعريفهم كل حسب مسؤولياته.

2- المسؤولين العمليين: باعتبارهم العناصر المنفذة للإستراتيجية، ونظرا لقربهم من الميدان فإنهم يحاولون تقريب جدول قيادتهم من المحاور الاستراتيجية مما يجعل معلوماتهم أكثر ملائمة ومصداقية.

3- مراقبة التسيير: تعمل على التنسيق بين الإدارة العامة والمسؤولين العمليين، وهذا يتطلب أن يكون مراقب التسيير على علم بالاستراتيجية وقادرا على التكيف مع تقنيات جدول القيادة حتى يتمكن من التوفيق بين التفكير الاستراتيجي وتطبيقه في الميدان. وتسمح تقنية الإعلام الآلي حاليا

[1] - Norbert Guedj et autres, OPCIT, PP. 47-71.
- G. Pillot, Maîtrise du contrôle de gestion, Ed Sedifor Organisation, Paris, 1986, P.58.

بتصور وبفعالية كيفية رفع التناقض بين المراقبتين من خلال تسيير المستويات الشاملة وانطلاقا من كتلة المعلومات الداخلية والخارجية. ولهذا يجب أن يكون تزاوج بين اختيارات الإعلام الآلي وتوجهات مراقبة التسيير لتحسين نوعية نظام المعلومات.

2.2.II- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء :

تعد مراقبة التسيير نظاما للمعلومات لكنه يبقى دون مصداقية إن لم يدعمه مراقب التسيير بمجهوداته حتى يتسنى استعماله لتقييم أداء الأفراد من جهة ومن جهة ثانية لمساعدة المسؤولين على تحسين قراراتهم.

إن نظام المعلومات ليس من صنع مراقب التسيير فحسب، بل كل من في المؤسسة يساهم في إعداده، وليشتغل هذا النظام بشكل صحيح على مراقب التسيير أن يعمل على منع تحريف المعلومة. فمثلا إذا ترجمت المعلومة وجود ضعف في الأداء أو انعدامه وأدى ذلك إلى العقوبة، فإن المعنى سيسعى جاهدا إلى التحريف والغش من خلال التلاعب على طبيعة المعلومات المحولة.

ومثل هذا العمل يدفع مراقب التسيير إلى مساعدة وحث أنظمة التقييم في المؤسسة وبالتالي القيادة على عدم التأثير على نظام المعلومات حتى تتجنب مثل هذه الأعمال.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال، هل يجب استعمال نظام المعلومات للتغذية الموضوعية للاستراتيجية ولاتخاذ القرارات وفي نفس الوقت لقياس وتقييم أداء الأفراد؟ وللإجابة على هذا التساؤل تم استحداث فرعين لأنظمة المعلومات:

- نظام معلومات مرتبط بالتكاليف والقرارات الاستراتيجية والعملية.
- نظام معلومات مرتبط بتقييم الأداء.

3.2.II- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة التقييم اللاحق :

إن أنظمة التسيير الكلاسيكية تركز على القواعد المحاسبية البحتة، وتقوم على مبدأ القياس اللاحق للأداء، مما جعل مراقبة التسيير تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها. وللقضاء على هذه السلبيات على مراقبة التسيير:

- إكمال عملها الإعلامي بالبحث المستمر على المعلومة.
- أن تتوقع ما سيكون عليه المحيط عوض هدر الوقت في قياس نتائج وانحرافات كل عنصر في المؤسسة، وهذا سيسمح بمواجهة المفاجآت الاستراتيجية المرتبطة بالمنافسين وتغير أذواق المستهلكين، ويخفف من المصادفات المرتبطة بعالم الأعمال من جهة ومن جهة ثانية تسمح لمراقب التسيير بتوسيع معارفه في جميع المجالات (التحليل الاستراتيجي، تحليل المخاطر، تسيير الموارد البشرية، تحليل القيمة...)، واستعمال هذه المعارف يوميا بشكل ثابت.

4.2.II- ضمان تقارب الأهداف:

لعل من أهم الصعوبات التي تواجهها مراقبة التسيير تعدد الأهداف وتناقضها في بعض الأحيان، وكذلك غموضها وعدم وضوحها. ولرفع هذا التناقض والغموض تلعب الاعتبارات النفسية

دورا مهما في مراقبة التسيير، كما يشكل الاتصال، الإقناع، التشجيع، الإنعاش والنقد جزءا أساسيا في عملية مراقبة التسيير لتحقيق تقارب الأهداف.

3.II- شروط نجاح مراقبة التسيير في تحقيق أهدافها:

تعد مراقبة التسيير نظاما للمعلومات وللاتصال، تمارس من طرف الإطارات العملية وتنشط من طرف مراقب التسيير. ولضمان نجاح هذا النظام في تحقيق أهدافه يجب توفر مجموعة من الشروط نذكر من أهمها: [1]

- ❖ وجود أخلاقيات المؤسسة.
- ❖ توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة.
- ❖ أساليب إعداد ووضع نظام المعلومات.
- ❖ البنية الواضحة وسهولة الاتصال.
- ❖ جودة المعلومة ومرونتها وقدرتها على التكيف.

3.II. 1- وجود أخلاقيات المؤسسة:

الأخلاق هي مجموعة مبادئ دائمة للمؤسسة على الإدارة توضيحها للأشخاص لغرض القضاء على عدم الترابط. تبين هذه المبادئ عددا من الأعمال والسلوكات (كدور كل فرد في المؤسسة، حدود فضاء المبادرة ...) التي لا تتعارض والصورة المراد إعطاءها للمنظمة تجاه محيطها. وتجدر الإشارة هنا أن هذه المبادئ ليست مطلقة بل هناك حالات قد تأتي في ظروف استثنائية (كحالة المنافسة الشديدة مثلا) تستدعي مخالفتها، وذلك من أجل ضمان استمراريتها.

3.II. 2- توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة:

التحكم في المؤسسة يتم بواسطة ثلاثة عناصر: الإدارة العامة، مراقبة التسيير والإطارات العملية، فما هو دور كل عنصر في هذه العملية والذي يسمح له بتحقيق الأهداف؟

1- دور الإدارة العامة كحكم للتوزيع:

لغرض رفع وتحسين أداء المؤسسة، على كل فرد فيها أن يباشر بصفة شخصية إعداد أدوات للمراقبة الداخلية وأخرى خارجية، لكن غالبا ما نجد المؤسسات الصغيرة تحجم عن استعمال الأدوات الحديثة للتسيير (كالموازنة الصفرية، فائض الإنتاجية، الموازنة حسب الأنشطة...) بدعوى أنها مكلفة واكتشفت في المؤسسات الكبيرة وأن تطبيقها يتطلب تعبئة كبيرة في الوقت، الجهد والوسائل وهذا يثقل كاهلها لذا فهي تفضل استعمال الأساليب التقليدية الأقل تعقيد.

للقضاء على هذا التفكير على الإدارة العامة باعتبارها واضعة الإستراتيجية أن تحفز العناصر التي لها علاقة بالمعلومة (سواء من ناحية تكوينها، حجزها أو تمريرها) بشكل يسمح

(1) - N.Guedj, OPCIT, PP.71-83.
- G.Pillot, OPCIT, PP. 74-80.

بوجود المعلومة المرتدة التي تبين للإطارات العملية كل حسب مسؤولياته المحاور الكبيرة للإستراتيجية وبالتالي يستطيعون فهم وإدراك الغاية من الأعمال التي يمارسونها، وهذا يعني أنه على الإدارة العامة:

- أن تكون منارة لجميع من في المؤسسة من خلال نظام المعلومات الذي تستعمله وتوفره.
- أن تكون أول من ينظم مسالك المعلومة النازلة.
- أن تعمل بنصائح مراقب التسيير وتعطيه سلطة التوجيه الضرورية، باعتباره أكثر من في المؤسسة يتحصل على المعلومات وأشملهم وأوسعهم نظرة حولها.

2- دور مراقب التسيير كبائع للأساليب والمعلومات:

يعد مراقب التسيير بمثابة الوسيط بين المستويات العليا للإدارة والمستويات العملية، وهذا يعني أنه يجب أن يكون على علم بالاستراتيجية وأساليب إعدادها، وعلى علم بأساليب تنفيذها وهذا بدوره يجعله موردا وبائعا في آن واحد للأساليب والمعلومات، وحتى يرقى إلى هذه المرتبة يجب عليه:

- التفكير الدائم في كيفية تلبية احتياجات زبائنه بأقل التكاليف وأحسن الخدمات.
- تحديد احتياجات كل زبون على حده بفضل التحاليل الضرورية التي يجب أن يجريها باستمرار.
- الإعلان عن منتجاته (الأساليب والمعلومات) شرحها، واقتراح نصائح حول كيفية استعمالها.

إن وظيفة مراقب التسيير ليست وظيفة سلطة إلا أن اتساع أفقها يجعلها ترقى إلى مرتبة المستشار للإدارة العامة وجهاز إنذار وتوجيه للإدارات العملية، وفي بعض المؤسسات يصل دوره إلى المبادل فيما يخص المعلومة الصاعدة حيث يتولى ربط مختلف المستويات بواسطة التبادل القائم بين المؤشرات الواردة في التقارير والمؤشرات الخاصة بالتسيير على المستوى العملي.

3- دور الإطارات العملية كعوامل أساسية في إعداد وتشغيل النظام:

تعمل الإدارة العامة على التأكد من وجود عنصر جودة المعلومة في جميع المستويات، وذلك من خلال إقناع الإدارات العملية بضرورة الحصول على معلومة ذات مصداقية، وأحسن وسيلة لذلك دعم جداول قيادة هؤلاء بتقارير حول عناصر التسيير الأساسية، كما يجب على المستويات العملية أن تضمن المعلومة المرتدة. وفي المقابل على الإدارة العامة أن تتجنب سوء الفهم لهذه المعلومة.

II.3. 3- أساليب إعداد ووضع نظام المعلومات:

توجد العديد من الأساليب لإعداد نظام للمعلومات ووضعه موضع لتنفيذ، ومن بين هذه الأساليب نذكر خاصة:

1- أسلوب الإدارة: يجب أن تساهم جميع المستويات (الأفراد، التقنيات، المستويات التسلسلية) في تأسيس نظام المعلومات والمحافظة عليه. كما يجب أن يشجع على ممارسة المعلومة المرتدة.

ومنه فإن التكوين لن يقتصر فحسب على مراقبة التسيير بل يجب أن يتسع إلى مجال التسيير ككل (كالاتصال، التحكم، المالية، التسويق...) كما على الإدارة العامة أن تشترك شخصيا في إعداد واستعمال نظام المعلومات.

2- الأساليب : هذه الأخيرة تلبي حقيقة احتياجات التسيير وليس فقط احتياجات الإدارة العامة. فالمعلومة الضرورية للإدارة العامة لاتخاذ القرار ليست بالضرورة هي نفسها التي تسمح للمسؤول بتحسين تسييره. كما قد يزود نظام المعلومات الإدارة بمؤشر يعتبر مهم لمسؤول عملي آخر لمتابعة أهدافه، وبالتالي يجب أن يتحصل هذا الأخير على هذا المؤشر لكن مع تعديل بسيط فيه يجعله يتلاءم مع المستوى العملي، وهذا يجعل وصل المعلومة بين الطرفين أساسي مع ضرورة الموازنة بين الأبعاد الاستراتيجية والأبعاد العملية للمعلومة، ومن بين أحسن الوسائل المستعملة في هذا التوازن طريقة الجودة الشاملة.

3- الإعلام الآلي: يعرف هذا المجال كغيره من مجالات التسيير تطورا مذهلا، مما يعرضه للفوضى والاستعمال المزدوج، كما تتزايد فيه النماذج وتتراكب أكثر مما تتكامل.

ولقد سمح تبادل الأعمال بين الإعلام الآلي ونظام المعلومات بتحويل خدمات الإعلام الآلي إلى أقسام التسيير، هذه الأخيرة تستطيع لوحدها هندسة مفهوم نسيج الإعلام الآلي، وهذا قد يكون سببا في قلق أقسام الإعلام الآلي.

وكما هو معلوم يعد الإعلام الآلي عنصرا أساسيا في تشغيل المؤسسات لكن لا يمكن اعتباره ركيزة مطلقة لجميع حالات أنظمة التسيير، ففي بعض الحالات تعتبر تدخلات المسيرين مهمة لكنها غير كافية لحل كل المشاكل، ونفس الشيء بالنسبة لمعارف المختصين في الإعلام الآلي. ومنه يجب أن يتزايد الطلب على حلول الإعلام الآلي الإجمالي والمتعدد الأبعاد والانفتاح العفوي على الحواسيب وكيفية استعمالها في إعداد جداول القيادة، وبالمقابل يجب حث المختصين في مجال الإعلام الآلي على تطوير معارفهم في مجالات متعددة وخاصة في مجال التسيير.

II.3. 4- جودة المعلومة، مرونتها وقدرتها على التكيف:

تتطور المهام في الوقت الحالي بسرعة كبيرة، تحت تأثير المنافسة الخارجية والأسواق العالمية، وحتى يتسنى لنظام المعلومات أن يوفر المعلومة المناسبة يجب أن تتوفر هذه الأخيرة على عدة شروط نذكر من بينها:

1- الجودة: ليتمكن الإعلام الآلي من تلبية احتياجات الأقسام، يجب أن تكون لكل وحدة تسيير قاعدة معطيات خاصة بها تستعملها يوميا بشكل دائم. وحتى تكون القرارات مبنية على أساس سليم يجب أن تكون المعلومة التي يسند إليها هذا القرار:

- مقبولة مباشرة من طرف كل مسؤول.
- يمكن إيصالها للأطراف المستعملة.

- مناسبة وملائمة للأهداف.
- شاملة وقابلة للمحاكاة في حالة الحاجة إليها.

ولضمان الجودة المناسبة للمعلومة يجب استشارة بنك المعلومات المسير من طرف القسم المركزي للإعلام الآلي.

2- المرونة والقدرة على التكيف: لضمان هذه الميزة للمعلومة يجب:

- تطوير مكوناتها باستمرار.
- تكيفها مع الأهداف الجديدة.
- القيام بالتحاليل غير المنتظرة والتي تثيرها ظهور مشاكل جديدة.

بالإضافة إلى ذلك على مسؤول كل وحدة تسيير أن يقوم بما يلي:

- تشخيص كامل لوحدة التسيير.
- إعداد إستراتيجية خاصة به.
- تحديد احتياجاته من الأفراد.
- تقديم برنامج استثمار خاص بوحدته.

وتتم هذه المهمة بمساعدة ونصائح مراقب التسيير الذي يعمل على تطوير سلوك الأفراد من خلال تشجيعهم على تطوير مراقبة ذاتية كل على حده.

3.II. 5- وضوح البنية وسهولة الاتصال:

ترتبط طرق وأساليب الإدارة وفعالية نظام مراقبة التسيير مباشرة بنوعية العلاقات الإنسانية وإمكانية الانفتاح لدى الأشخاص. فقد تجد أنظمة إدارة أو هياكل غير راشدة إلا أنها تعمل بفضل أسلوب الأشخاص الذين يتولون القضاء على الهياكل المشوهة بأنفسهم.

تقاس نوعية وشدة الاتصالات داخل المؤسسة انطلاقا من البنية الداخلية والمحادثات التي تقع بين الأشخاص ويعود سوء الاتصال إلى:

1- انعدام الاتصال بين الأقسام المسؤولة عن نظام المعلومات وباقي الأقسام، بسبب البناء السيئ لنظام المعلومات، أو نتيجة الاختيار السيئ للأشخاص أو راجع لعدم ملائمة أسلوب الإدارة.

تسمح البنية المنظمة حول منتجات أو أسواق بقيام أحسن اتصال بين مختلف الأجزاء المكلفة بتسيير نفس النشاط، ويضمن هذا الاتصال مراقب التسيير بفضل محافظته على اتجاه الخطوط الاستراتيجية وقيامه بالمقارنة الدورية وإجراء التصحيحات المناسبة.

2- اعتبارات التكاليف: يتطلب تلبية احتياجات المستعملين لمؤشرات التسيير مضاعفة الهجوم على قاعدة المعطيات، وهذا بدوره يضاعف التكاليف. ومثل هذا الانشغال يؤدي إلى القيام بالتحاليل الأولية، لأن الاحتياجات غالبا ما تمس شكل المعلومة (بيانية، أرقام، مصطلحات من جداول

القيادة). لذا يجب شرح لكل فرد تكلفة ما يطلبه من معلومات ومؤشرات. كما يجب أن تكون هناك إدارة فعلية لضمان الخدمة لكل فرد بشكل مرض.

3- الأمراض المشوهة لهياكلها وعدم قدرتها على معالجة المشاكل الجديدة وخاصة إذا كانت المؤسسة تقدم نفس المنتجات والخدمات، وسيحول هذا دون إمكانية البحث عن الفرص الجديدة. بالإضافة إلى أن الهياكل المشوهة لا تسمح بالتحكيم وحل النزاعات الداخلية.

وللقضاء على هذه المشاكل يجب تحديد وتجميع النشاطات في وحدات متجانسة تحت مسؤولية الأشخاص المناسبين، مع ضرورة تكوينهم وتحفيزهم بما يكفل وضوح البنية من جهة وتسهيل عملية الاتصال من جهة ثانية.

III- مكانة مراقبة التسيير في الهياكل التنظيمية للمؤسسة وفي عملية الرقابة التنظيمية:

ولدت مراقبة التسيير نتيجة للحاجة إلى التحكم في توزيع ومراقبة وحدات المجموعات الأكثر تعقيدا وغير المادية. فلقد أدى إعادة تنظيم المؤسسات ومستويات تفويضها للسلطة إلى ظهور مسيرين جدد كانوا إلى وقت قريب مرتبطين بالوظائف المساعدة (بمعنى خارج الخطوط التسلسلية في الهياكل). ووسط إعادة التنظيم هذه ظهرت أنواعا جديدة من التفويض ارتبطت مباشرة بالحاجة إلى فهم والتحكم في النشاطات المفوضة.

ونتيجة لذلك أخذت مراقبة التسيير بعد عمليا واستراتيجيا في آن واحد، كما أن مهمة ودور الأدوات التي يستعملها مراقب التسيير وكذا وظيفته وتأثيره على التسيير تتغير بحسب البنية التنظيمية التي ينتمي ويتطور فيها (بنية وظيفة، تدرج وظيفي أو على أساس المصفوفات...) فلقد انتقل دوره من مساعد بسيط على اتخاذ القرار إلى مسير عملي حقيقي مدمج في الخطوط التسلسلية.

1.III- مهام وأدوار مراقب التسيير:

يعد مراقب التسيير ملاحا (**navigateur**) للمؤسسة فهو يساعد على تحديد أهدافها ويضع برامج العمل، ويضمن المتابعة الجيدة لنشاطها، كما يعمل على إعداد الوسائل التي تسمح بممارسة التغذية العكسية ويحدد معايير الأداء المرتبطة بمختلف مسؤولي النشاطات فهو عادة ما يعتبر:

- المستشار الاقتصادي للمؤسسات ذات البنية الوظيفية.
- الميكانيكي لنظام الموازنات إذ يتولى صياغة، تنشيط وصيانة النظام بعد أن اقتصر دوره في البدايات الأولى على إعداد التقارير المالية واختيار مفاتيح التوزيع والمتابعة.
- المحرك لنظام مراقبة التسيير في المؤسسات المبنية على أساس المصفوفات وفي بعض الحالات يحتل منصب رئيس مشروع ويلعب دور المسير الحقيقي.

يختلف إطار تدخل مراقب التسيير بحسب نوع المؤسسة وبنيتها الداخلية:

- ففي المؤسسات المتوسطة والصغيرة غالبا ما تضم وظيفته مع مهام المحاسبة والمالية.
- أما في المؤسسات الكبيرة فوظيفته تمارس من طرف أقسام مختلفة مثل:

- **المراقب المساعد:** الذي يتولى مسؤولية مجال أو مجالين من النشاطات (جدول القيادة، تحليل المخزونات، المصاريف العامة...).
- **مراقب الموازنات:** حيث يتولى مهمة إعداد ومراقبة التنبؤات وكذلك ما تم تحقيقه من الموازنات.
- **مراقب التسيير الصناعي:** يرتبط هذا الأخير بمدير الموقع مباشرة، ويتولى مهمة تحليل أسعار التكلفة، تكاليف الإنتاج...ويتدخل بنشاط في تحسين المردودية بالإضافة إلى مهامه كمراقب للموازنات ومعد للتقارير.
- **مراقب التسيير التجاري:** في هذه الوظيفة يتولى مهمة إعداد الأسعار والهوامش، تحليل مردودية المنتجات حسب الأسواق وحسب المناطق ويراقب تكاليف التوزيع كما يساهم بالتعاون مع المدير التجاري في إعداد تقديرات المبيعات والتعريف بالهداف.[1]

ومنه فإن مراقب التسيير يعد عضوا في إدارة المؤسسة حتى ولو كان ارتباطه قويا بالمحاسبة المالية ويتولى المهام والنشاطات التالية:

–يساهم في تحديد أهداف المؤسسة أو القسم.

– يساعد في إعداد الموازنات السنوية وتحديد الوسائل الضرورية (بشرية، مالية، تقنية) لتنفيذها.

– يتابع باستمرار تحقيقات الأقسام ويعد جداول قيادة ملائمة للنشاط المنشود.

– يساعد على تحديد المؤشرات الملائمة (مادية ومالية).

– يتولى تقييم أداء المؤسسة أو القسم الذي ينتمي إليه من خلال حساب الانحرافات بين التقديرات والتحقيقات، وتحديد الأسباب والمسؤولين عن ذلك ومن ثم وضع الإجراءات التصحيحية.

– لا يكتفي مراقب التسيير باستقبال المعلومات بل يتأكد من مصداقيتها، دقتها ونوعيتها وفي بعض الحيان يحتاج إلى معلومات خاصة يتولى بنفسه إعدادها.

III .2 – الهياكل التنظيمية وتأثيرها على مكانة مراقبة التسيير:

كما بينا سابقا تقوم مراقبة التسيير بإعداد مؤشرات وجداول قيادة من أجل متابعة التحقيقات وقياس أداء الأنشطة. ولا يتأتي ذلك إلا من خلال تقسيم وتنظيم هذه الأنشطة وكذلك تجزئة المؤسسة مهما اتسمت بالتعقيد والتنويع.

يعد الهيكل التنظيمي عنصرا أساسيا في نظام القرار، الاتصال والتنسيق وذا أهمية بالغة لمراقبة التسيير. فهو تقسيم للمهام والمسؤوليات من أجل التوفيق والتنسيق بين أنشطة المؤسسة لبلوغ أهدافها. إلا أن مفهوم الهيكل قد يغطي اتجاهات أكثر أو أقل اتساعا.

ففي الاتجاه الضيق والساكن، الهيكل عبارة عن تقسيم للأقسام، المهام والعلاقات التسلسلية.

---

[1] Sara Jouven et autres, Le contrôle de gestion contribue-t-il a améliorer le management de l'entreprise, www.afc.cca.com/doc-congres/ /2002, PDF, PP.7-8.

أما في الاتجاه الديناميكي يضم كذلك إجراءات التشغيل والاتصال بين كل قطب.

يتأثر الهيكل التنظيمي للمؤسسة بإستراتيجيتها ويؤثر بدوره في نظام القرار والمعلومات، ومن هذه الإشكالية يمكن لمراقبة التسيير أن توجه فعالية وكفاءة الهيكل.[1]

لا يوجد هيكل تنظيمي مثالي وعالمي لجميع المؤسسات، بل هناك عوامل حددتها نظرية الاحتمالات (**théorie de la contingence**) تكيف كل مؤسسة حسب ظروفها في هياكل خاصة، من بينها: الحجم، عمر المؤسسة، المحيط، نوع السلطة، التكنولوجيا. ويوجد عدة أشكال لتنظيم المؤسسات منها ما هو قائم على مبادئ تقليدية ومنها ما هو مستحدث.

III.2-1- الهياكل التنظيمية التقليدية وتأثيرها على مكانة مراقبة التسيير:

من أهم الهياكل التنظيمية التقليدية وأكثرها شيوعا نذكر على وجه الخصوص ما يلي:

1- الهيكل التسلسلي المتدرج (structure hiérarchique):

يرتبط في هذه البنية قسم واحد برئيس واحد، والسلطة المتدرجة النازلة قوية جدا، أما دور مراقب التسيير فيقتصر على التحقق والقياس اللاحق مع تطبيق نظام العقوبات.

2- الهيكل الوظيفي البسيط structure fonctionnelle simple:

المؤسسة في هذا النوع مقسمة إلى وظائف مستقلة عن بعضها البعض، وعلى رأس كل واحدة منها مسؤول ذو كفاءة في مجاله. ولقد سادت هذه البنية خلال المراحل الأولى من تطور المؤسسات حيث كان حجمها صغير وعدد أنشطتها محدود.

يتميز الهيكل الوظيفي بوجود خط تسلسلي وحواجز فكل مسؤول يعمل على حماية مجاله فقط، والمدير العام هو الوحيد الذي له نظرة شاملة حول سير المؤسسة، ويكون محاطا بمختصين يساعدونه على ضمان التنسيق بين الوظائف والأقسام. وعندما يتوسع نشاط المؤسسة عادة ما يترك التنظيم الوظيفي البسيط المجال للتنظيم البيروقراطي بسبب الإجراءات المتخذة لمواجهة التغيير.

وفي هذه الحالة غالبا ما لا يحبذ المدير العام عملية التفويض خوفا من ظهور دفاعات داخلية تعرض أهداف المنظمة للخطر.

يعد مراقب التسيير في هذا النوع من التنظيم المستشار المباشر للمدير العام، ودوره في الهياكل الصغيرة مفتوح، قد يمتد من النشاط المحاسبي إلى وضع الإجراءات المتعلقة بتسيير العلاقات البنيوية للأقسام، أما معايير المراقبة فتختلف حسب الأقسام.

---

[1] Claude Alazard& Sabine Separi, Contrôle de gestion manuel et application, 5eme édition, Dunod, Paris, 2001, P.68.

3- الهيكل التسلسلي الوظيفي (أو اللامركزية العمودية) staff and line:

أدى تطور المؤسسات إلى ظهور تخصص في الإدارة العامة، فالأركان العامة **(staff)** أصبحت تتكون من مجموعة مختصين يتولون مهمة الاستشارة والمساعدة على اتخاذ القرار وفي مجالات مختلفة (المالية، تسيير الموارد البشرية، التخطيط، التنظيم...).

تتميز هذه البنية بتنظيم لوحدة القيادة وتحقيق فعلي لمبدأ التفويض، فالعمليون مسؤولون عن التسيير والحفاظ على نشاط أقسامهم لبلوغ أهداف المؤسسة، والقرارات تتخذ على أساس استشارة الأركان العامة. ويعتبر دور المدير العام أساسي في نجاح (أو فشل) الوسائل الموضوعة تحت تصرف الوحدة اللامركزية أو الأقسام المستقلة.

من أهم المشاكل التي تواجه هذا النوع من الهياكل إمكانية تطوير الأقسام التي تعمل باستقلالية عن بعضها البعض لأهداف موازية أو معارضة لأهداف المنظمة.

ومراقب التسيير كأي مختص لا يملك إلا دور الاستشارة ولا يمكن له فرض أمر التنفيذ إلا من خلال الإدارة العامة.

يضر هذا التنظيم مباشرة بالدور العملي والأثر الممكن لمراقبة التسيير على التسيير، فالمسيرون العمليون وخوفا من الرقابة يعملون على الحجز الحقيقي للمعلومات ويمنعون تدفقها.

4- الهيكل المؤسس حسب المصفوفات (أو اللامركزية الأفقية) structure matricielle:

يمزج هذا النوع بين التقسيم الوظيفي (العمودي) والتقسيم حسب المنتجات (الأفقي)، فالأشخاص مرتبطين برئيس المنتج والمسؤول الوظيفي، وهذا سيسمح بلا مركزية السلطات وتجميع الصلاحيات المبعثرة في الأقسام. لكنها ومن جهة أخرى تحتاج إلى تنسيق دقيق بينها، حيث يهدف التنسيق العمودي إلى الاستعمال الأمثل للوسائل (هدف الكفاءة) وذلك بتخصيص أفضل للوسائل بين مختلف المنتجات، وفي نفس الوقت يهدف التنسيق الأفقي إلا ضمان التسلسل الأفضل للوظائف المدرجة في نفس تدفق العمليات (هدف الفعالية).

إن هذا التنظيم مكيف أكثر لتسيير المشاريع، ويشجع اللامركزية وتفويض السلطة.

ينقسم قسم مراقبة التسيير في هذه الهيكلة إلى قسمين:

- قسم موجود على مستوى المقر ويتولى مهمة متابعة نشاط هذا الأخير، والتنسيق بين الوحدات غير الممركزة السفلية.
- قسم موجود على مستوى الوحدات ويعمل على ضمان رفع المعلومة إلى المقر.

2.2.III- الهياكل التنظيمية الحديثة وتأثيرها على مكانة مراقبة التسيير:

بينت الدراسات الميدانية أن الظروف الحالية تجعل من الصعب إيجاد علاقة ورابط بين الهياكل التقليدية وأداء المؤسسات، فالظروف الجديدة أصبحت تتميز بـــ:

– محيط مضطرب تتغير جميع أبعاده (الاقتصادية، التقنية والاجتماعية) وعوامله (المنافسين، الزبائن...) بصفة سريعة، عشوائية وغير أكيدة.

– تنوع الطلب وتطلبه.

– الأسواق العالمية.

وهذا جعل المؤسسة بحاجة إلى أفكار جديدة ومعلومات دقيقة واتصالات سريعة من أجل أن يتعاون مجموع عناصرها للتكيف سريعا مع الظروف الجديدة، وتوجيه عملية الإنتاج نحو الزبون وإنتاج سلعا لها قيمة معترف بها من طرف المستهلك وتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك عليها أن تطور هيكلها التنظيمي وتعيد تشكيله ليصبح مؤشرا أساسيا للأداء ومحفزا فعليا للعمل. وإعادة التشكيل (الهندسة) التي تعني تحويل كامل ومعمق للتنظيم الموجود والانتقال الكلي من تنظيم كلاسيكي عمودي ومتدرج إلى تنظيم مسطح تنخفض فيه المستويات المتدرجة وتتكثف فيه الاتصالات، مع مقاربة أفقية (**approche transversale**) للعمليات. والهدف من ذلك تخفيض التكاليف، فضاء الإنتاج، وقت التضييع والانتظار، ولا يتأتي ذلك إلا بدراسة معمقة لمجموع عمليات الإنتاج وإعادة تعريف وتنظيم نشاط الإنتاج.

واستجابة لكل هذه المتطلبات جاءت أشكال جديدة لتنظيم المؤسسات وتكييفها مع الظروف الجديدة من بينها نذكر:

1- التنظيم على أساس العمليات:

بما أن الزبون أصبح في الوقت الحالي المحدد لنوع وقيمة السلعة، ولغرض التقرب منه تم إعادة تنظيم المؤسسة على أساس العمليات التي تخدم هذا الزبون. ويتم تنظيم العمليات على أساس أفقي مسحوب من المؤخرة من طرف الزبون، وعلى العملية أن تخلق قيمة يرضى عنها هذا الأخير، باستعمال وسائل وتقنيات وأنشطة تحول العناصر الداخلة إلى عناصر خارجة.

يعمل التنظيم حسب العمليات على نقل دور مراقب التسيير من الاستشارة إلى التسيير الفعلي يسعى إلى ترشيد إجمالي العمليات من أجل تحسين أدائها، وذلك من خلال تحليل دائم للعمليات المتعاقبة وما تتطلبه من وظائف وأنشطة.

2- التنظيم على أساس المشروع:

يوجد هذا النوع من التنظيم في المؤسسات التي لا يتكرر فيها نشاطها، فالهدف يحقق في لحظة معينة وفي مكان محدد وفي ظروف خاصة. وهذا يتطلب نظرة شاملة حول الأنشطة الضرورية للإنتاج من أجل تحسين عملية الإنتاج من ناحية الجودة، التكلفة والآجال. وكذلك من أجل تنظيمها بشكل متسلسل وبالتالي استعمال المقاربة الأفقية من بداية التصميم إلى نهاية التوزيع. ويشكل عامل الزمن في هذا النوع من التنظيمات متغيرا أساسيا يجب تسييره بحذر والتحكم فيه.

بما أن الطلب في هذه الحالة غير مؤكد ولا يتكرر فإنه لا توجد معايير مرجعية يمكن الاستناد إليها في عملية الرقابة والقياس، بل يعتمد في ذلك على الإبداع والتجديد في عمليات التسيير والإنجاز.

3- التنظيم على أساس شبكة:

يقصد بهذا الأخير تجمع وتشابك مجموعة من المؤسسات من أجل اقتراح أنشطة وخدمات. فالشبكة عبارة عن مجموعة وحدات متصلة ببعضها البعض بشكل دائم ومنظم من أجل التكيف مع محيط خاص، وإيجاد مؤهلات خاصة، تنفيذ أعمال منسقة في مختلف الأماكن والأوقات.

تسمح الشبكة بخلق مرونة في الوقت والمكان ووسيلة لتخفيض التكاليف وتجاوز الحدود للمؤسسة وبالتالي هي تنظيم خارجي يجب تسييره.

4- الهيكل التنظيمي لمانتزبارق Mintzberg :[1]

حسب **Mintzberg** يوجد خمسة عناصر أساسية في المنظمة:

- المراكز العملية المسؤولة عن ضمان إنتاج السلع والخدمات.
- القيمة الإستراتيجية والتي تتولى إعداد استراتيجية المؤسسة بشكل يسمح لهذه الأخيرة بأداء مهامها بشكل صحيح لبلوغ الأهداف المحددة.
- الخط التسلسلي **ligne hiérarchique** المكون من إطارات متوسطة تضمن الترابط بين القيمة الاستراتيجية والمراكز العملية.
- **La technostructure** مكون من أخصائيين مهمتهم تكييف المؤسسة للمحيط وتنميط الإجراءات من أجل تحسين فعالية العمل. ومن بينهم التخطيط الاستراتيجي، بحوث العمليات، التكوين، المالية...
- دعامة الإمداد **support logistique** ويتكون من وظائف متخصصة موجهة للتحكم في أكبر عدد من الأنشطة من أجل تخفيض عدم اليقين مثل المجلس القانوني، العلاقات العامة.

3.III- مكانة مراقبة التسيير في عملية الرقابة التنظيمية:

لا تشكل مراقبة التسيير الجهاز والأسلوب الوحيد والعالمي الذي تعتمد عليه المنظمات في معالجة المستقبل وتوجيه أعمال الأشخاص، بل يعد واحدا من ضمن مجموعة من الأجهزة، لذا يجب فهم وتحديد مكانة مراقبة التسيير ضمن هذا المجموع الذي يدعى بالرقابة التنظيمية. ومنه سنخصص هذه النقطة لدراسة: عملية الرقابة التنظيمية ومستويات الرقابة التنظيمية، بما يكفل تحديد مكانة مراقبة التسيير.

3.III-1- صيرورة عملية الرقابة التنظيمية:

---

[1] Norbert Guedj et autres, OPCIT, P.372.

إن الحكم على الأشياء لا يتأسس إلا إذا تم التحقق من النتائج المحققة، ولا معنى لهذا التحقق إلا إذا تم توفير ظروف توجيه الأعمال نحو الغايات منذ البداية، ومثل هذه الظروف والشروط تتواجد في الرقابة التنظيمية التي تمر بمراحل كل مرحلة فيها عبارة عن عملية.

1- المرحلة التمهيدية: وفيها تتحدد الغاية من ممارسة الرقابة، هذه الغاية قد تكون مفروضة في كلها أو في جزء منها.

2- المرحلة الأولى التشخيص: في هذه المرحلة يجب التعرف على:

- الأشخاص والأحداث الداخلية والخارجية التي لها تأثير ودور في بلوغ الغايات.
- طبيعة هذه الأدوار والتأثيرات، محددات الاختبارات وسلوك الأشخاص وأسبابها.

ويتطلب مثل هذا التحليل وجود:

- بنية رسمية تعرف محتويات الأعمال وأساليب التنسيق.
- نظام الدفع الذي يحفز الأفراد على العمل، والمؤشرات التي تسمح بالتحقق من مدى مطابقة الأعمال مع الغايات.

تعد هذه المرحلة حاسمة لنجاح مراقبة التسيير التي ترتكز على اللامركزية في التفويض طيلة الخط التسلسلي من خلال إنشاء وتكوين مراكز للمسؤولية.

3- المرحلة الثانية تجزئة الغايات وتخصيص الموارد: في هذه المرحلة يجب تحديد:

- الغايات الأساسية المخصصة للأعمال التي ستنجز من طرف الأشخاص والمنظمات.
- الأهداف معبرا عنها بوحدات كمية والتي تترجم الغايات (حيث أن الغاية تعبر عن سبب الوجود وهي ثابتة، في حين الهدف أكثر تحديدا ويمكن أن يتغير عبر الزمن).
- الوسائل الضرورية لبلوغ الغايات والأهداف.

يشكل تحديد الأهداف وتخصيص الموارد لمراكز المسؤولية قلب مراقبة التسيير إذ يعكس دورة تحديد مخططات العمل والموازنات التي عادة ما تكون سنوية.

4-المرحلة الثالثة ضبط نظام التحفيز: في هذه المرحلة يجب التأكد من:

- المعالم (**paramètres**) التي يحتفظ بها لتقييم الأداء الحقيقي.
- العوامل التي ستستخدم لتحفيز العناصر والتي يجب أن تكون مترابطة مع تخصيص الغايات والموارد.

إن الأنظمة التي تقارب بين أهداف وسلوك العناصر وأهداف المنظمة هي من المكونات الطبيعية لمراقبة التسيير، فمن بين " أهداف الرقابة التقليل من الانحراف بين الأهداف الشخصية والأهداف التنظيمية"[1]

[1] R.N.Anthony, The management control function, Harvard Business School Press, Boston, 1988, P.37.

5-المرحلة الرابعة اليقظة والحذر في العمل:

تتولى هذه المرحلة عملية متابعة الوضعية الحالية لاستخدام الموارد وفي زمن ما يزال هناك إمكانية لإجراء التعديلات المناسبة، ويمكن لهذه المتابعة أن تتخذ أحد الشكلين التاليين:

- الملاحظة المباشرة للأعمال وآثارها: ويتميز هذا الشكل بكونه لا يكلف ولكنه غير كاف في حالة وجود أحداث خارجية لها آثار مستقبلية غير واضحة على ظروف بلوغ الغايات والأهداف المحددة، وفي هذه الحالة يجب الانتقال إلى الشكل الثاني.
- اللجوء إلى نظام معلومات يوفر أربعة أنواع من المعطيات: تاريخية، تقديرية، خارجية، وداخلية.
  - المعطيات التاريخية الداخلية: وتتمثل في النتائج المحققة.
  - المعطيات التاريخية الخارجية: وهي الأحداث الخارجية المشاهدة والتي لها تأثير على النتائج التكميلية التي يجب بلوغها لاحترام الغايات.
  - المعطيات التقديرية الخارجية: وتعبر عن الأحداث التي يجب توقعها.
  - المعطيات التقديرية الداخلية: وتتمثل في النتائج المتبقية لبلوغ الغايات والإجراءات التصحيحية للبقاء في المسار المحدد.

تشكل المعلومة جزءا لا يتجزأ من مراقبة التسيير التي توجه السلوك بفضل هذه المعلومة، وبالتالي فهي عملية لتبسيط قياس، معالجة وإنتاج المعلومة. مع ضرورة التركيز على المعلومة المتعلقة بالمستقبل أكثر من دراسة الماضي، لأن هذه الأخيرة يجب أن تستعمل فحسب للتوقع والتأكد من احترام المسار.

6- المرحلة الخامسة التدخلات التصحيصية:

في هذه المرحلة يجب اختيار الأعمال التصحيحية التي يجب تنفيذها على:

- الوسائل المستعملة.
- الأشخاص الذين تولوا العمل.
- الأحداث المؤثرة والمحددة للنجاح.
- الغايات والأهداف المحتفظ بها.

7- المرحلة السادسة التقييم اللاحق: postevaluation

بعد الانتهاء من التنفيذ يبدأ التقييم لما تحقق وتحديد النتائج التي يمكن استخلاصها يرتكز التقييم على المقارنة بين:

- النتائج المحققة والوسائل المستعملة من جهة.
- ومن جهة ثانية بين الغايات والأهداف والوسائل المقدرة في البداية.

وعند التحليل يجب تحديد الأسباب التي قد تعود إلى:

- عجز الأشخاص المعنيين بالعمل.

– عجز مرحلة أو عدة مراحل من العملية (عدم ملائمة الغايات، أو الأهداف، أو الوسائل، عدم التناسق في البنية، تناقض بين الأهداف والغايات، عدم كفاية الأعمال التصحيحية...).

يعتبر قياس الأداء المحقق للمراكز المسؤولة من المراحل الأساسية لعملية مراقبة التسيير وعادة ما يتم هذا القياس على أساس سنوي أو سداسي أو ثلاثي.

وتلخص المراحل السابقة لعملية الرقابة التنظيمية في ثلاثة مراحل هي بمثابة عمليات فرعية لها وهي:

- **العملية الفرعية الأولى:** تحديد الغايات وتشمل المرحلة الأولى والثانية والثالثة وتتم فيها الرقابة في المقدمة أو على الأعمال (**amont d'action**).
- **العملية الفرعية الثانية:** وتتمثل في القيادة والتحكم وتضم المرحلة الرابعة والخامسة وتتم أثناء التنفيذ.
- **العملية الفرعية الثالثة:** وتتعلق بالتقييم اللاحق وتمثل المرحلة السادسة وتتم بعد التنفيذ.

وتوجد علاقة بين هذه المراحل الكبرى لعملية الرقابة وبمستويات الرقابة الموجودة في المنظمات. وسنتطرق في النقطة الموالية لهذه العلاقة ممن جهة ومكانة مراقبة التسيير في هذه المستويات وهذه المراحل.

III.2.3– مكانة مراقبة التسيير بين مستويات الرقابة التنظيمية:[1]

قام **R.N. Anthony** سنة 1965 باقتراح نموذج لبناء الرقابة التنظيمية تبنتها العديد من المؤسسات، حيث قام بتقسيم العمليات التنظيمية إلى ثلاثة مستويات: الإستراتيجية، التسيير الجاري، العمليات الأساسية، ولكل مستوى مسؤولين مختلفين. وفي المقابل استطاع أن يحدد لذلك ثلاث عمليات للرقابة التنظيمية وهي: التخطيط الاستراتيجي والذي يسمى حاليا بالصياغة الاستراتيجية، مراقبة التسيير، ومراقبة العمليات (أو مراقبة المهام).

"يتولى التخطيط الاستراتيجي عملية تقرير أهداف المنظمة ووضع الاستراتيجيات لبلوغ الأهداف...وتتمثل مراقبة التسيير في العملية التي من خلالها يؤثر المسيرون على أعضاء المنظمة لتنفيذ الاستراتيجية بكفاءة وفعالية...أما مراقبة العمليات فهي العملية التي تضمن تنفيذ المهام المخصصة بكفاءة وفعالية"[2]

استنادا إلى هذا النموذج قام **Henri Bouquin** بإجراء تعديلات شملت ما يلي:

---

[1] اعتمدنا في تحديد مستويات الرقابة التنظيمية على ما تم اقتراحه من طرف:

[1] Henri Bouquin, Le contrôle de gestion, 7eme édition, Ed PUF, Paris, 2006, PP.88-100.

[2] R.N.Anthony et autres, Fundamentals of management accounting, Home Wood, 4eme edition, R.D.Irwin, 1985, P.586

– إحلال مفهوم المراقبة الاستراتيجية مكان التخطيط الاستراتيجي وذلك بسبب أن الاستراتيجية تتطلب تسيير قد يكون مؤسسا انطلاقا من مراقبة التسيير، أو مرتكزا على المتابعة الخاصة والذاتية.

– تتميز مراقبة التسيير بكونها تعتمد على العقد (الموارد، النتائج) الذي بموجبه يلتزم المسؤول ببلوغ بعض النتائج بفضل الوسائل المخصصة له وفي إطار استقلالية التحكم.

– مراقبة العمليات: وتسمى كذلك بمراقبة التنفيذ وتتميز ببرمجة المهام وحتى المداخلات المباشرة مما لا يترك مجالا لحرية التنفيذ لغير المسيرين.

وبهذا تم الاستغناء عن المعيار الأساسي لنموذج **R.N. Antony** والذي يميز بين المهام (مراقبة العمليات) والأنشطة (مراقبة التسيير)، وفكرة عدم اهتمام المسير بالتفاصيل، ولقد حدد **Bouquin** ثلاثة فروض لنموذجه:

– وجود تدرج هرمي بين الأنواع الثلاث للرقابة حيث لا توجد مراقبة تسيير دون مراقبة تنفيذ، ولا مراقبة استراتيجية دون مراقبة تسيير.

– لكل مراقبة يمكن تحديد العمليات الفرعية (المراحل الكبرى) الخاصة بها وهي الغاية، التحكم والتقييم اللاحق. لكن يبقى تحديدها مرتبطا بالنوع الذي يعلوها.

– يمكن للمستويات الثلاثة أن تعمل بشكل منفصل، لكنها عادة مع تشكل مع بعضها البعض جهازا متداخلا (**gigone**) لأن مرور المعلومة يلغي هذا الانفصال كما أن كل نظام يأخذ من النظام الذي هو أسفل منه.

1- مراقبة العمليات:

تتكون مراقبة العمليات من عمليات وأنظمة تضمن للمسؤولين تنفيذ الأعمال التي تقع تحت سيطرتهم طبقا للأهداف. وتستند إلى البرمجة المفصلة للأعمال وإلى مراكز تنفيذية مكلفة بمهام روتينية مكررة. ومن أهم خصائص مراقبة العمليات أنها تتم بشكل آلي حيث لا يتدخل المسير فيها إلا في الحالات الاستثنائية ولمثل هذا النوع اهتم **F.W.Taylor** في عصره.

2-مراقبة التسيير:

تتكون مراقبة التسيير من عمليات وأنظمة تسمح للمسيرين بالحصول على ضمان أن الاختيارات الاستراتيجية والأعمال الجارية كانت وما زالت وستكون مترابطة وتتعامل مع العمليات الفرعية للرقابة كما يلي:

– توجه مراقبة التسيير الغايات على النحو التالي:

- تحديد طرق مراقبة التنفيذ التي تتطابق مع الغايات.
- تنظيم اختيار الأهداف السنوية، التخطيط والموازنات للمؤسسة ولوحداتها ولمسؤوليها من أجل أن تتطابق مع الإستراتيجية.

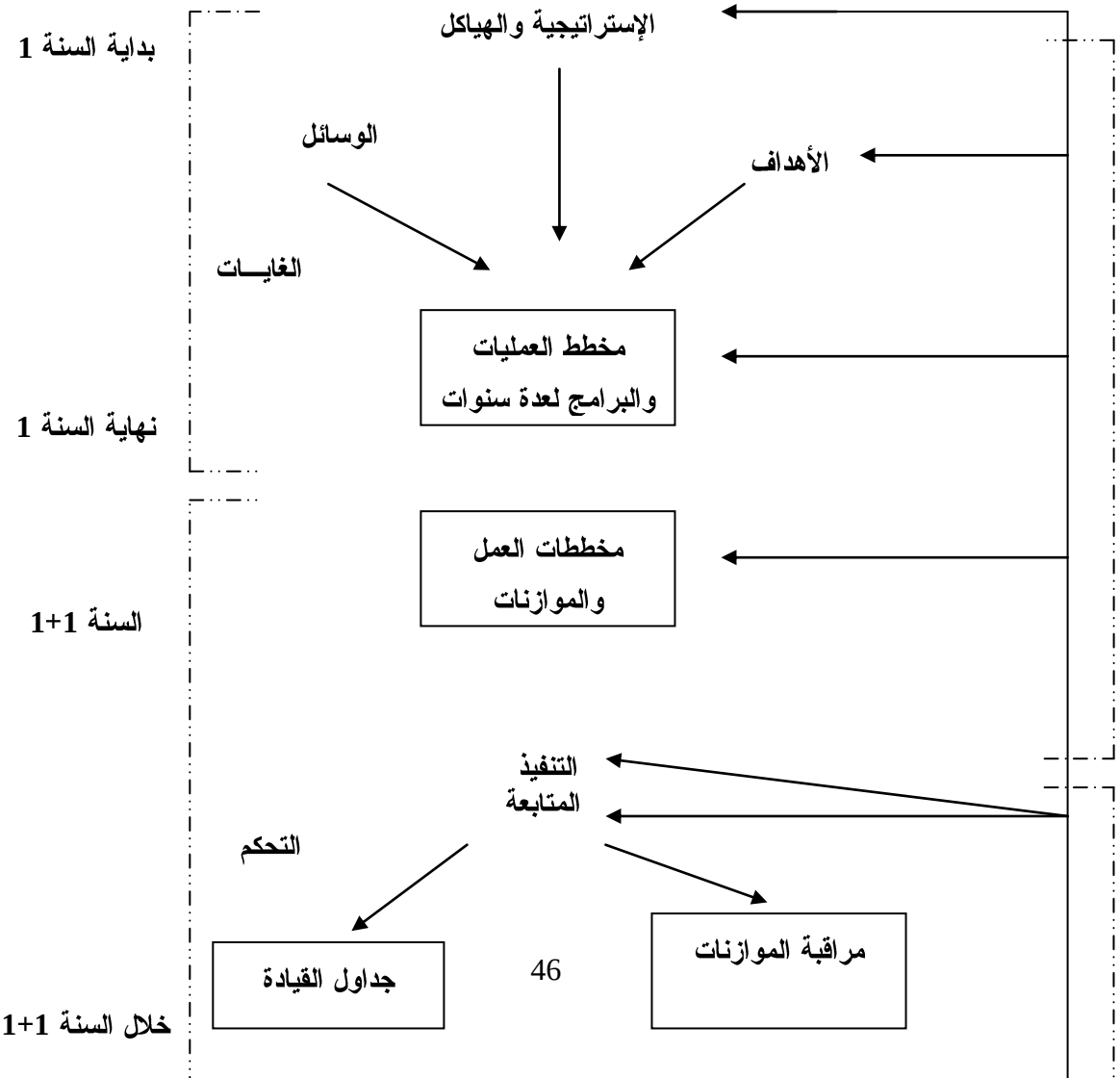
- التأكد من أن المسؤولين مدفوعون نحو الاتجاه الاستراتيجي وذلك من خلال التقييم المترابط لأدائهم وملائمة نظام تحفيزهم.

- تتحكم مراقبة التسيير في الأعمال بـــ:
  - ضمان الترابط المتسلسل والعمودي الضروري.
  - تنشيط عملية التحكم بشكل يحرض المسؤولين ويدفعهم لاتخاذ القرارات المرغوبة.
  - تنظيم نظام المعلومات.
- يتم التقييم اللاحق لمراقبة التسيير كما يلي:
  - التحقق من أداء مراقبة العمليات.
  - قياس أداء المؤسسة.

تضمن مراقبة التسيير كما أشرنا سابقا الترابط بين الاستراتيجية والأعمال اليومية من خلال العلاقة التفاعلية التي تسمح ببناء نماذج لجمع العناصر والمقررين من أجل بلوغ الأهداف.

تغطي مراقبة التسيير التقليدية دورة سنوية لمخططات العمل وإعداد الموازنات المتابعة والتصحيح كما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-1) دورة مراقبة التسيير



المصدر: Henri Bouquin, OPCIT, P. 96.

ترتبط هذه الدورة كذلك بعدة دورات ولعدد من السنوات الضرورية لتنفيذ الاستراتيجية ولتسيير الاستثمارات عبر البرامج.

لا يتوقف دور مراقبة التسيير عند ضبط العلاقة بين المسيرين الموجودين في الأعلى والمسيرين الموجودين في المستويات المتوسطة، بل تعمل على التأكيد للمستويات العليا أن المهام الروتينية التي يرتبط تنفيذ الاستراتيجية بها والتي يؤديها غير المسيرين تتم بشكل جيد.

وهذا يعني أن مراقبة التسيير عبارة عن نقطة وصل بين الاستراتيجية والأعمال اليومية، حيث توفر التفاعل الضروري من خلال ربط الأعمال اليومية بالاستراتيجية، وحث المسيرين على أن يعكسوا مقارباتهم الاستراتيجية بواسطة الأحداث التي يلاحظونها في التسيير اليومي للمنظمة.

ويعتبرها البعض الشعاع الذي يوجه سلوك العناصر من بناء نماذج للعلاقات الموجودة بين النتائج والموارد التي يجب تعبئتها واستهلاكها لبلوغ هذه النتائج.

3- المراقبة الإستراتيجية:

تعرف الإستراتيجية بأنها مجموعة قرارات تهدف إلى تحديد:

- مهام وأشغال المؤسسة.
- مجال النشاط الذي تلتزم به.

– العوامل الحاسمة التي تسمح لها ببلوغ أهدافها ومقاومة أعمال محيطها العدواني (المنافسين، الزبائن، الموردين، المنتجين للسلع البديلة...) وتسمى هذه العوامل بعوامل النجاح الأساسية **FSC (facteur clés de succès)**.

تعتمد المراقبة الإستراتيجية على مراقبة التسيير لتوفير المواد الضرورية للحذر ولتحديد الغايات، والتحكم في الاختيارات الاستراتيجية.

ارتكز التفكير الاستراتيجي في السنوات الأخيرة حول التعرف على آليات خلق المزايا التنافسية، وعلى هذا الأساس استند البعض في تعريف المراقبة الاستراتيجية بأنها عملية تتولى التحكم في أجهزة التطور والمؤهلات الخاصة التي تضمن الميزة التنافسية.

وبناءا على ما سبق يمكن تلخيص مكانة مراقبة التسيير بين المستويات الثلاث للرقابة التنظيمية وعلاقتها بالمراحل الكبرى لهذه الرقابة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (1–1) مكانة مراقبة التسيير في الرقابة التنظيمية وعلاقتها بالمراحل الكبرى للرقابة

	الإستراتيجية	التسيير	الأعمال
تحديد الغايات finaliser	**اختيارات العرض والموارد وتنظيم سلسلة القيمة**	**مهام العمليات ومراكز المسؤوليات في سلسلة القيمة، مخططات العمل، التحفيز، الموازنات**	**مهام الأعمال الروتينية في العمليات، تنظيم الأعمال**
التحكم piloter	**متابعة الفرضيات وتنفيذها**	**المتابعة، التوقع، الأعمال التصحيحية**	**المتابعة بالاستثناء**
التقييم اللاحق postévaluation	**تقييم نجاح الاستراتيجية وملاءمتها**	**قياس الجزاء والعقاب**	**الميزانية الدورية للطوارئ**
	المراقبة الإستراتيجية	**مراقبة التسيير**	**مراقبة العمليات (التنفيذ)**

المصدر: Henri bouquin، opcit, p.100

يبين الجدول أن مراقبة التسيير عبارة عن حلقة وصل بين الاستراتيجية والأعمال، والمدى الطويل والمتوسط والمدى القصير جدا، وتعتمد على جداول القيادة في الحصول على معلوماتها وتستعين ببرمجيات التنبؤ كوسائل لاتخاذ القرارات ولإعداد الموازنات السنوية.

ولقد وضح الباحث **Didier Leclerc** كيفية بناء مراقبة التسيير تأخذ بعين الاعتبار دورية الإجراءات الموضوعة في مختلف مستويات التعديلات والجدول الموالي يلخص هذه المعالجة:

الجدول رقم (1-2): المستويات الأربعة للتعديل

المستوى	الأفق	المسؤولية	المشاكل التي يجب حلها	تقنيات المراقبة
مستوى الاستغلال	قصير المدى جدا	مراقب الأعمال رئيس القسم	المكافحة اليومية ضد التعطلات على مستوى مختلف مراكز العمل	قياس الأداء ومقارنته بالمعايير
مستوى التسيير	قصير المدى	مدير المصنع رئيس المنتج	إعادة تخصيص الموارد بشكل دائم وعن طريق الاضطرابات الظرفية	أنظمة الإنذار: جداول القيادة العملية
مستوى التطور	متوسط المدى	رئيس المصلحة مسؤول فرع داخل مجموعة	منح طاقات الإنتاج للتطورات الدائمة الأسواق: استثمارات	جداول مراقبة الميزانيات جداول القيادة المالية
مستوى الاستراتيجي	طويل المدى	الإدارة العامة الأركان العامة في حالة مجموعة	إعادة تعريف هوية المؤسسة بواسطة التحولات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية	مراقبة مردودية رأس المال المستثمر مراقبة تطور حصص السوق

المصدر: Didier Leclerc, Périodicité des procédures de contrôle de gestion et architecture du système de gestion, économie comptabilité, Revue De L'institut Français Des Expert Comptables,septembre,1982,p.26.

نلاحظ من خلال الجدول أن مسؤوليات الإطارات بالمؤسسة وتدخلاتهم المتعلقة بالرقابة تتغير من مستوى إلى آخر من القمة إلى القاعدة.

1- تسعى الإطارات العليا إلى حل المشاكل المتعلقة بسياسة المؤسسة، وتهتم بالتخطيط والتحاليل المتعلقة بالمؤسسة ككل واتجاهاتها المستقبلية. كما تهتم خاصة بالرقابة المسبقة والحصول على المعلومة إلي تسمح بمعرفه إلى أي مدى نجحت المخططات طويلة المدى.ونظرا للطبيعة غير المادية التي تميز عمل الإطارات العليا فإنهم لا يستطيعون ممارسة المراقبة الجارية.

2- تميل الإطارات التي تقع في المستوى المتوسط إلى الحصول على أفق زمني متوسط المدى. وتهتم هذه الإطارات بـــ:

- المراقبة المسبقة على مستوى السياسات الجارية وكذا الإجراءات، كما يقع على عاتقها مسؤولية إعداد وتسيير طلبات المنتجات الجديدة، برامج الاستثمارات ومشاريع تحسين الإنتاجية، وإعداد تقارير حول تطور هذه المشاريع ومراقبتها.
- المراقبة اللاحقة مع المعلومة المرتدة: تحتل هذه المراقبة أهمية كبرى لدى هذه الفئة.
- أما المراقبة الجارية فتحصرها الإطارات المتوسطة في كل ما ينسق أعمالها مع أعمال الإطارات السفلى.

3- تهتم إطارات المستويات السفلى والتي تسمى بالإطارات العملية بالأحداث الجارية الحالية ولها نظرة قصيرة المدى. تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي تساعد على مراقبة الجودة، المخزونات، العمال، والتكاليف، يوميا أو حتى كل ساعة. لا تهتم هذه الفئة بالنوعين الباقيين من المراقبة.

ولضمان فعالية نظام المراقبة يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل فيما يبين مستوياته المختلفة، وأن تكون هناك علاقة مع إبداء وتبادل الآراء بما لا يخالف مبادئ المراقبة وهذا ما تكلفه وتضمنه مراقبة التسيير عن طريق الإنذار والاستشارة.

IV- أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات الضروري لعملية مراقبة التسيير:

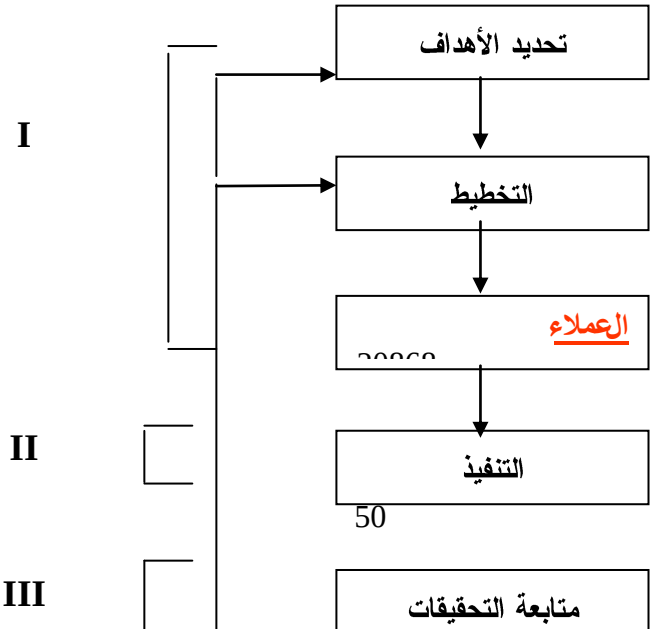
يختلف مفهوم وعمل مراقبة التسيير باختلاف الزاوية التي يتم دراستها (من حيث كونها وظيفة وعملية)، وبما أن عملنا هذا سينصب حول مراقبة التسيير من حيث كونها سلوك وعملية يومية يقوم به مسؤولون في المؤسسة وعادة ما يكونون عمليين، وهذا يختلف وينفصل تماما عما يمارسه مراقب التسيير الذي يتولى مهمة تنشيط عملية الرقابة بالمؤسسة دون علاقة مباشرة مع عمل التسيير الذي يكون مراقبة التسيير. وعلى هذا الأساس سنخصص هذه النقطة لتعريف ووصف عملية مراقبة للتسيير، الأدوات والوسائل التي تستعين بها في تكوين نظام معلوماتها الذي يشكل الأساس والمادة الأولية في عمليات التخطيط، اتخاذ القرار، المتابعة والتقييم.

1.IV-عملية مراقبة التسيير:

بما أن مراقبة التسيير جزء فرعي من عملية المراقبة التنظيمية للمؤسسة كما رأينا سابقا فإنها تضم نفس المراحل الكبرى لهذه الأخيرة وهي: تحديد الغايات، التحكم والتقييم اللاحق، وبما أنها كذلك حلقة الوصل بين المراقبة الاستراتيجية ومراقبة العمليات فإنها تعمل على زيادة الإثراء والتعلم بالمؤسسة.

تتكون عملية مراقبة التسيير من أربعة مراحل رئيسية يبينها الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2) مراحل عملية مراقبة التسيير





المصدر: Helène Loning et autres :opcit, p.3

يشكل تحديد الأهداف، التخطيط والتسيير التقديري (الموازنة) المرحلة الأولى من عملية مراقبة التسيير والتي تدخل ضمن إطار التخطيط، وتعتمد هذه المرحلة بشكل كبير على تشخيص وتحليل المعلومات الداخلية والخارجية للمؤسسة، والتي يجب أن تكون على درجة كبيرة من الدقة والمصداقية لضمان سلامة القرارات التي ستتخذ في هذه المرحلة.

ثم تليها مرحلة التنفيذ حيث تتخذ المعلومات الواردة بالموازنات كدليل للعمل وكجهاز للإنذار في حالة الانحراف عن المسار المحدد فيها. وفي مرحلة المتابعة التي هي جزء من مرحلة التنفيذ تسجيل النتائج المحققة بشكل مفصل ودقيق.

وبعد الانتهاء من التنفيذ تبدأ مرحلة التحليل التي تعتبر عنصر أساسي للتعلم والإثراء، ومصدر الأعمال التصحيحية التي عادة ما تتعلق بالأعمال التي ستنجز والوسائل التي ستستخدم في الدورة القادمة. وفي حالات استثنائية قليلة تتعلق بالأهداف نفسها.

وجرت العادة على أن يتم تشخيص مختصر لعملية مراقبة التسيير، للتأكد من أن جميع مراحلها تم احترامها ولم يتجاوز إحداهن، وقد تلعب خصائص بعض المؤسسات دورا في هذا: فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تكون في فترة التوسع والنمو، تركز أكثر على مرحلة التخطيط والتنفيذ على حساب الوقت المستغرق في التحليل، وعلى عكس من ذلك قد تجد بعض المؤسسات مثلا العمومية الكبرى تغفل مرحلة التنفيذ وتهتم أكثر بالتخطيط والتشخيص والتحليل.

على العموم إن إغفال أي مرحلة قد يعرض عملية مراقبة التسيير إلى الاعوجاج وعدم إمكانية التحكم في التسيير.

تعد العملية والتعلم من المفاهيم الضرورية لمراقبة التسيير في الوقت الحالي، على عكس ما كان سائد منذ خمسة عشرة عاما، حيث كان النظام مغلقا ويرفض النماذج الحديثة لمراقبة التسيير غبر أن تطور المحيط جعل المؤسسة تتعرض لأحداث غالبا ما تكون غير مرئية مما يستدعي

أخذها في الحسبان، كما يجب أن تنفتح جميع مراحلها على التأثيرات والمعلومات الخارجية وهذا يعد من بين الإثراءات التي يمكن لمراقبة التسيير الاستفادة منها.

يجب أن يتكيف التخطيط (من تحديد الأهداف إلى الموازنة) ويتماشى مع المحيط والظواهر الخارجية وأن يتطور نحو المحاكاة التوقعية، وأن يتسم التنفيذ بالمرونة الكافية للتكيف مع عوامل المحيط، أما مرحلة المتابعة والتحليل فيجب أن تكون على أساس مرجعي خارجي لأن فهم الأحداث لا يمكن أن يكون بالنسبة للداخل فحسب بل يجب أن يأخذ كذلك بالعناصر الخارجية المؤثرة.

وهذا يعني ضرورة توفير وتكوين نظام معلومات يتميز بالدقة والمصداقية وأن يحتوي على معطيات داخلية وخارجية، وهذا بدوره يفرض تعدد مصادر المعلومة، حتى تتمكن مراقبة التسيير من تحديد غاياتها التحكم في المتابعة والتقييم على أساس سليم.

2.IV- نظام المعلومات عنصر أساسي ومادة أولية لمراقبة التسيير:

يعتبر نظام المعلومات العنصر الأساسي لعملية التسيير وبالتالي المكون الرئيسي لنظام مراقبة التسيير، ولا يمكن تشغيل هذا الأخير إلا بشبكة معلومات منظمة لهذا الغرض. فكلما كانت المعلومة مجمدة كلما قلت فائدة المراقبة، وبالعكس كلما تميزت بالحركية كلما شكلت تدفقا حيويا لنظام المراقبة.

تشكل المؤسسة قاعدة واسعة للمعلومات، لكن لا قيمة لهذه المعلومات إلا إذا تم معالجتها حسب الاحتياج وفي الاتجاه العام (أي التركيز على المعلومات الضرورية للقرارات الإستراتيجية)، وهذا يفرض المسح الشامل لمختلف الآفاق. وتطور الظروف الاقتصادية بشكل سريع قلص من الآفاق قصيرة، متوسطة وطويلة المدى، وبالتالي خفض من فعالية المعلومات التقليدية وأدى إلى ظهور حاجة جديدة وهي معالجة المعلومة النوعية (**qualité**). وللحصول على هذه الأخيرة يجب ممارسة التغذية العكسية بسرعة وباستمرار.

بالفعل فالمعلومة الضرورية هي المعلومة المطلوبة من طرف جميع عناصر المؤسسة والمستعملة حقيقة لتحسين أعمالهم، لذا وجب معالجتها (المعلومة) وكأنها منتج ذا جودة، لأنها تمثل قاعدة لإجراء التجميع الضروري لمختلف مستويات المسؤولية وقاعدة القرارات الاستراتيجية التي تضمن استمرارية المؤسسة.

وحتى يتسنى لمراقبة التسيير الحصول على المعلومة الضرورية وفي الوقت المناسب وجب على الإدارة ما يلي:

- لعب دور المنشط بمضاعفة استقبال المعلومات وذلك بفضل تكوين الأفراد في مجال التسيير والاقتصاد، فهناك معلومات غير محولة للمؤسسة لنقص في تكوين هؤلاء الأفراد أو لانعدام تحفيزهم.

– لا مركزة المعلومات بحيث يصبح كل فرد مراقبا ذاتيا في المؤسسة ومنه تتقلص تكلفة الحصول على المعلومات.

– تكوين مخزون من المعلومات تشكل قاعدة وذاكرة للمؤسسة، وتسمح لها خاصة في حالة التكرار برد فعل سريع من خلال الكشف عن الكفاءات الماضية للمؤسسة في المجالات التقنية، المالية، الإستراتيجية وحتى الإنسانية، لذا يجب وضع معارف المؤسسة في الاحتياط في انتظار استعمالها لاحقا.

– إضافة عنصر تدفق المعلومات إلى العناصر التقليدية (المالية والمادية) وتنظيمه، ويتولى تنظيم هذا التدفق مراقبة التسيير لأن دورها الرئيسي يتمثل أصلا في تسيير المعلومة الضرورية لاتخاذ القرار.

– تحديد اتجاه المعلومة لأنه غالبا ما تؤخذ المعلومة دون تمييز، لذا على الإدارة أن تحث وتشجع أخذ المعلومات من الميدان.

IV .1.2– شروط نجاح نظام المعلومات:

يمثل نظام المعلومات (خاصة معلومة التسيير) عامل النجاح للمؤسسة، وحتى يستطيع تلبية الاحتياجات بشكل جيد يجب أن يتميز بالمرونة، الملائمة والسرعة، ولضمان ذلك يجب أن يعمل في إطار مجموعة شروط حددها **W.R.King** في تسعة نقاط وهي:[1]

1– فهم النظام عن طريق معرفة احتياجات المستعملين والتأكد من توافقها مع النظام.

2– توجيه النظام نحو المعلومة المناسبة وليس نحو كمية المعلومات.

3– الأخذ بعين الاعتبار لتكلفة وإيراد نظام المعلومات.

4– التعاون بين الإدارة والمستعملين لنظام المعلومات.

5– التأكد من فهم الإدارة لنظام المعلومات.

6– فهم نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة والكيفية التي يتدخل بها نظام المعلومات لتشغيله.

7– توفير الجداول الوسيطة الضرورية لتكوين جدول القيادة.

8– التأكد من الإدماج الفعلي للأنظمة الفرعية.

9– تسهيل نمو، تأقلم واستمرارية نظام المعلومات.

وتصنف المعلومات التي تستعملها مراقبة التسيير إلى: [1]

– معلومة إستراتيجية وأخرى عملية.

– معلومة صاعدة وأخرى نازلة.

– معلومة تشغيل والتي تنقسم إلى معلومة خاصة بالقيادة ومعلومة خاصة بالمراقبة.

---

[1] P.Lauzel & Teller, OPCIT, PP. 51- 52.

[1] Ibid.

– معلومة التأثير وهي أساس الترابط بين الأفراد والموارد.

– معلومة التوقع وخاصة تلك المتعلقة بالقيادة.

انطلاقا من هذه الأنواع المختلفة للمعلومات نلاحظ وأن كل معلومة ضرورية لـــ:

– اتخاذ القرار وضرورتها سواء للعمل بها أو ولوضع المفاهيم وتسمح معلومة القرار بقيادة منسقة للمؤسسة وبتقييم أداء عناصر هذه الأخيرة.

– لترابط: فهي تسمح من جهة للعملين بالتنسيق فيما بينهم، فكل عامل من عوامل المؤسسة لا تكون له الفعالية القصوى إذا كانت أعماله غير مترابطة، مما يؤدي بالمؤسسة إلى عدم تحقيق الأداء، بل تحقيق مجموعة أعمال فوضوية، ومن جهة ثانية تسمح بتعبئة كل الطاقات حول المحاور الإستراتيجية. وبما أن تسيير المعلومة كما أشرنا سابقا من مهام مراقبة التسيير، فعليها أن تسمح للعمليين بـــ:

- التعرف على نقاط قوتهم وضعفهم.
- مراقبة ومتابعة خياراتهم (وهذا معناه القرب من الميدان).
- تنسيق أعمالهم مع المسؤولين الآخرين.
- متابعة عناصر النجاح الأساسية بكيفية أحسن.

IV .2.2–المعلومات الضرورية لمراقبة التسيير وكيفية حجزها:

لتتحصل مراقبة التسيير على المعلومات الشاملة التي توضح مكانة المؤسسة في السوق والحركات التي تنشطها، يجب معرفة تسعة أنواع من المعلومات الهامة:[2]

1– الوضعية التنافسية: إن معرفتها توضح الاستراتيجية التي تم اعتبارها غايات ومقاصد (**Finalités**) للعمليات المستخدمة خلال الفترة المحللة.

2– المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة والظروف الاقتصادية المؤثرة على التسيير وهي مأخوذة من النشريات (معلومات خارجية).

3– الظرف المحدد، فهو يضع بين المحيط والمؤسسة التفاعلات الممثلة بالعرض والطلب، والأمر هنا يتعلق بالتقدير والقياس عن طريق المعلومات الواردة من المؤسسة أو زبائنها.

4–مستوى النشاط الناتج عن العناصر السابقة والذي قد يؤدي إلى نمو المؤسسة ومدى بلوغها لتوازن حركي جديد وذلك بين نمو الحاجيات والمصادر.

5– تفسير تغير الحاجيات بتغير الطاقة الإنتاجية الضرورية، والناتج بدوره عن تطور الاستثمارات، العقارات، الافتراض، الاهتلاكات، والأعباء المالية.

---

[2] G.Pillot, OPCIT, P.91.

6- البنية التقنية والمدعومة بأشخاص مرتبطين ببعضهم البعض عن طريق نظام المعلومات، إن البنية الإنسانية تتطور لتتكيف مع الطلب ولتحدد أهدافا جديدة.

7- إن الهياكل التقنية والإنسانية يتم عبورها بتدفقات اقتصادية، وهي الاستهلاك والمنتجات الموجهة للزبائن، تضم هذه التدفقات النتائج المحققة لتوازن الاستغلال.

8- يتطلب الإنتاج تثبيت الوسائل الاقتصادية الثابتة أو المتداولة والتي يتطلب تمويلها مصادر دائمة تقابل الاستعمالات ويعطي جردها الدوري (ميزانيتها) الصورة الاقتصادية للمؤسسة والتي سوف تحلل لاحقا من طرف الشركاء.

9- عندما تعرف كل مظاهر التسيير هذه بواسطة المعطيات المحددة، يمكن تقدير في أي إطار تحصلت المؤسسة على النتائج المنتظرة.

ويتطلب ذلك حجز المعلومات الضرورية لكل مرحلة من العملية الصناعية أو التجارية مع أخذ على الأقل تحركات الفترة (تدفقات) المتعلقة بـــ:

- الطلب أو الطلبيات.
- الخدمات المتحصل عليها من طرف وحدات التسيير الأخرى أو من الخارج .
- الاستهلاك.
- نشاط الأفراد وتحفيزهم .
- الإنتاج المحقق، المخزن والمستهلك أو المتنازل عنه.
- الفواتير (المرسلة) والنتائج.
- حالة التجهيزات.
- التحركات المالية (عندما تملك وحدة التسيير خزينة ذاتية).

ولمواجهة كثرة وعدم أهمية المعلومات الموفرة على مستوى الإدارة يجب توجيه نظام المعلومات نحو العناصر الأساسية للنجاح. [1] بما يسمح بتحديد كمية المعلومات وزيادة ملاءمتها (**Pertinence**).

تتصل هذه الطريقة بالمسير واحتياجاته الدائمة للمعلومات (سواء كانت ذاتية أو موضوعية)، كما تسمح بالتعرف على احتياجات الإدارة بشكل واضح.

ومهما كان القطاع، فإن عناصر النجاح الأساسية هي عدد المجالات القليلة التي إذا كانت النتائج فيها مرضية أدى ذلك إلى ضمان الأداء الحسن لمجموع المؤسسة. وعليه فإن عناصر النجاح الأساسية تتمثل في مجالات النشاط التي تستحوذ بالاهتمام الدائم والمعمق من طرف الإدارة، ويجب دوما قياس الأداء المحقق لكل مجال وتوفير هذا النوع من المعلومات باستمرار وفورا.

---

[1] P. Lauzel, OPCIT, PP,54- 55.

وتكثر الرغبة في استعمال طريقة المعالجة المركزة على العناصر الأساسية للنجاح عند ترجمة أهداف المؤسسة في جداول القيادة.

لكن ورغم أهمية هذه الطريقة إلا أنها تطرح مشكلا يجب عدم إهماله وهو تحديد وتعداد عناصر النجاح الأساسية.

وفي الأخير لا يكفي تحديد الأهداف والبحث عن الانحرافات، بل يجب البحث عنها في الوقت المناسب لإنذار الأنظمة للقيام بالتعديلات المناسبة. ودور مراقبة التسيير هنا يعد أساسيا نظرا لكون المؤشرات الحاسمة وفي ظل الظروف الحالية للاستغلال قد تتغير وبسرعة. فمثلا قد يتحول مشكل المردودية في المدى المتوسط إلى مشكل خزينة في المدى القصير، وأجال التحرك ونوع التعديل يختلف في الحالتين.

3.IV- أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات لعملية مراقبة التسيير:

حتى يتمكن مراقب التسيير من لعب دوره في تحقيق أهداف المؤسسة كما ينبغي، يجب أن يكون مدعما بنظام معلومات مناسب وذا مصداقية. وكما رأينا عند تعريف مراقبة التسيير فإنها تستعمل مجموعة تقنيات وأدوات لتحقيق هدف المؤسسة وهذه التقنيات والأدوات هي التي تتولى تكوين نظام المعلومات. من بين الأدوات التي يستعين بها مراقب التسيير في عمله المحاسبة، النسب، الإحصائيات والموازنات.

1.3.IV- المحاسبـــة:

المحاسبة نظام تنظيم وتسجيل كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وتعتبر أداة أساسية للممارسة الحسنة للتسيير ومراقبة التسيير. كما أدى استعمال المحاسبة الحديثة بفضل وسائل الإعلام الآلي إلى الحصول على معلومات ذات فائدة كبيرة للمسؤولين خاصة في مجال اختبار فعالية الأنشطة التي تبحث عن الإنتاجية، الربحية أو الإبداع.

تهدف المحاسبة إلى تجهيز المسير وخاصة مراقب التسيير بكل ما يسهل عليه إيجاد الحلول المناسبة لمشاكل التسيير بسرعة وفعالية.

يوجد العديد من المحاسبات وأهمها لمراقب التسيير المحاسبة العامة والتي تسمى بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتي تسمى بمحاسبة التسيير.

1- المحاسبة العامة: تقنية تتولى تسجيل ومعالجة التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة والضرورية لتحضير الجداول المالية (الميزانية، جدول النتائج) الموجهة للعناصر الخارجية (كالمستثمرين، المساهمين، البنوك، الضرائب). وتهدف المحاسبة العامة إلى معرفة :

- الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ معين (غالبا ما يكون سنة).
- نتيجة الفترة المعتبرة.
- المؤشرات الاقتصادية والمالية في تاريخ معين.

تستعمل مجموعة من الوثائق حددها المخطط المحاسبي الوطني (وهي إلزامية المؤسسات) أهمها الميزانية وجدول حسابات النتائج.وتعتبر هذه الوثائق وسيلة ممتازة للمعلومات:

– الداخلية باعتبارها العناصر الأساسية لتسيير المؤسسة.

– الخارجية لأنها تعطي صورة واضحة عن المؤسسة لكل من يهمه الأمر من مساهمين، مستثمرين...

كما تسمح بتوفير معلومات محاسبية هامة لمراقب التسيير، غير أنها غير كافية لأن حاجيات مراقب التسيير تتعدى هذا الإطار، فهو يسعى كذلك لمعرفة كل ما يتعلق بالاستغلال الداخلي للمؤسسة في جميع مستوياتها وفي مختلف وظائفها. والمحاسبة العامة عاجزة عن تلبية ذلك، فضلا عن ذلك فإن ملاحظة النتائج الماضية كما تصوره المحاسبة العامة لا تسمح لمراقب التسيير بمراقبة ومتابعة النشاطات، كما لا تكفيه للقيام بالتنبؤات لذا فهو يدعم هذه الوسيلة بوسيلة مكملة لها وتعنى بالاستغلال الداخلي للمؤسسة وهي محاسبة التكاليف.

2– محاسبة التكاليف: محاسبة داخلية تتولى تسجيل ومعالجة المعلومات المالية الضرورية للتخطيط، المراقبة وتنسيق النشاطات الاقتصادية للمؤسسة.وتهدف إلى:

– معرفة الظروف الداخلية للاستغلال للمؤسسة.

– معرفة تكاليف المنتجات، الخدمات والوظائف للمؤسسة.

– تقييم بعض عناصر المؤسسة (كالمخزون مثلا).

– تفسير النتائج (حسب المنتجات، الوظائف، الأقسام).

أما في إطار مراقبة الموازنات فهي تهدف إلى:

– القيام بتقدير الأعباء والنواتج (تكاليف معيارية، موازنات الاستغلال).

– ملاحظة التحقيقات واستخراج وتفسير الانحرافات.

توفر محاسبة التكاليف معلومات هامة وضرورية لاتخاذ القرارات، كما تستعمل وثائق هامة يستعملها مراقب التسيير وهي موجهة لأفراد المؤسسة ولا يمكن الاطلاع عليها من طرف الغير.

وتستعمل عدة طرق لحساب التكاليف ومتابعة الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وأهمها:

- **الطرق الكلية:** وتقوم على مبدأ التحميل الشامل للمصاريف حيث يتحمل المنتج كل المصاريف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة. وأهم طرقها طريقة الأقسام المتجانسة والتي تستخدم لحساب تكلفة وسعر تكلفة المنتجات وتعتمد على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل تحدد فيها وتعالج المصاريف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة المنتجات.
- **الطرق الجزئية:** وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي للمصاريف حيث يتحمل المنتج جزءا من المصاريف ويرحل الباقي للنتيجة، والجزء الذي يتحمله المنتج يتوقف على الطريقة المستعملة وأهم الطرق الجزئية:

- طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة والتي تهدف أساسا لمعرفة الطاقات العاطلة في المؤسسة.
- طريقة التكاليف المتغيرة والتي تهدف إلى معرفة مردودية منتجات وأقسام المؤسسة.

- **الطرق المعيارية:** إذا كانت الطرق الكلية والجزئية طرقا تاريخية تعرف التكاليف فيها بعد مرور مدة زمنية معينة من خروج المصروف، فإن الطرق المعيارية عكس ذلك تتولى تحديد (تقدير) هذه المصاريف قبل البدء في النشاط. وتقوم الطرق المعيارية بـــ:

– وضع معايير بالكمية وبالقيمة لمختلف أنشطة المؤسسة ويعتبر تقدير التكاليف مرحلة أساسية في إعداد مختلف الموازنات التقديرية.

– مقارنة التقديرات بالتحقيقات لمعرفة وتحديد الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات (تسمح هذه العملية بتسهيل مراقبة موازنات الاستغلال).

تشكل الطرق المعيارية إحدى الركائز الأساسية لمراقبة التسيير وخاصة على مستوى الاختيارات الإستراتيجية.

وبما أن تنظيم محاسبة التكاليف ليس من مسؤوليات مراقب التسيير فإنه يساهم فيها عن طريق إجراء دراسات مقارنة لمختلف طرقها واقتراح أفضلها للمؤسسة.

تشكل كل من المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف أداتين مكملتين لبعضهما البعض، إحداهما تهتم بالتدفقات الخارجية والأخرى بالتدفقات الداخلية، وإذا استطاع مراقب التسيير استغلالهما بشكل جيد، فإنه سيتحصل على رصيد هائل من المعلومات يمكنه من لعب دوره في تحقيق أهداف المؤسسة.

3– محاسبة الأنشطة: جاءت هذه المقاربة الحديثة للمحاسبة نتيجة للتحولات الهامة في خصائص المحيط والتي ولدت مشاكلا عجزت الطرق التقليدية للمحاسبة عن حلها، وفسحت بذلك المجال لظهور أدوات تأخذ في الحسبان هذه التحولات وتستطيع التكيف معها.

قامت مجموعة من المؤسسات العالمية ومجموعة من المستشارين **CAM-I*** سنة 1986 ببحث حول تكنولوجيا الإنتاج الآلي وآثاره، وأطلقوا على برنامج هذا البحث اسم نظام تسيير التكلفة **CMS**** وساهم فيه باحثون أمريكان أمثال **Miller- Porter- Cooper- Kaplan** ثم ساهم فيه بفعالية مجموعة من الباحثين الفرنسيين أمثال : **Lebas- Lorino- Midler- Mevellec.**

انطلق البحث من الملاحظة التالية: المنتجات ليست هي من يستهلك الموارد، وإنما الأنشطة وأن مختلف أنشطة المؤسسة تستعملها المنتجات، وبالتالي من الأفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة

* CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing- International.
** CMS: Cost Management System.

عوضا عن تقسيمها حسب الوظائف (مراكز مسؤولية) والمنتجات. وتعويض وحدات القياس بموجهات التكاليف (**inducteurs**) التي تعد معايير كمية وعناصر تحريك النشاط وبالتالي تثير التكاليف، وهذا يتطلب نظرة شاملة للمؤسسة ومقاربة كلية للإنتاجية وقربا أكثر من الميدان.

تستند محاسبة الأنشطة إلى مفهوم سلسلة القيمة لـــ **Porter** وتنطلق من العلاقة الموجودة بين الأنشطة والمنتجات، وتبحث عن الأنشطة الضرورية لإعطاء قيمة للمنتجات وكم تكلف هذه الأنشطة؟

يمثل مفهوم النشاط قلب الأداة الجديدة، إذ يرفض الوضع الحالي للأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أين تسيطر مراكز المسؤولية كمفهوم لتجميع وتوزيع الأعباء غير المباشرة، ويرى ضرورة التقسيم والتوزيع على أساس الأنشطة الأساسية ويجب تحديد لكل نشاط وحدة الاستهلاك للموارد (موجهات التكلفة) وكل وحدة تقيس الخدمات التي يوفرها هذا النشاط للمنتج.

وطورت هذه الأداة طريقة لحساب التكاليف أطلقت عليها اسم التكاليف حسب الأنشطة **ABC** وتقوم على أساس:

- التعريف بالأنشطة.
- تقييم الموارد المستهلكة في كل نشاط.
- التعريف بموجهات التكلفة.
- تخصيص تكلفة الأنشطة لموضوع التكاليف.

سمحت هذه الأداة بالإجابة عن العديد من اهتمامات مراقبة التسيير سواء في مجال تسيير التكلفة أو في مجال الأداء، فلقد استطاعت الحصول على سعر تكلفة ملائم باحترام العلاقة السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد، مما أدى إلى تقدم في مجال اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتسيير حافظة المنتجات وساهم في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة.

2.3.IV- الإحصائيات:

تستعمل هذه الأداة لأخذ فكرة واضحة عن المؤسسة كما تساعد في عملية التنبؤ وذلك بفضل الرسومات البيانية ، السلاسل المرقمة والطرق المختلفة للتنبؤ.

3.3.IV- النسب:

تستعمل النسب بكثرة في مجال التحليل المالي وكذلك في مجالات متعددة من التسيير وهي عبارة عن علاقة وقياس بين مقدارين يعرفان عن تطورهما خلال فترة زمنية معينة. تسمح هذه النسب بـــ:

- الحكم على وجود العقلانية من عدمهما.
- إجراء مقارنة بين المؤسسة ومثيلاتها في القطاع سواء على المستوى الوطني أو العالمي.

هناك العديد من أنواع النسب يمكن لمراقب التسيير الاستعانة بها أهمها:

- نسب الهيكل.
- نسب الدوران.
- نسب المردودية.

4.3.IV- الموازنات:

الموازنة عبارة عن تقديرات متسلسلة ومنظمة في برامج ومخططات شهرية أو سنوية وهي ترجمة للسياسات التي يجب اتباعها لبلوغ الأهداف.

ولإعداد الموازنة يعتمد مراقب التسيير ومختلف المسؤولين على المعطيات التالية:

- المحاسبة خاصة محاسبة التكاليف التي تمثل الجزء والجناح المقابل للموازنة، إذ توجد علاقة وثيقة بين هاتين الأداتين، ولضمان مبدأ المصداقية في المراقبة يجب أن تتطابق عمارة وتأسيس نظام محاسبة التكاليف مع نظام الموازنات لأنهما يعكسان وبدقة التقسيم التقليدي القائم على أساس مراكز المسؤولية.
- الإحصائيات وخاصة في مجال التنبؤ.

وتعد على مستوى المؤسسة العديد من الموازنات تم تجميعها وتصنيفها وفقا لمعايير محددة منها:

- موازنات للمدى القصير والتي تتعلق بالحجم وتسمى بموازنات الاستغلال (أو التشغيلية) وتضم موازنة المبيعات، الإنتاج، التموين والمصاريف الخاصة بهدف الوظائف.
- موازنات للمدى الطويل وتتعلق بالاستثمارات حيث لا يمكن تحضيرها بشكل مفصل كما هو الحال بالنسبة للنوع الأول.

ولإعداد مختلف هذه الموازنات يتم تقسيم المؤسسة إلى وظائف ومراكز للمسؤولية بحيث تعد لكل مركز موازنة خاصة به، يتحمل مسؤوليتها المسؤول المباشر عن القسم.

إلا أن التغيرات الهامة التي مست محيط المؤسسات أدت إلى عدم ملاءمة القرارات الواردة في الموازنات حسب مراكز المسؤولية للعديد من الحالات، مما أدى إلى البحث عن كيفية أخرى لأعداد الموازنات بحيث تتلاءم قراراتها مع الظروف الجديدة وتوصلت جهود البحث والتفكير إلى الموازنة على أساس الأنشطة **ABB** [*] والتي تم استنباطها من طريقة التكلفة على أساس الأنشطة **ABC**

تتميز هذه الموازنة عن الموازنة التقليدية بقدرتها على التخطيط والرقابة بفعالية وتقييم الأداء باستخدام المعلومات المالية وغير المالية حول الأنشطة.

[*] ABB: Activity Based Budgeting.

إن ما توفره الموازنة من معلومات وما تستعمله من أدوات (المحاسبة، الإحصائيات...) تجعل مراقب التسيير يفضلها عن باقي الأدوات، لأنها شاملة من جهة ومن جهة ثانية تساعده أكثر على إعداد جدول القيادة بدقة وتقديم تقاريره حول نشاط المؤسسة بكل وضوح ومصداقية.

4.IV- فوائد وحدود عملية مراقبة والتسيير:[1]

لا يمكن الحكم على عملية مراقبة التسيير إلا من خلال التطبيقات الفعلية لها في المؤسسة، ولقد بينت هذه الأخيرة أن لها العديد من المميزات كما تحد من فعاليتها العديد من الصعوبات.

1.4.IV-فوائد عملية مراقبة التسيير:

تتميز عملية مراقبة التسيير بعدة مميزات نذكر منها خاصة:

1- التفكير الدائم في العلاقة القائمة بين المستقبل والعمل، هذا التفكير يؤدي إلى تخطيط المهام من خلال البحث عن العلاقة بين المتغيرات الأساسية للتخطيط الاستراتيجي (كالمحيط، المقاصد، الغايات **finalité**، الفرص المناسبة وتقدير الأهداف المراد بلوغها).

وبما أن المستقبل محفوف بالمخاطر فإنه تجدر الإشارة إلى أن تزايد عوامل عدم اليقين والتي تحول دون تحقيق الأهداف لا تنقص من فائدة عملية مراقبة التسيير، بل بالعكس تقوى منها وتستدعي ضرورة تحسينها كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-3) : وسائل مكافحة آثار عوامل عدم اليقين في مراقبة التسيير

الأسباب	← الآثار الأولية	← وسائل المكافحة
- ارتفاع عدم اليقين بالمستقبل - مجال الاضطرابات التي يولدها المحيط - ارتفاع استقلالية المؤسسة والوسط	- عدم تحقيق الأهداف - عدم ثبات العلاقات الاجتماعية - صعوبات القيادة - تسامح أقل للخطأ في التسيير	- مرونة الهياكل - تكييف الأهداف - اغتنام الفرص المناسبة - البحث عن العناصر الأساسية - حصر الانحراف وتقوية الاتصال
عدم اليقين ←	تخفيض فعالية نظام مراقبة التسيير ←	الأهمية المتزايدة لتقوية نظام مراقبة التسيير

[1] - P.Lauzel, OPCIT, PP 99-102.
- M.B. Tafiani, OPCIT, PP. 8-10.

المصدر: P.Lauzel, OPCIT, PP. 100

2- تنفيذ المهام المخططة: تتوقف عملية التنفيذ بعنصر نموذج التنفيذ والذي يمكن أن يكون إما بالأهداف أو بالسلطة.

3- ردة الفعل السريعة لنظام القيادة: وذلك من خلال:

- قياس وتحليل التحقيقات وهو ما يسمى بقياس الأداء.
- القيام بالتشخيص.
- جعل المعلومات أكثر مصداقية.

4- مرونة وفعالية نظام الاتصال وذلك من خلال عمليات التحفيز، تسيير النزاعات ومساهمة الجميع في عملية المراقبة.

2.2.IV- حدود عملية مراقبة التسيير:

تواجه عملية تطبيق مبادئ مراقبة التسيير صعوبات هامة تحد من عملها ومن بينها نذكر خاصة:

1- مشكل أهلية مراقب التسيير وصلاحياته: والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال هو: كيف للمؤسسة أن تجد الشخص المناسب الذي يتسم بكونه رجل علم قادر على الحوار الشامل والتنسيق؟

2- مشكل اختيار المعلومات المناسبة: كلما زاد التزييف والغش في نقل المعلومات كلما زاد خطر عدم فعالية عملية مراقبة التسيير عن طريق ما يسمى بالحاجة المفرطة للمعلومات (**overdose**).

غالبا ما يؤدي البحث عن المعلومات الدقيقة والكاملة إلى زيادة كمية وأجال الحصول على هذه المعلومات، وهذا سيعمل على تخفيض سرعة ردة الفعل لدى المسؤول. وعليه فإن البحث عن نظام مركز على العناصر الأساسية للنجاح يعد بمستقبل زاهر للمؤسسة.

3- مشكل تفسير تقلبات الأداء: في أغلب الأحيان يتم التساؤل عن الانحرافات التي يجب أن يكون لنظام المراقبة ردة فعل تجاهها؟

ونظرا لكثرتها وصعوبة حصرها تجد نظام المراقبة يركز فقط على الانحرافات الهامة التي تستحق التحليل المعمق، والانحرافات المرتبطة بتحقيق الأهداف والتي تستدعي التصحيحات المناسبة، مما يفرض بدوره ضرورة الدقة في تبيان العلاقة الرابطة بين الأهداف والأداء. وهذا يعد حلا نظريا صعب التطبيق ميدانيا.

4- مشكل التناقضات عند صياغة الموازنات: لقد بين **E.Barret - L.B.Fraser** هذا المشكل في العبارات التالية: "هناك تناقض هام بين الوظائف المخصصة للموازنات وكيفية تأسيسها"[1]

[1] P.Lauzel, OPCIT, P. 101.

يتطلب تأسيس الموازنات اختيار مسبق لفرضية النشاط (اختيار هدف فرعي) غير أن هذا الاختيار يؤثر على الوظائف التي يجب أن تغطيها هذه الموازنات وهي (التخطيط، التحفيز، التقييم، التنسيق والتعليم). وحسب هذين الكاتبين فإن التناقض يقع بين التخطيط والتحفيز من جهة والتحفيز والتقييم من جهة ثانية. ويمكن التخفيض من هذا التناقض بـــ:

- مناقشة الهدف المختار بتمعن.
- إدماج احتمال وجود الصدف (عدم اليقين) من البداية.
- تبنى الموازنة المعدلة (موازنة مرنة تم مراجعتها من قبل ومن بعد).

5- مشكل الحوار الاجتماعي: يعتبر وجود شبكة اتصالات حسنة أمرا مقبولا لكن المشكل يبقى في تطبيق هذه الشبكة، فهناك العديد من الجهود لتحسين تحفيز العوامل وربطها بالأهداف، كما عرفت مشاكل مناقشة وتسيير النزاعات تطورا ملحوظا، ومع ذلك يبقى الحوار الاجتماعي صعب التطبيق في الميدان.

6- مشكل المردودية في مراقبة التسيير: لكل نظام مراقبة تكلفة يمكن إعطاءها بالتقريب إلا أنه عند تحديد الأرباح التي يمكن أن نأملها منه فالأمر ليس كذلك. فهل يمكن قياس الأرباح (الفوائد) انطلاقا من تكلفة الأخطاء التي تم تفاديها في التسيير، تحسين الفعالية في اتخاذ القرار، درجة تحقيق الأهداف...؟ وهنا يطرح مفهوم من الصعب تطويقه وهو وجود العديد من العناصر لا يمكن قياسها مما يجعل من المستحيل مقارنة ما حدث بما كان سيحدث لو...

خلاصة الفصل الأول:

ارتبطت التغيرات التي تم ملاحظتها في مراقبة التسيير بالتفاعل الموجود بين المؤسسة ومحيطها. فمراقبة التسيير وكما يبينه تاريخها غالبا ما تتطور في فترات الصعوبات التي واجهت المؤسسات خاصة ابتداء من نهاية الستينات، حيث واجهت المؤسسات منافسة شديدة، صعوبات في تحقيق المردودية، ظهور الحاجة للتنويع ، إعادة مركزة الإستراتيجية...وتتطلب كل هذه المشاكل معلومات حتى تستطيع المؤسسة أن تستعد للمفاجآت من جهة ومن جهة ثانية لتتمكن من التكيف مع الظروف الجديدة، لأن المؤسسة التي لا تبحث عن المعلومة (خاصة الخارجية) هي المؤسسة التي تنفى علاقتها بمحيطها وبالتالي تمضي عقد وفاتها.

لا يمكن توفير هذه المعلومة بالشكل والجودة المطلوبة، إلا من خلال ما يوفره نظام المعلومات الذي تكونه مراقبة التسيير، ولا يمكن لهذه الأخيرة تحقيق ذلك إذا بقيت تعمل بمفاهيم

نشأت في ظروف مخالفة، بل وحتى تساعد المؤسسة على التطور أو التكيف عليها بدورها أن تتطور.

لقد كان لمفهوم مراقبة التسيير، مكانتها، إدراجها ضمن آليات القرار، غاياتها، تنظيمها، أدواتها، تطبيقاتها، علاقة بالممارسات الجارية للمؤسسات والتي تغيرت كثيرا مما أدى إلى حدوث تحولات هامة في مراقبة التسيير منذ عدة سنوات.

فلما كان العالم ينمو ببطء وقائم على اقتصاد الإنتاج لم يكن الأمر يتطلب معلومات كثيرة ومميزة، وهذا انعكس على أهداف مراقبة التسيير التي كانت بسيطة وتقليدية، وكذلك على مكانتها ضمن الهياكل التنظيمية للمؤسسات إذ صنفت خارج الخطوط التسلسلية، كما اقتصر دورها على مساعدة الأقسام المحاسبية، باستخدام أدوات محاسبية بسيطة.

وشهد العالم منذ عدة سنوات تغيرات اقتصادية، تكنولوجية وسياسية هامة دفعت بالمؤسسات إلى البحث عن المعلومات التي تمكنها من التكيف وبالتالي التصرف، وهذا فرض ضرورة تغيير مفاهيم مراقبة التسيير.

فبعد أن كانت وسيلة للجزاء والعقاب أصبحت وسيلة للحوار والتحفيز، وبعد أن كانت ممنوعة من القرار أصبحت عصب الذكاء في المؤسسات، وبعد أن كانت أداة مساعدة عززت مكانتها ضمن الخطوط التسلسلية وارتقت إلى دور المسير. وأصبحت تعمل على اختيار المعالم والمؤشرات التي تقيس وتحسن الأداء، وتبحث عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار من جهة ولتقييم الأداء من جهة ثانية.

كما تسعى إلى محاكاة المستقبل بعد أن كانت في الماضي تبحث عن التطابق مع معايير محددة. وذلك من خلال تطوير وابتكار أدوات تتناسب والظروف الجديدة، وتسمح بتكوين نظام معلومات المناسب، كما استطاعت مراقبة التسيير أن تنتقل من البعد الأحادي إلى الأبعاد المتعددة، ومن النظرة العملية قصيرة المدى إلى النظرة الإستراتيجية الشاملة طويلة المدى.

وحتى نتعرف أكثر على هذه التطورات والتحولات في الأدوات والأساليب التي تستعملها عملية مراقبة التسيير، سنخصص الفصل الموالي للتطورات التي عرفتها أساليب التخطيط باعتبارها المرحلة الأولية في العملية، ونخصص الفصل الذي يليه للتعرف على التحولات الهامة في أدوات المتابعة والتقييم باعتبارها المرحلة الثانية من عملية مراقبة والتسيير.

1

الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال

I - مراقبة التسيير أداة فعالة للربط بين المخطط الإستراتيجي والمدى القصير

II- الموازنة التقديرية أداة فعالة في تخطيط الاستغلال لمراقبة التسيير

III- الموازنة التقديرية للمبيعات

IV- الموازنة التقديرية للإنتاج

V- الموازنة التقديرية للتموينات

VI- التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية

الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال

المقدمة:

يعتبر التخطيط المرحلة الأولى في عملية مراقبة التسيير التي تسعى إلى الربط بين المدى الطويل والمدى القصير، بواسطة أدوات وأساليب تطورت نتيجة للتحولات التي يعرفها المحيط. ومن بين هذه الأدوات الموازنات التقديرية التي جاءت كحتمية فرضتها الحاجة إلى الاستعداد لمفاجآت المستقبل.

تعد الموازنات التقديرية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في مجال التخطيط، فمن خلالها يتم ترجمة الأهداف والنوايا إلى أرقام معبرة، كما أنها تتميز بالشمولية إذ تغطي جميع الأنشطة دون استثناء، مما جعل الكثير من المؤسسات تفضل استخدام هذه الأداة أكثر من غيرها في إعداد برامجها وخططها.

ويتكون نظام الموازنات من مجموعة أجزاء تتفاعل مع بعضها البعض بشكل منسق ومترابط لتحقيق الأهداف المنشودة. ولغرض التعرف على هذه الأجزاء والأدوات المطبقة فيها، سنتطرق في هذا الفصل إلى بعض أجزاء (الخاصة بالاستغلال) هذا النظام من الناحية النظرية والتحولات الهامة التي عرفتها أساليب إعدادها، وكيف تعمل مراقبة التسيير على الربط بين هذا الأداة والمخطط الإستراتيجي؟

I – مراقبة التسيير أداة فعالة للربط بين المخطط الإستراتيجي والمدى القصير:

تبدأ عملية مراقبة التسيير من حيث انتهى التفكير الإستراتيجي، أي بعد إيجاد وصياغة الإستراتيجية. تمت صياغة هذه الأخيرة لأول مرة في المؤسسات في بداية الستينيات من طرف **Chandler** و**Ansoff**. وتعكس الكيفية التي تستثمر بها المؤسسة مواردها لبلوغ أهدافها في المدى الطويل، وتحاول الإجابة عن التساؤلات التالية:

– ماذا تريد المؤسسة أن تفعله؟ (القيم، الغايات، الأهداف)

– ماذا تعرف المؤسسة فعله؟ (المؤهلات، الموارد، عوامل النجاح الأساسية)

– ماذا تستطيع المؤسسة فعله؟ (القيود، الفرص الخارجية)

وللإجابة عن هذه التساؤلات يحتاج المسير إلى معلومات محددة(داخلية وخارجية) توفرها مراقبة التسيير، التي تتولى ربط المدى الطويل بالمدى القصير عن طريق تحويل الاختيارات الإستراتيجية إلى التسيير الجاري للعمليات (أحد أهداف مراقبة التسيير).

ولتحقيق ذلك تستند إلى عملية تحليل إستراتيجي يسمح بتحديد عوامل النجاح الأساسية، المؤهلات الخاصة للمؤسسة ولجميع نشاطاتها وأقسامها.

1.I- التحليل الإستراتيجي:

يعد هذا الأخير مقدمة أساسية لعملية مراقبة التسيير، ويتم في ثلاثة مراحل أساسية وهي:

- التجزئة الإستراتيجية.
- تقييم إغراءات (**Attraits**) الأجزاء بالنسبة للغايات والتعرف على عوامل النجاح الأساسية لكل جزء.
- تقييم وتقدير فرص النجاح للمؤسسة بالنسبة للعوامل.

1.1.I- التجزئة الإستراتيجية:

تتمثل التجزئة في "تقسيم نشاط المؤسسة إلى وحدات متميزة ومستقلة، تتم على أساسها مواجهة المنافسين، ويخصص لكل وحدة موارد مستقلة عن ما تم تخصيصه للباقي" [1]. وهذا يعني أنه على المؤسسة تحديد مجالات نشاطها، مجموعة المنتجات – الأسواق التي تتحدد بها مكانتها، وكذلك أساليب الحصول على مزايا تنافسية تمكنها من المنافسة في هذه المجالات.

تحدد المؤسسة مجال عملها في:

- نشاط واسع: مثلا التخصص في إنتاج معين، التركيز على فجوة معينة من السوق.
- حافظة الأنشطة: مثلا التنويع أو التكامل العمودي، كما عليها أن تحدد حجم مجال نشاطها(وطني، أوعالمي).

ومن أجل ذلك تلجأ المؤسسة إلى التجزئة الإستراتيجية ويوجد عدة معايير للتجزئة منها:

- تقنية معينة.
- منتج معين.
- نوع من الزبائن.
- منطقة جغرافية.

وبعد تحديد التجزئة، يستطيع المسير تحديد نوع المنتج والسعر الذي سيقترحه على كل جزء. وبالتالي تستطيع مراقبة التسيير المساعدة على تحديد الأسعار انطلاقا من التكاليف وأداءات الأنشطة.

---

[1] H.Bodinat, La segmentation stratégique ; Harvard – Expansion, Printemps, 1990, P.97.

I .2.1- الإغراءات والعوامل الأساسية للمنافسة:

يجب أن يتم تقييم انجذاب الجزء عن طريق الغايات التي تبحث عنها المؤسسة(مثل معدل النمو، مستوى الأرباح، خطر المنافسين، الحدود الجغرافية للزبائن، المبيعات، الاستقرار التكنولوجي، مصدر القيمة المضافة) وهذا بدوره ينطلق ويستند إلى تقييم عوامل النجاح الأساسية **FCS (Facteurs clés de succès)** والضروريةللمنافسة في نشاط معين، كما يجب كذلك التعرف على عوامل الخطر الإستراتيجية الرئيسية **FRS (Facteurs Risque Stratégiques)**

1-عوامل النجاح الأساسية:

يعد هذا المفهوم قديم [1] وبقي غير محدد إلى أن جاء **R.N.Anthony** وحدد خصائصه في خمسة مميزات هي:

- عامل النجاح، عامل مفسر هام لنجاح أو فشل المنظمة.
- سرعة تغيره بسبب عدم قدرة المسير على التحكم فيه.
- ردة فعل سريعة وبالتالي منذرة ومطالبة.
- تقوم عوامل النجاح على أساس أن التغير صعب التنبؤ به.
- إمكانية قياس المتغير مباشرة أو عن طريق فارق البديل.[2]

كانت عوامل النجاح في السبعينيات قيودا مشتركة لجميع مؤسسات القطاع. وفي التسعينيات أصبحت عناصر للتحقق من التطبيق الناجح للإستراتيجية المتوقعة [3]، وتعتبر عناصر ثابتة لتنظيم المراقبة الحديثة والتي تدعى بالرقابة التشخيصية. وتبقى عوامل النجاح بلا معنى إذا لم يتم ربطها بالمحيط، فهناك من يربطها بمقدمة الإستراتيجية (وهي الحالة الغالبة) وهناك من يربطها بمؤخرة الاختيارات الإستراتيجية المطبقة على نشاطات المؤسسة.

- ينظر لعوامل النجاح في حالة المقدمة على أنها الأداء الضروري والمؤهلات الواجب توافرها للنجاح في مجال نشاط معين، وهذا يتطلب المردوديةفي النشاط والمنافسة. فمثلا تعد حصة السوق عاملا أساسيا للنجاح بالنسبة للمجالات التي تسمح آثار الحجم فيها من تخفيض التكاليف، كما يمثل الإعلان عاملا أساسيا للنجاح بالنسبة لكثير من السلع الواسعة الاستهلاك.

- وينظر لعوامل النجاح المرتبطة بمؤخرة الإستراتيجية على أنها شروط النجاح، فمثلا إستراتيجية اقتصاديات السلم المطبقة على تكاليف التوزيع تعني اختيار التشكيلات ونماذج التوزيع،

---

[1] ظهر هذا المفهوم لدى العديد من الكتاب أمثال:
R.D. Daniel (1961), Leag (1969), R.NAnthony. J.deaden, R.Fvancil (1972).

[2] R.N.Anthony,The management control function, Harvard Business, School Press, Boston, 1988, P.93.

[3] R.Simons, Levers of control, Harvard Business School Press Boston, 1995, P.63.

ومثل هذا التصميم يمكن أن يحتوي التصميم السابق. لأن الميزة التنافسية تنتج عن التحكم الجيد في عوامل النجاح الأساسية المشتركة بين جميع المنافسين وعن كذلك اكتشاف عوامل نجاح جديدة.

تعرف عوامل النجاح بأنها " الفرص التي تعتمد عليها المؤسسة لبلوغ أهدافها في المدى الطويل وذلك من خلال مقاومة القوى الخمسة(الزبائن، الموردين، المنتجات التعويضية، المداخلا ت الدائمة للقطاع، المنافسين) أو تمييلها لفائدتها".[1]

ويمكن أن تتخذ عوامل النجاح الأساسية أحد الشكلين التاليين:

- إما أن تكون عبارة عن حواجز تحمي القطاع أو تعطى للمؤسسة ميزة تنافسية لاتتوفر لدى المنافسين ولايمكن تقليدها.
- أو الالتزام بأداءات حاسمة تعطي المؤسسة ميزة خاصة وتسمح باقتراح عرض عام لنتائج المطابقة للأهداف.

كما يمكن أن نجد الشكلين السابقين في نفس المؤسسة ونفس القطاع.

تسمح عوامل النجاح الأساسية بتحديد التوجهات الأساسية لمراقبة التسيير، ليس فحسب بالنسبة للمعطيات التي يجب أن يتميز بها نظام المعلومات، بل كذلك من خلال تخفيض أخطاء التصميم مما يمنع خطر الانفصال بين الرقابة والإستراتيجية.

كما تسمح طبيعة عوامل النجاح بتقييم درجة الفصل بين الإستراتيجية والتسيير الجاري. فهناك عوامل ذات مردودية حقيقية حيث لاتدعو إلى أعمال رقابية على الإطلاق، وهناك أخرى تتطلب الحذر الدائم وبالتالي ضرورة وضع مراقبة التسيير ضمن الرهانات الإستراتيجية.

يمكن التسوية بين مراقبة التسيير وعوامل النجاح الأساسية من خلال:

- تصميم الغايات، الأهداف، معايير التسيير والأداء لمراكز المسؤولية التي تتولى مهمة ضمان احترام عوامل النجاح الأساسية.
- عملية تخطيط وإعداد الموازنات بشكل يسمح بربط الإستراتيجية بالأعمال المقترحة.

2- العوامل الإستراتيجية للخطر:

تمثل العلاقة الموجودة بين النية الإستراتيجية والعمل بواسطة تمييل عوامل النجاح الأساسية الدليل الأساسي لتصميم أنظمة مراقبة التسيير.

ولا يكفي النزول من القمة إلى القاعدة بالاعتماد على التخطيط (والذي تم بنجاح ولمدة طويلة) بل لابد من خلق التفاعل المتبادل بينهما من خلال أخذ المظهرين التالين في الحسبان:

- يخضع تأسيس الإستراتيجية لنوعين من الأخطار:
  - النوع الأول نابع من كون أن الإستراتيجية مفهوم نظري، يستند إلى مجموعة من الفرضيات التي يشترط ملاءمتها. وبالتالي يجب على المسيرين وضع أجهزة إنذار

[1] .H.Bouquin, Op.Cit, P.117.

تسمح لهم بالتأكيد من أن الفرضيات ليست متعارضة، ويتم ذلك من خلال المراقبة الإستراتيجية في مرحلة التحكم.

- النوع الثاني ناتج عن تنفيذ الإستراتيجية، فهذه الأخيرة يتم إدماجها عن طريق ترجمتها إلى أعمال ملموسة في المدى القصير، وبما أ ن هذا الإدماج مدعم بواسطة آليات الدفع والتحريض، فإن خطر التباعد بين المصالح المتبعة في البداية ومصالح المسير المحلي يتأكد. وهذا يتطلب تأسيس أجهزة مضادة للسلطة.

كما يبينه **A.Desreumaux** "غالبا مايتم التطرق لمفهوم الترابط بشكل بسيط وساذج...في حين أن البحث عن التكامل أو المقدار الدقيق للدفع يسمح بتفادي تفاقم الاتجاه وطريقة ملائمة للترابط "[1]

– ضرورة إيجاد توازن بين أمرين متضادين وهما: تسيير العمليات الروتينية بكفاءة والقدرة على تطوير المشاريع، وهذا يرتبط كثيرا بنوع الإستراتيجية المتبعة أو بنوع النشاط. ولهذا يجب تأسيس إما أهليات واعتبارات مضادة (مثلا مؤشرات تحد من الآثار السلبية) أو قوى مضادة.

إذن هناك هدفين يجب تحقيقهما: ضمان كفاءة وفعالة الأعمال الروتينية من جهة، والسماح بالإبتكارمن جهة ثانية وهذا مع تفادي إلقاء كل الحمل على القمة.

كما يجب في نفس الوقت تحفيز التطبيق الجيد لعوامل النجاح الأساسية والحد من عوامل الخطر الإستراتيجية،وذلك من خلال تطبيق والتوفيق بين:

- الرقابة التنفيذية التي تحد الأخطار من خلال الإجراءات ولكنها تضيق على الابتكار.
- مراقبة التسيير التي تترك المجال للابتكار ولكنها لاتتحكم بشكل جيد في عوامل الخطر.

I .3.1– تقدير فرص النجاح:

يتم تقييم فرص النجاح في مرحلتين:

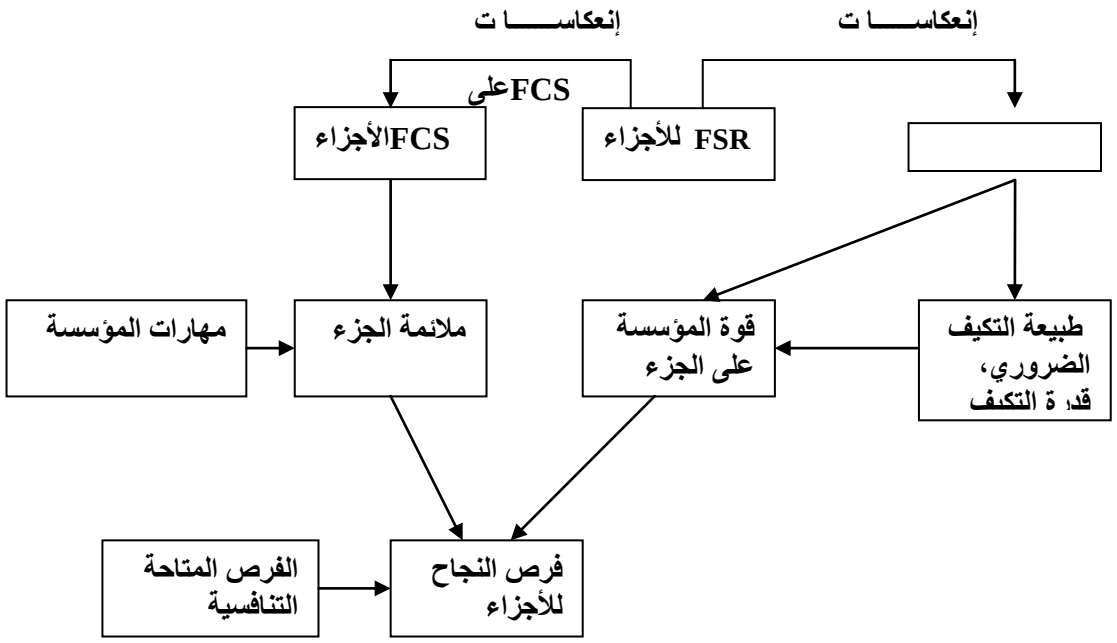
– مطابقة موارد ومهارات المؤسسة على عوامل النجاح الأساسية وعوامل الخطر الإستراتيجية للشغل المعتبر.

– الفرص التنافسية الخاصة التي يمكن الحصول عليها بالنسبة للمنافسين الأساسيين.

ويمثل هذا التقييم المزدوج المصدر الثاني لنظام المراقبة الإستراتيجية. والشكل الموالي يلخص هذه الطريقة:

[1] A.Desreumaux, Stratégie, Dalloz, Paris, 1993, P.374.

الشكل رقم(2-1) تقييم فرص النجاح للمؤسسة



المصدر: H.Bouquin, op.cit, p.349.

ويبقى في الوقت الحالي أفضل تحليل ضروري لمراقبة التسيير، هوا لتحلي ل الذي اقترحه **M.Porter** والذي يربط بين مراقبة مراكز المسؤولية وعوامل النجاح الأساسية، مستعينا في ذلك بالاختيارات الإستراتيجية وسلسلة القيمة.

لضمان تناسق عملية مراقبة التسيير يجب:

– أن تكون الإستراتيجية المعتمدة واضحة ومعلومة، لأنها وكما يقول **M.Porter** هي الإجابة عن القوى الخمسة التي تؤثر على المؤسسة. وهذه الإجابة غالبا ماتميز بين اختيارين أساسيين وهما: طبيعة عرض المؤسسة، والسوق الذي تستهدفه.

– أن ترتكز الإستراتيجية على بعض عوامل النجاح الأساسية التي تسمح بتمييز الأدوار الأساسية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي يطلق عليها **M.Porter** اسم سلسلة القيمة الداخلية.

– يجب ترجمة عوامل النجاح وأدوار العمليات إلى أعمال ملموسة حتى يتسنى النفاذ إلى الهندسة الواقعية لمراقبة التسيير، كما يجب تحليل العمليات لغرض تحديد الأعمال التي يجب تنفيذها لضمان ثم تحسين كفاءتها وفعاليتها.

– بعد تحديد أدوار العمليات والأنشطة يجب استنتاج مهام مختلف المسؤولين وليس فقط مهام المسيرين، كما يجب تحديد الاستقلالية الممنوحة لهم والأهداف المسؤولين عن تحقيقها، الوسائل الضرورية سواء لتحديد غاياتهم أو لعملية التحكم، والمعايير التي سيقيم على أساسها أداءهم.

– وفي الأخير يعمل تهجين المراحل الثلاث لعملية الرقابة التي تطرقنا إليها سابقا (الغايات، التحكم والتقييم اللاحق) مع الأفاق الثلاث(المدى الطويل، المتوسط والقصير) بتحديد ماذا يجب أن تكون علية مراقبة التنفيذ، مراقبة التسيير والمراقبة الإستراتيجية المطبقة على العمليات ومراكز المسؤولية التي تتولى مسؤوليتها.

I .2– مراقبة التسيير أداة فعالة للانتقال من مخطط الإستراتيجي إلى المخطط قصير المدى:

يعد المخطط الإستراتيجي الوسيلة الأكثر توجها وتعبيرا عن المستقبل، إذ يهتم باستمرارية حياة المؤسسة ومردوديتها في المدى المتوسط والطويل وذلك من خلال:

– تطوير حافظة الأنشطة أو مجموعة المنتجات– الأسواق.

– تكييف قدرات المؤسسة على أساس تطور أسواقها ومصادر تموينها.

– تكييف هياكلها وتعبئة أفرادها.

– التأكد من أن التمويل في المدى المتوسط والطويل يمكن تحقيقه بالنسبة للتدفقات المالية الظاهرة.

– اختيار الاستثمارات خاصة تلك المتعلقة بالإنتاج[1].

يرتبط صياغة المخطط الإستراتيجي بجودة التفكير الإستراتيجي ويعتمد على مجموعة من الوسائل منها:

– التجزئة الإستراتيجية.

– إدارة دورة حياة المنتجات لغرض تقييم المتقادم منها وتقدير الحافظة الجديدة للمنتجات.

– أثر التجربة الذي يسمح بتجميع رؤوس أموال نتيجة لوجود مكاسب إنتاجية من جهة ولتراكم التجارب من جهة ثانية.

يسعى المخطط الإستراتيجي إلى إعداد وفحص سيناريوهات التطور الممكنة وذلك باختيار الأعمال التي تم التعرف على تكاليفها ونتائجها المتوقعة (حصة السوق، الأرباح، تطور بنية المؤسسة). وكل سيناريو يتم تأسيسه يجب اختبار فرضياته الأساسية التي تبرره، ويمكن أن تؤدي دراسة السيناريوهات إلى دراسة استراتيجيات التغير في حالة عدم القدرة على التحقق من الفرضيات.

بعد صياغة وقبول المخطط الإستراتيجي، يتم تحويله إلى مخططات عملية بواسطة مراقبة التسيير التي تعد أفضل وسيلة للربط بين المدى الطويل والمدى القصير.

يضيف مخطط العمليات إلى التشخيص طويل المدى المسجل في المخطط الإستراتيجي، تشخيص للمدى القصير من أجل التعرف على المشاكل التي يجب حلها في مختلف المجالات (التجارية، المالية، الإنتاج، الإمداد).

---

[1] Hélène Loning et autres, Op.Cit, P.97.

يتولى مخطط العمليات ترجمة أهداف المخطط الإستراتيجي إلى أرقام موزعة على مختلف مراكز المسؤولية، ويقترب أسلوبه كثير من أسلوب الموازنات التقديرية إلا أن مستوى التفاصيل يكون أقل(يتم إعداد تقديرات سنوية).

ترتبط جودة مخطط العمليات بالعناصر التالية:

- جودة التوقعات المحضرة.
- ملائمة وواقعية السيناريوهات المقترحة.
- مستوى الحوار بين مختلف المستويات حول الأهداف والإستراتيجية.
- صلابة النية الإستراتيجية في تنفيذ ومتابعة برامجها، من أجل الترجمة الواقعية والعملية للقرارات المتخذة أثناء إعداد الإستراتيجية.

يتم إعداد مخطط العمليات من الناحية التقليدية على مستوى مراكز المسؤولية انطلاقا من الإستراتيجيات المقبولة، توجهات الإدارة العامة، الأهداف المراد بلوغها، فرضيات المحيط، الأعمال الواجب القيام بها ومخططات التغير التي يجب تنفيذها في حالة وجود انحراف عن الفرضيات. وتغطى أفقا زمنيا يتراوح بين سنتين إلى ثلاث سنوات ويتمحور حول النقاط التالية (لكل وظيفة في المؤسسة):

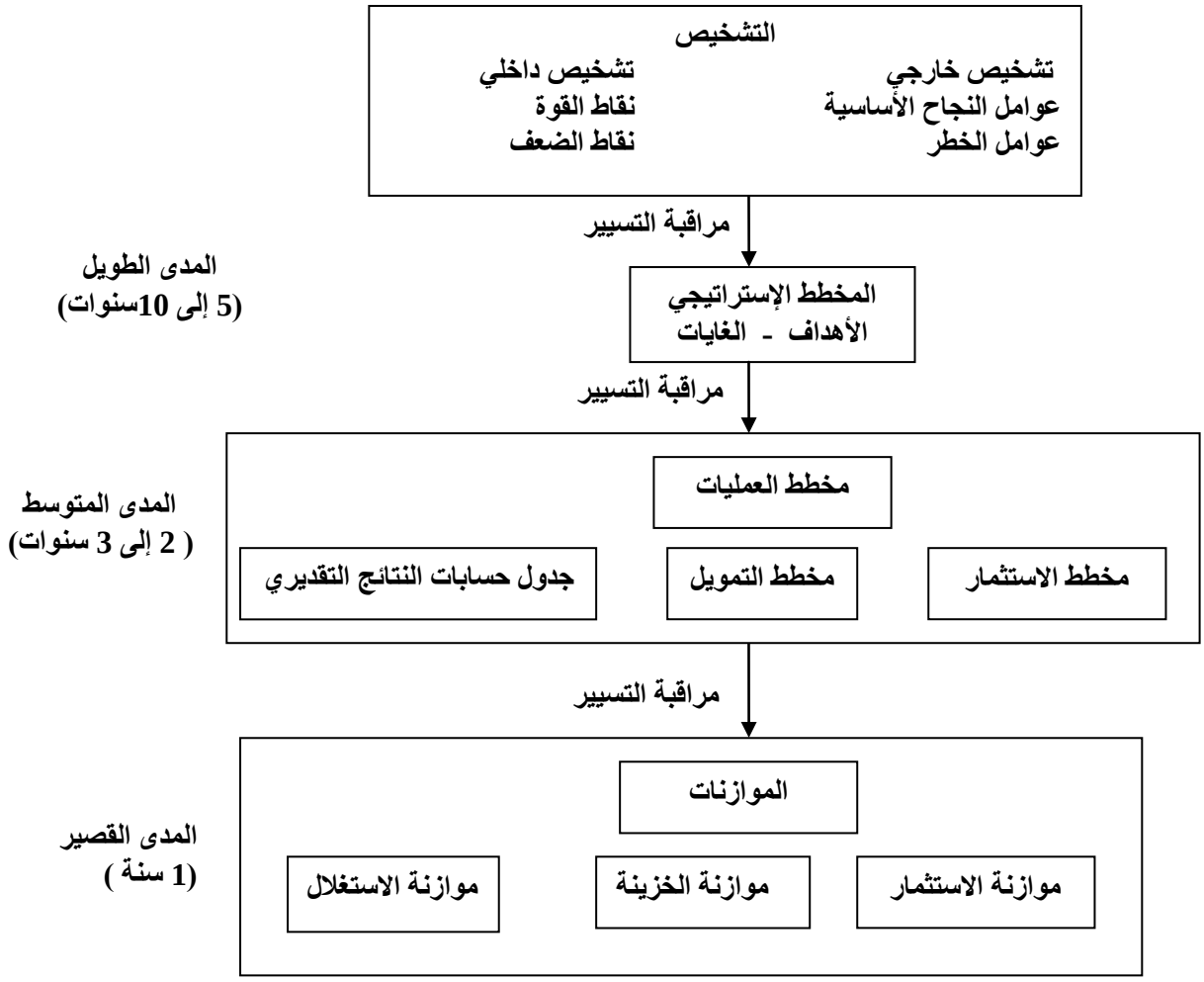
- تخطيط الأعمال.
- تعريف المسؤوليات.
- تخصيص الموارد والوسائل المالية، البشرية والتقنية.

ويسمح بإعطاء صورة عن المستقبل القريب للمؤسسة كما يمثل نقطة الانتقال من المخطط الإستراتيجي إلى الموازنات. هذه الأخيرة تمثل آخر مرحلة في التخطيط وتعطى أفقا زمنيا لايتجاوز السنة. وتعد أداة لاتخاذ القرار ولمراقبة التسيير، وتشمل جميع أنشطة ووظائف المؤسسة.

يتطلب مخطط العمليات بشكل دائم تعديلات بالنسبة للتقديرات الواردة في الموازنات وكذلك بالنسبة لما تم تحقيقه خلال السنة. ومن أجل ذلك تلجأ العديد من المؤسسات إلى دمج مخطط العمليات والموازنات في مخطط متحرك تكون فيه المعطيات التقديرية أكثر دقة وتفصيلا كلما اقتربت من السنة الجارية.

وسيلخص الشكل الموالي مختلف المخططات ودور مراقبة التسيير كوسيلة للربط بينها:

الشكل رقم(2-2) دور مراقبة التسيير كوسيلة للربط بين المخطط الإستراتيجي والموازنات



المصدر: إعداد الباحثة

وتجدر الإشارة هنا أن مراقبة التسيير لاتتوقف عند الربط بين مختلف المخططات بل تتعداه إلى المساهمة في إعدادها ومتابعتها وكذلك تقييمها. وشكلت أداة الموازنات أحد أجهزتها وأكثرها استعمالا[1]. فمعظم المؤسسات الكبيرة لها نظام موازنات ويكرس لها مراقب التسيير جزءا هاما من وقته في إعداد ومتابعة الموازنات [2]. تلعب هذه الأخيرة عدة أدوار: تساهم في تنظيم عمليات

(1) C.Guizani & M.Brunhes-Faure, De la construction budgétaire au pilotage de la performance, Revue Echange, 2002, N.191, Août – Septembre, PP.477-500.
(2) A. kennedy & D.Dugdale, Geteting the most from budgeting, Management Accounting, 1999; February, PP.22-24.

القرار، تسمح بتخطيط وتنظيم تخصيص الموارد[3] وتنسيق الأعمال[4] وتساهم في توجيه السلوكات من خلال تقريبها من أهداف الإدارة العامة.

وعرفت هذه الأداة تطورات هامة في السنوات الأخيرة غيرت كثيرا في مفاهيمها وأساليبها وانعكس ذلك على مراقبة التسيير. ونتيجة لذلك سنركز في هذا الفصل على دراسة هذه الأداة باعتبارها من أهم الأدوات المستعملة في مراقبة التسيير.

II- الموازنة التقديرية أداة فعالة في تخطيط الاستغلال لمراقبة التسيير:

تع د الموازنة التقديرية إحدى الأ دوات المستعملة في ميدان مراقبة التسيير، وتشكل إلى جانب الأدوات الأخرى (المحاسبة، الإحصاء، التحليل المالي، بحوث العمليات...) نظام معلومات دقيق وشامل، تعتمد عليه مختلف المؤسسات لتحقيق أهدافها . كما تعتبر الموازنة التقديرية من أهم الأدوات المستعملة في تحسين تسيير المؤسسات خاصة فيما يتعلق بـــ:

- تخطيط أنشطة المؤسسة سواء في المدى القصير أو المدى الطويل وهذا يعني التفكير الدائم في مشاكل المستقبل قبل حدوثها، وبالتالي الإعداد لها خاصة في ظل ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراتها تتزايد في الوقت الحاضر.
- مراقبة أنشطة المؤسسة وتقييم أدائها.
- التنسيق بين مختلف عمليات وأقسام المؤسسة.

1.II- الموازنة التقديرية: نشأتها وتطورها، مفهومها وخصائصها:

إن الموازنات التقديرية ليست حديثة النشأة بل تعود إلى عهود زمنية قديمة جدا، وعرفت تغيرات منذ نشأتها، حيث كانت في بداياتها الأولى بسيطة ثم تطورت عبر الزمن مع تغير المحيط وتطور المجتمعات إلى أن أصبح ت على ما ه ي عليه اليوم، ولقد صاحب هذا التطور تغيرا في مفهوم الموازنة التقديرية وبالتالي خصائصها.

1.1.II- نشأة وتطور الموازنات التقديرية:[1]

ت عد الموازنة من أقدم الأ دوات إذ تعود بدايتها الأولى إلى عصر سيدنا يوسف عليه السلام: الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر (اعتمادا على رؤيا الملك حسب ما أخبرنا به القرآن الكريم)، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناءا على ذلك، وكانت فترة

---

[3] P.Bunee & R.Frazer & L.Woodcock, Advanced Budgeting :a journey to advanced management systems, Management Accounting Research, 1995, P. 257.

[4] M.E. Barrett & L.B.Fraser, Conflicting roles in Budgeting for operation, Harvard Business Review, July-August, 1977, P.140.

[1] أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، كلية التجارة، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص22.

هذه الموازنة طويلة نسبيا 15 سنة سبع سنوات للإنتاج والاستهلاك وسبع سنوات للاستهلاك فقط وعام للرخاء.

يعود أصل كلمة موازنة إلى الكلمة الفرنسية **Bougette** وتعني حافظة، ويعتبر **De Gazeux** أول من استعمل لفظ موازنة تقديرية سنة 1825، ووصفها على أنها جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الاحتياجات. أما استعمال الموازنات التقديرية كأداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبيا، إذ يعود إلى سنة 1912. هذا ولقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط .

وتطورت هذه الحركة تدريجيا إلى أن أصبحت الطابع الم ميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة، حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها عن السنة المنتهية في 30 جويلية 1933، بعد أن اتضح لها أنه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية .

ثم انتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا إثر الحرب العالمية الثانية، وطبق في فرنسا في الخمسينات.

II.1.2- مفهوم الموازنة التقديرية وخصائصها:

للموازنة التقديرية تعاريف كثيرة تعددت بتعدد مراحل تطورها، وهذه بعضا منها:

يعرف **Horngren** الموازنة التقديرية بأنها "تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة"[1]. نلاحظ أن التعريف اقتصر على الكميات فقط، وأهمل جانب القيم، في حين أن الموازنة التقديرية تشمل الجانبين في آن واحد.

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة التقديرية بأنها "تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد"[2]. يركز هذا التعريف على جانب القيمة للموازنة ويغفل الجانب الكمي لها.

ويعرفها معهد التكلفة والمحاسبين بإنجلترا بأنها "خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"[3] .

تعرف الموازنة التقديرية كذلك بأنها " تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام وهذه الأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية، أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج ...أو أي مقياس رقمي آخر"[4].

---

(1) C.Horngren, Cost accounting: a managerial emphasis, sixth edition, Prentice Hall, 1986, P .138.

(2) محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص4.

(3) نفس المرجع السابق.

(4) جميل أحمد، توفيق إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص399.

كما تعرف كذلك بأنها "خطة العمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب إتباعها" [1]

وعلى نفس السياق يعرف **Gordon** الموازنة التقديرية بأنها "خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع"[2] .

نلاحظ من خلال التعريفين الأخيرين أن الموازنة التقديرية هي وسيلة:

-للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل المحددة مقدما.

- للتنظيم باعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات.

- للمراقبة لأن قبول المسؤولية معناه قبول المحاسبة والمراقبة معا.

- لتقييم الأداء لأن المراقبة تعني مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومنه تقييم الأداء وتقويمه بعد ذلك.

على ضوء التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود، كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات، المراقبة وتقييم الأداء.

بالاستناد إلى التعريف السابق يمكن حصر خصائص الموازنة التقديرية في النقاط التالية:

- يتم التعبير عن الموازنة بأرقام هذه الأخيرة تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.

- تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.

- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.

- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.

- مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد ذلك في تحقيق أهداف الموازنة.

- بمثابة المسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.

- نظاما للمعلومات.

- وسيلة لاتخاذ القرارات.

- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

---

[1] خالص-ص-خالص، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص10.

[2] محمد صالح الحناوي: الإدارة المالية والتمويل، كلية التجارة، الإسكندرية، 1999، ص2.

– تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة لأن " تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من ر ابط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء"[1]

3.1.II – أنواع الموازنات التقديرية والعوامل المتحكمة في إعدادها:

1.3.1.II- أنواع الموازنات التقديرية:[2]

يوجد عدة أنواع من الموازنات، ونظرا لكثرتها وصعوبة التحكم في تسييرها تم تجميعها في مجموعات وفقا لمعايير محددة، نذكر منها:

❖ **معيار الفترة الزمنية:**

تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى موازنات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل وثالثة مستمرة.

1- الموازنات طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى(من 5 إلى 10 سنوات) وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع و طرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

2- الموازنات قصيرة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

3- الموازنات المستمرة: تعد مثل هذه الموازنات في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن وتعد كما يلي: يتم تحضير موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية وتعدل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الموازنة وإضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية، وبذلك نحصل على موازنة مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر.

❖ **معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية:**

---

[1] محمد فركوس، مرجع سابق، ص.6.

[2] محمد فركوس، مرجع سابق، ص 7–8.

وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية إلى موازنات تشغيلية وأخرى رأسمالية.

1- الموازنات التشغيلية: وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع، ...إلخ.

2- الموازنات الرأسمالية: وتدعى كذلك بموازن ة الاستثمار لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

❖ **معيار وحدة القياس المستعملة:**

تنقسم الموازنات وفقا لهذا المعيار إلى موازنات عينية وأخرى نقدية.

1- الموازنات العينية: يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات..) وي كثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الصناعية.

2- الموازنات النقدية: يتم التعبير عنها بوحدات نقدية ، يستعمل هذا النوع من الموازنات لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة، ومن جهة ثانية لغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية.

❖ **معيار الثبات والمرونة:**

وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات إلى موازنات ثابتة وأخرى مرنة.

1- **الموازنات الثابتة:** تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط.

2- الموازنات المرنة: تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار ومستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين.

❖ **معيار درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية:**

تنقسم الموازنات وفقا لهذا المعيار إلى موازنات المسؤولية وأخرى للبرامج.

1- موازنات المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام على رأس كل منها مسؤول يتولى تنفيذ الموازنة الخاصة بقسمه، و تشكل موازنة المسؤول يةأداة فعالة للرقابة، لأنها ت وفر المعلومات المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول.

2- موازنة البرامج: أساسها نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها (مثلا شراء آلة جديدة)، يتمثل دور هذه الموازنة في إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ، وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع.

قد تأخذ المؤسسة بأكثر من معيار واحد عند إعدادها للموازنات التقديرية.

II.1.3.2- العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية:

إن التعرف على العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية يعتبر من أهم الإجراءات لتنفيذها، وتختلف هذه العوامل من مؤسسة إلى أخرى وفي نفس المؤسسة من فترة لأخرى. تتمثل

هذه العوامل خاصة في: حجم المبيعات، الطاقة الإنتاجية المتاحة، مستلزمات الإنتاج، رأس المال العامل.

1- حجم المبيعات : تصبح المبيعات عاملا متحكما إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تفوق كمية الإنتاج الممكن بيعها، وهذا يعني وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، والتي يجب بدورها أن تكون أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة.

2- الطاقة الإنتاجية المتاحة: تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة العامل المتحكم في حال كونها أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها.

3- مستلزمات الإنتاج: يتطلب تنفيذ برنامج الإنتاج توفير مجموعة من المستلزمات كاليد العاملة، المادة الأولية، اللوازم المختلفة، وقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات مهارة عالية أو توفير المادة الأولية لسبب من الأسباب، ففي هذه الحالة تصبح مستلزمات الإنتاج العامل المتحكم.

4- رأس المال العامل : يصبح رأس المال العامل المتحكم إذا كانت أي زيادة في حجم الإنتاج تصاحبها زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج، وتعجز المؤسسة على توفيره مما يعرقل تنفيذ البرنامج.

بعد تحديد مختلف العوامل المؤثرة، تقوم المؤسسة بترتيبها حسب أهميتها إلى عوامل رئيسية وأخرى ثانوية، وعلى الإدارة البحث عن كيفية التقليل منها حتى لا تكون عائقا أمام تنفيذ البرامج وتحقيق الأهداف.

II.2- مبادئ وإجراءات إعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية:

II.2.1- المبادئ الأساسية لإعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية:

هناك ثلاثة شروط أساسية يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد الموازنات التقديرية وهي:[1]

- شروط تتعلق بالتنظيم العام.
- شروط مادية.
- شروط بسيكولوجية.

❖ **الشروط المتعلقة بالتنظيم العام:** تتمثل هذه الشروط في:

1- ضرورة تقسيم المؤسسة إلى أقسام ووظائف متجانسة حتى يتسنى التنسيق أثناء التنبؤ. فمثلا إذا أخذنا مؤسسة صناعية نجدها تتكون بصفة عامة من وظيفتين أساسيتين، الوظيفة الإنتاجية والوظيفة التجارية، بالإضافة إلى وظيفة ثالثة ملحقة وهي وظيفة الإدارة والمالية التي تساعد الوظيفتين السابقتين في أداء مهامها. وحسب هذا التقسيم يمكن إعداد لكل وظيفة موازنة خاصة بها.

[1] C. Pérochon & J Leurion, Analyse comptable gestion prévisionnelle, ed Foucher, 1982, Paris, PP.275-278.

إلا أن المشاكل تظهر عند وجود أشخاص مرتبطين بعدة وظائف، إذ يستحيل تسيير الموازنة بهذا التقسيم، بل يجب إعادة تنظيم المؤسسة بالشكل الذي يسمح بـــ:

– تحديد وظائف وأقسام المؤسسة بشكل دقيق.

– تولي كل قسم وظائف وخدمات متجانسة، بحيث يتولى الأشخاص الموجودون في هذا القسم نفس المهام.

– تحديد مراكز المسؤولية بوضوح من أجل ربط كل موازنة بمركز مسؤولية محدد، وبالتالي يمكن تحديد المسؤولية وتقيم الأداء.

2– ضرورة اللامركزية حتى يكون التنبؤ دقيقا. وبما أن التنبؤ يجب أن يكون مفصلا، فهذا يعني أن كل قسم معني بطريقة أو بأخرى بالموازنات، ولا يمكن التدقيق في التفاصيل إلا إذا قامت الإدارة بتفويض السلطة، وكان علي رأس كل قسم(وحدة) مسؤول يتولى إعداد وتطبيق الموازنة التقديرية. وتفويض السلطة لا يعني تخلي الإدارة عنها، بل يجب أن يسمح لها هذا التفويض برقابة جيدة لسير نشاط المؤسسة.

3– ضرورة إعادة تنظيم مؤسسة قبل التنبؤ، إذا كان التنظيم الحالي لا يسم ح بالتنبؤ، ومثل هذه المشاكل لا تظهر إلا عند مقارنة التحقيقات بالتقديرات.

❖ **الشروط المادية:** تتمثل الشروط المادية في:

1– ضرورة الاعتماد على محاسبة مفصلة بشكل كاف سواء بالنسبة للمحاسبة العامة أو لمحاسبة التكاليف، كما يجب الربط بين المخطط المحاسبي ونظام التكاليف من جهة ونظام الموازنات التقديرية من جهة ثانية، لأن هذا الأخير يعتمد على المعطيات المحاسبية. وإذا انعدم التوافق بين المخطط المحاسبي ونظام الموازنات فيجب إعادة النظر في النظام المحاسبي للمؤسسة حتى يستجيب لمتطلبات نظام الموازنات التقديرية.

2– ضرورة تحديد المجال الزمني للتنبؤ: عند تحديد فترة التنبؤ لأي مؤسسة يجب أخذ العناصر التالية في الاعتبار: مدة دوران المحزونات، التغيرات الموسمية، فترة الضريبة ومدة العملية الإنتاجية.

وعادة ما تعتمد السنة المالية كفترة للتنبؤ ثم توزع هذه الفترة إلي فترات زمنية متساوية لتفادي الاختلاف بين الفترات، ويعتبر هذا التوزيع بمثابة المرشد لتقييم أداء كل فترة.

3– ضرورة تحديد المجال المكاني للتنبؤ: من الخطأ التنبؤ في البداية للمؤسسة ككل، بل يجب العمل تدريجيا، مثلا التنبؤ لمبيعات قطاع (أو منطقة) معين ثم التنبؤ لمجموع المؤسسة. كما يجب

توزيع هذا المجموع جغرافيا لتفادي الاختلاف بين المناطق من جهة، ومن جهة أخرى لتقييم أداء كل منطقة على حده.

4- ضرورة الحصول علي المعلومات النوعية وذلك بتنويع مصادر المعلومة، فهناك مصادر داخلية متأتية خاصة من البيانات المحاسبية، ومصادر خارجية متأتية من الهيآت العامة(كقسم الدراسات الاقتصادية والمالية) والهيآت الخاصة (كبنك المعلومات).

ولتكون المعلومة ذات جودة يجب أن تكون: هادفة (تتعلق بموضوع معين)، دقيقة، يمكن الكشف عن مصدرها، ذات مصداقية، وحديثة.

❖ **الشروط السيكولوجية:** تبقي الشروط السابقة غير كافية ما لم يتم تحضير الأشخاص نفسيا لتقبل نظام الموازنات وذلك من خلال:

1- تبيان أن نظام الموازنات ليس أداة للتخويف، بل هو أداة للثقة، كما أنه ليس نظاما مفروضا من الإدارة، بل هو نتاج مشاركة كل المستويات.

2- اشتراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها لما له من أثر في رفع الروح المعنوية لهم، وهذا يحفزهم على إنجاح الخطط المعدة في الموازنات. كما أن عملية المساهمة في الإعداد تنمي روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر اطمئنانا على مستقبلهم، نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا يجعلهم يرفعون أداءهم.

3-رفع الوعي لدى الأشخاص من خلال عقد اجتماعات وإلقاء محاضرات تبين إمكانيات تحسين ظروف ا لعمل، الأجور....

2.2.II- إجراءات ومراحل إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية:

يتطلب تطبيق أداة الموازنات التقديرية في المؤسسة إتباع بعض الإجراءات ضمانا لنجاحها. تتمثل الإجراءات في مجموعة من التعليمات التي تحدد للمسؤولين النقاط التالية:[1]

- تقديم جدول الموازنات وأساليب التلخيص.
- تحديد طبيعة العمليات والخطوط الرئيسية للموازنات.
- جدول العمليات وآجالها.

يؤدي غياب الإجراءات الدقيقة إلي تضيع الوقت في مناقشات وحسابات لا طائل منها، كما يساهم في طول مدة إعداد الموازنات وبالتالي تأخير قرارات التسيير.

تتمثل إجراءات الموازنات التقديرية في:

* **بالنسبة للمؤسسات الصغيرة :** حيث يقل تفويض السلطة، يتم إعداد الموازنات التقديرية في هذا النوع من المؤسسات في مرحلتين:

[1] Gilbert Pillot, Maîtrise du contrôle de gestion, éd Organisation, 1986, PP.249-250.

- **المرحلة الأولى**: يتم وضع تقديرات رقمية من طرف مسؤول المحاسبة والمالية ومراقب التسيير إن وجد بالاعتماد على توجيهات مدير المؤسسة.
- **المرحلة الثانية** : يتم خلالها مناقشة هذه الفرضيات(التقديرات) واختيار الأفضل منها.

*** بالنسبة للمؤسسات التي تتميز باللامركزي ة:** فإن إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية يمر بعدة مراحل تتمثل في:

1- تشكيل لجنة الموازنة التقديرية:

تتكون هذه اللجنة من أعضاء يشتركون في إدارة المؤسسة ويتولون إعداد الموازنات التقديرية ومتابعة تنفيذها، وذلك من خلال عقد اجتماعات برئاسة المدير العام للمؤسسة، يعرض فيها كل مسؤول قسم مسودة تتضمن تقديراته عن الموازنة التي تخص قسمه.

تتمثل مهمة هذه اللجنة في وضع الخطوط الرئيسية لهذه الموازنات بشكل يسمح بالتنسيق فيما بينهما، في حين تتولى الأقسام العملية إعداد التفاصيل.

2- تحديد فترة الموازنة التقديرية:

تتعلق الموازنة التقديرية بفترة محددة في المستقبل، وليس هناك قواعد متفق عليها لتحديد هذه الفترة، ورغم اختلاف فترة الموازنة باختلاف نوع النشاط فقد جرت العادة على إعدادها على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية. ومع ذلك فإن ظروف العمل لبعض الصناعات تستوجب إعدادها عن مدة أطول أو أقصر.

هناك عدة عوامل تؤثر على طول أو قصر فترة الموازنة، ومن بين هذه العوامل نذكر:

- إمكانية التنبؤ بأحوال السوق: فكلما كانت الإمكانية ضعيفة وبسيطة كلما كان من الأفضل أن تعد الموازنة لفترة أقصر والعكس صحيح.
- الفترة الإنتاجية للمؤسسة: أي ما تستغرقه عملية إنتاج السلعة، فإذا كان الوقت اللازم للإنتاج يستغرق عدة أشهر فإنه ليس من المعقول إعداد موازنة تقديرية تغطي فترة أقصر من الفترة اللازمة للإنتاج، أما الحالة المعاكسة فصحيحة إذ عندما تستغرق عملية الإنتاج عدة أيام فإنه يمكن إعداد موازنة تتناول أكثر من دورة إنتاجية كاملة.
- طبيعة نشاط المؤسسة ومدى تأثره بالتغيرات الموسمية، ولغرض التنسيق واستغلال الطاقة الإنتاجية وتلبية الزيادة في الطلب في فترة الرواج يجب الإنتاج في فترة الكساد لمواجهة الزيادة.
- مدى توفر المعلومات والإحصائيات اللازمة لوضع التقديرات.

على كل حال من الأفضل إعداد موازنة مرنة، وذلك بوضع موازنة رئيسية لمدة سنة مع إعداد موازنات فرعية تحتوي على معلومات تفصيلية للشهر أو الأشهر الثلاث الأولى من السنة، ثم تراجع التقديرات في نهاية الشهر والثلاثة أشهر حسب متطلبات الظروف وتعدل الموازنة وفق ذلك.

3- الترتيب الزمني لإعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية:

من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الموازنات التقديرية والوقت اللازم لذلك. ويمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على الوجه التالي:

❖ **إعداد الموازنة أولية:** لإتمام هذه المرحلة يجب:

- معرفة أهداف المؤسسة للسنة المقبلة وإعلان السياسة العامة لها: فإذا كان للمؤسسة مخطط للمدى المتوسط فإن اتخاذ القرار سيكون سهلا، حيث يكفي أخذ ما تم الاتفاق عليه في السنة الأولى من المخطط. أما إذا لم يكن للمؤسسة مخطط للمدى المتوسط فعلى الإدارة العامة تحديد أهدافها المستقبلية والإعلان عن الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للمؤسسة للسنة التالية، ويتم ذلك على أساس النتائج الأخيرة أو على ضوء تقديرها الشخصي للظروف.

- إجراء دراسات تحضيرية: تتمثل هذه الدراسات أساسا في:
  - جرد الموارد المالية والمادية والبشرية للمؤسسة.
  - دراسة اقتصادية عامة لمعرفة الاتجاه العام لظروف السنة المقبلة وانعكاساتها على المؤسسة.
  - دراسة معمقة للسوق سواء بالنسبة للمنتجات الجديدة أو التي تريد المؤسسة التخلي عنها.
  - تقدير حجم المبيعات وتحديد المعايير التجارية والتقنية التي تنجر عن ذلك.
  - تحليل نتيجة تشغيل الجزء المتوقع للسنة المقبلة من الاستثمارات الإستراتيجية، ودراسة الاستثمارات المكملة المحتملة التي تسمح بتلبية الطلب أو تحسين استغلال الورشات.
  - فحص كل القرارات التي بإمكانها تغيير أو تعديل توزيع المهام والسلطة في المؤسسة، وحتى بنية الموازنات .
  - دراسة الظروف الاجتماعية.

يتولى هذه الدراسات والأعمال أفراد من قسم مراقبة التسيير، قسم التسويق، مكتب المناهج، قسم المستخدمين كما يمكن أن تساهم الأقسام العملية في هذه الدراسات لزيادة تحفيزهم أكثر على تنفيذها.

- إعداد مشروعات الموازنات: على ضوء الدراسات التحضيرية وتوقعات تطور الأسعار (المبيعات، والمشتريات، والأجور) يقدر قسم مراقبة التسيير النتائج المحتملة للسنة المقبلة. وهنا عادة ما يتم إعداد عدة مشاريع موازنات باستعمال نماذج المحاكاة **(simulation)** بالإعلام الآلي. في نهاية هذه المرحلة إذا كانت الأهداف المسطرة غير قابلة للتحقيق، على الإدارة العامة تغييرها.

- اختيار المشروع القابل للتطبيق : بعد عرض ودراسة مختلف المشاريع، تقوم الإدارة العامة مجتمعة مع لجنة الموازنة باختيار أفضل مشروع، هذا الأخير يدعى " الموازنة الأولية".

❖ **إعداد ومناقشة الموازنات التفصيلية:**

يقوم كل مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات ع ن المفردات التي يعتبر مسؤولا عنها، مسترشدا في ذلك بالخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعة. وبعد إعداد الموازنات السنوية يتم تقسيمها إلى فترات رقابية (شهرية، ثلاثية، سداسية...) وهذا بالنسبة لكل بند من الموازنة، ثم تحضر لكل فترة من هذه الفترات جدول موازنة لمجموع القسم، وكل جدول يتعلق بتاريخ محدود ويحتوي:

- **عموديا:**على بنود الموازنات الرئيسية.
- **أفقيا:**على موازنة الشهر، تراكم الموازنات من بداية السنة وخانات فارغة لمراقبة التحقيقات.

يجب مضاعفة أعمدة هذه الجداول للسماح بتسجيل الكميات والقيم في آن واحد ، وعندما يكون القسم مهم جدا يجب تدعيمه بملاحق . تشكل هذه الجداول نظرة جماعية لأفراد القسم حول المستقبل القريب[1].

يتم مناقشة هذه التقديرات مع المسؤول المباشر للقسم الذي قد يقترح بدوره تغيير أو إضافة بعض الفرضيات على التقديرات. تتراوح مدة هذه المناقشات بين شهرين وثلاثة أشهر، بعدها تجمع كل التقديرات وترفع إلى الإدارة العليا، حيث يتولى كل رئيس قسم تمثيل هؤلاء لدى الإدارة العامة لشرح وتفسير هذه الجداول . هذه الأخيرة ليست التزام بقدر ما هي نظرة مشتركة مستوحاة من البيانات التي يقدمها قسم الحسابات وكذا الأهداف المحددة والمطابقة للسياسة العامة للمؤسسة.

❖ **المراجعة والتنسيق:**

تهدف هذه المرحلة إلى توفير التنسيق بين مختلف الموازنات ومراجعة الموازنات الإجمالية لدراسة مدى إمكانية تنفيذها عمليا، وقد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار الحاجة إلى إدخال تعديلات جديدة . وإذا تعذر ذلك وبقيت بعض المشاكل دون حل، تعرض على لجنة الموازنة لدراستها والفصل فيها . وفي هذه المرحلة كذلك يتم إعداد الملاحق والقوائم النهائية، كالموازنة التقديرية العمومية، وجدول حسابات النتائج التقديري.

❖ **المصادقة النهائية:**

يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة مجتمعا بالمصادقة على مشروع الموازنة التقديرية، ثم تبلغ المستويات المختلفة للإدارة بالموازنات المعتمدة، وبذلك يتم إبلاغ كل المستويات بالأهداف والخطط الموضوعة خلال السنة الموالية . يتوقف وقت إنجاز هذه الخطوات على حجم ونشاط المؤسسة.

---

[1] IBID.

❖ **تنفيذ الموازنة التقديرية:**

بعد إعداد الخطط والبرامج، تتخذ الإجراءات اللازمة لوضعها موضع التنفيذ، وفي هذه المرحلة يقوم كل رئيس قسم بالعمليات التالية:

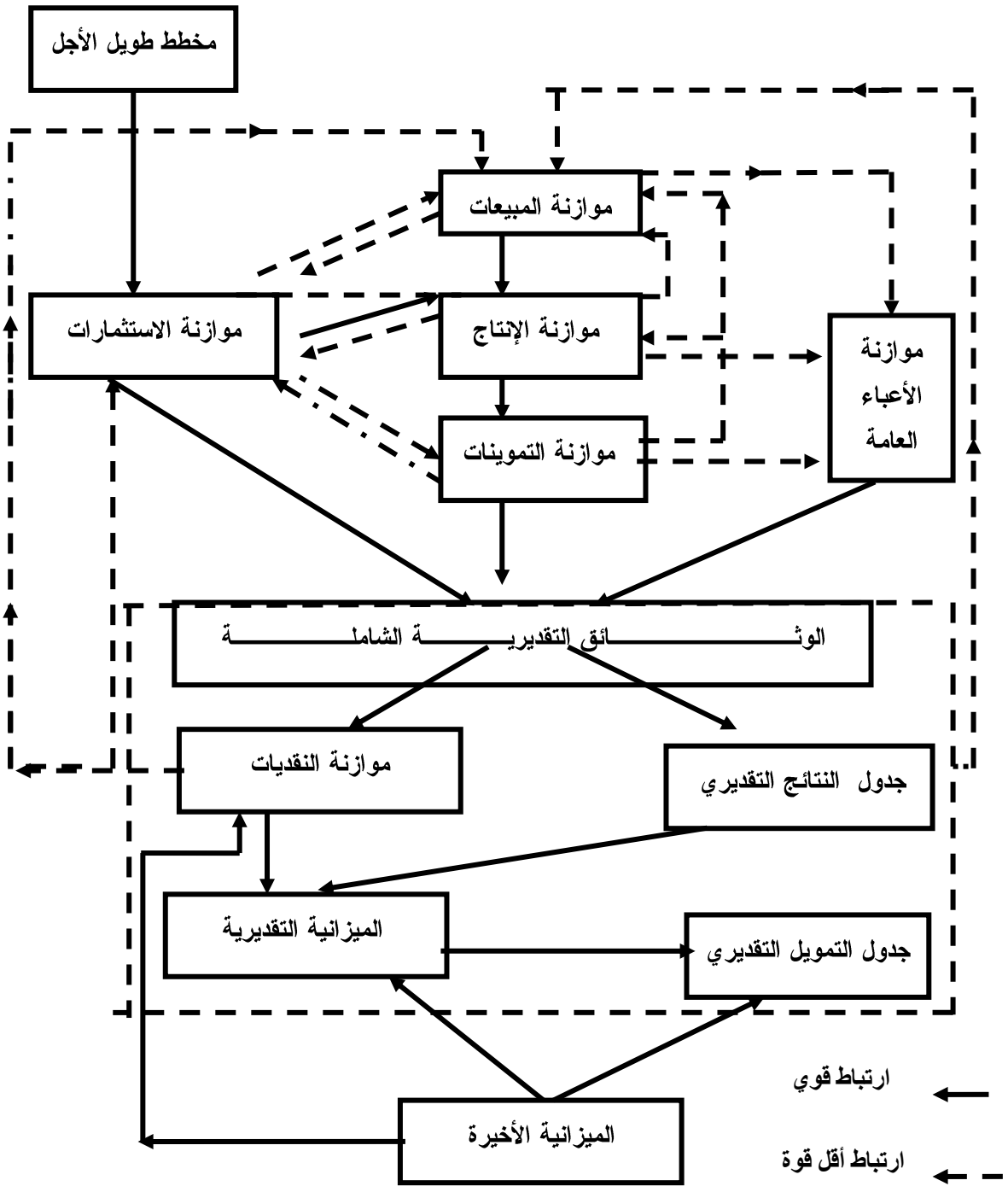
- متابعة تنفيذ البرنامج بشكل آني ومستمر لتفادي الانحراف عن المسار المحدد.
- بعد تنفيذ البرنامج، يقارن الأداء الفعلي بالأداء المقدر ويستخرج الانحرافات، ثم تحديد أسباب ومسؤولي الانحرافات.
- إعداد تقارير دورية سواء أثناء التنفيذ أو بعده ورفعها إلى الإدارة العليا، التي تقوم بدورها بإعطاء توجيهات في الوقت المناسب، وذلك بعد فحص التقارير.

قد يواجه تنفيذ الموازنة بعض العقبات في البداية، وإن استمرت بشكل يؤثر على جوهر الموازنة وجب تعديلها بشكل يتناسب مع الظروف الجديدة . أي أن الموازنة التقديرية ليست ثابتة لفترة طويلة بل يجب مراجعتها دوريا، وكلما طال استخدام نظام الموازنات كلما زادت الخبرة المكتسبة وكلما أصبح في وسع الإدارة أن تحقق نتائج أفضل[1].

وسيبين الشكل الموالي التسلسل الذي يجب احترامه عند إعداد الموازنات التقديرية:

[1] خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص 23-24.

الشكل رقم (2-3) الترابط الوظيفي لنظـــــام الموازنات



المصدر:.M.Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, 1987, P.35

سنركز في بحثنا هذا على جانب الاستغلال سواء في عملية التخطيط أو في تقييم الأداء، حيث سنتناول في النقاط الموالية من هذا الفصل الأساليب المستعملة في تخطيط الاستغلال وأهم التحولات التي عرفتها. وفي الفصل الموالي سنتطرق للتطورات الهامة التي شاهدته ا أدوات تقييم الاستغلال.

III- الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات حجر الزاوية لنظام الموازنات والقاعدة التي تبني عليها باقي الموازنات، كما أنها تعد المصدر الرئيسي للمقبوضات النقدية والمورد الأساسي الذي يمكن الاعتماد عليه في تمويل خطط المؤسسة.

تسمح الموازنة التقديرية للمبيعات بتحديد حجم النشاط التجاري المتوقع، عن طريق تحديد أهداف البيع(حجما أو أسعارا) سواء بالنسبة للمنتجات أو المناطق.

تتولى إدارة المبيعات بمساعدة مراقب التسيير مهمة إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وتنقسم هذه الأخيرة إلى موازنتين أساسيتين هما: الموازنة التقديرية للم بيعات، والم وازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع.

1.III- مراحل وأساليب إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات:

يتم إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات في مرحلتين:

- **مرحلة إعداد برنامج المبيعات.**
- **مرحلة تقييم ومراجعة برنامج المبيعات.**

1.1.III- أساليب إعداد برنامج المبيعات:

يقصد ببرنامج المبيعات تقدير حجم(كمية) المبيعات بوحدات مادية وذلك:

- **حسب احتياجات الزبائن، الفترات، المنتجات، والمناطق.**
- **انط لاقا من السيا سة ا لتجارية للمؤسسة (طرح منتجات جديدة، الإشهار، ترقية المبيعات).**
- **بعد دراسة الوثائق(أو دراسة السوق).**
- **بعد توفير الوسائل الإحصائية المناسبة للتنبؤ.**

يعتبر التنبؤ أول خطوة في إعداد برنامج المبيعات، ولقد أثبتت التجارب أن نجاح الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.

1.1.1.III- التنبؤ بالمبيعات:

كان التنبؤ في الماضي مجرد تخمين بقيمة الطلب المتوقع على الس لع بسبب محدودية الإنتاج والأسواق، أما في الوقت الحالي ونتيجة للتطور العلمي الذي مس مختلف جوانب الحياة الاقتصادية أصبحت الأساليب والأنشطة أكثر تعقيدا وتطورا، مما سمح بإنتاج سلع وخدمات جديدة بكميات هائلة وبمو صفات أكثر قبولا لدى المستهلك، الأمر الذي أدى إلى زيادة المنافسة واستوجب تخطيط المبيعات.

1- مفهوم التنبؤ بالمبيعات:

قبل التطرق إلى مفهوم التنبؤ بالمبيعات يجدر بنا أولا التعرف على مفهوم التنبؤ الذي يعني توقع أحداث المستقبل من خلال دراسة إحصائية للماضي وكذا دراسة اتجاهات المستقبل. ومهما كانت الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ دقيقة، فإن هذا الأخير يبقى احتمالي إذ يحتوي على جزء هام من عدم اليقين، وهذا يستدعي إعداد موازنة مرنة يمكن تغيرها كلما دعت الحاجة لذلك.

يعتبر التنبؤ عنصر فعال لكل عملية تسيير، لأنه يسمح بتوقع ت طورات المحيط عن طريق التنبؤ بالعناصر التي يمكن أن تؤثر على نتائج المؤسسة. وللتنبؤ دور أساسي في جميع مستويات المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالتسيير الاستراتيجي على المدى الطويل(كاختيار النشاطات مثلا) أو بالتسيير على المدى القصير(كقرارات إعادة التموين, طرح سلسلة إنتاج) [1].

يمر التنبؤ بالخطوات التالية:

1- دراسة الظروف الاقتصادية العامة كالتقديرات السكانية المستقبلية والتغيرات المتوقعة لبعض المؤشرات الاقتصادية العامة كالعمالة، الدخل، الاستثمار.

2- تقدير الطلب الإجمالي على السلعة.

[1] Jean Pierre Védrine et autres, Techniques quantitatives de gestion, Vuibert Gestion, Paris, 1985, p15.

3- تقديرات نصيب المؤسسة من السوق ويتم ذلك جزئيا عن طريق سياستها ف ي الإعلان، التسعير التوزيع، تقديم الخدمات، تحسين السلعة.

هذا فيما يتعلق بالتنبؤ أما التنبؤ بالمبيعات فلقد تعددت التعاريف بشأنه: فمن هم من يعرفه بأنه: "تقدير لما يمكن تسويقه من سلع وخدمات للمستهلك" [1].

ويعرف كذلك بأنه: "تقدير الأصناف والكميات المختلفة التي ترغب وتقدر المؤسسة على إتاحتها للبيع خلال عدد معين من السنوات"[2].

كما يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه : "تحديد حجم المبيعات المتوقعة والتي يمكن تحقيقها من منتج معين في ضوء خطة تسويقية معينة"[3].

يعرف كذلك بأنه "تحديد الوضع المسبق للمبيعات كما ونقدا مع الأخذ بعين الاعتبار القيود الخاصة بالمؤسسة وتأثيرها على هذه القيود"[4].

وقبل القيام بعملية التنبؤ بالمبيعات يجب دراسة ما يلي:

1- قدرة المؤسسة على إنتاج أنواع السلع المختلفة التي تلبي رغبة المستهلكين.

2- ضرورة التأكد من وجود طلب في السوق.

3- دراسة أذواق المستهلكين.

4- دراسة مستويات الدخول وتفاوتها.

2- أهمية التنبؤ بالمبيعات[5].

يعتبر رقم المبيعات التقديري كمية وقيمة لفترة زمنية معينة أمرا ضروريا وهاما لعدة أسباب أهمها:

- يعد الأساس الأول لتخطيط كافة أنشطة المؤسسة، ويمثل نقطة الانطلاق الرئيسية لباقي الخطط (الإنتاج، الشراء، التخزين، التمويل....)

---

(1) علي شريف وأحمد ماهر، اقتصاديات الإدارة، المكتبة الإدارية، 1987، ص 186.

(2) عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 1993، ص 93.

(3) محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، مطبعة جامعة القاهرة، 1988، ص 93.

(5) Jean Meyer, Gestion budgétaire, 8eme édition, Dunod, Paris, 1979, p42.

(5) أحمد عادل راشد، مبادئ التسويق وإدارة المبيعات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1980، ص 192.

- على أساس حجم وقيمة المبيعات يمكن للمؤسسة تقدير مدى توفر الربحية خلال الفترة الزمنية نفسها.

- يعتبر الأساس عند اتخاذ العديد من القرارات التسويقية في مجالات مختلفة كالإعلان، التسعير، الترويج، التوزيع....

- يمكن الاستعانة به عند تحديد تكلفة التسويق وذلك بناءا على المقدرة المالية التي يمكن أن تتاح من خلال تقدير كمية وقيمة المبيعات.

- يعد أداة فعالة للرقابة على مختلف أنشطة المؤسسة، فهو إذن أداة تخطيط ية ورقابية في نفس الوقت إذ تتم مراقبة الأنشطة طبقا لما هو مخطط من قبل.

مما تقدم يتبين أن تقدير المبيعات هو مفتاح باقي الموازنات أو الخطط والبرامج ف ي المؤسسة، وأداة رقابية على مدى نجاحها وتحق يق أهدافها. وهذا يجعل من الأهمية بمكان مشاركة جميع المسؤولين في المؤسسة مشاركة فعالة في إعداد التنبؤ بالمبيعات، لل توصل إلى تنبؤ أكثر دقة والذي ينعكس بدوره على البرامج والخطط الأخرى فتصبح أكثر دقة وقريبة إلى الواقع أكثر من كونها مجرد تقديرات نظرية وعشوائية.

3- العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات:

تتأثر مبيعات المؤسسة بالعديد من العوامل والمتغيرات التي قد تخضع لسيطرتها وتنتج عن سياستها واتجاهاتها، أو التي تخرج عن نطاق قدرتها على التحكم فيها.

تن قسم العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية.

***** العوامل الخارجية: **تتمثل في تلك العوامل التي يصعب على المؤسسة السيطرة عليها والتي تؤثر على سوق الاستهلاك، نتيجة لتأثير سياسي أو اجتما عي أو حضاري أو اقتصادي أو نمو سكاني، بمعنى العوامل التي ليس للمؤسسة القدرة على السيطرة أو التحكم أو التأثير عليها وتتمثل في:**

1-العوامل الاقتصادية: **كمستوى الدخل، القدرة الشرائية، حجم الاستثمارات، المنافسة القائمة بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة، تشجي ع بعض المنتجات من طرف الدولة، التغير في الأذواق، التقلبات الموسمية والدورية للمبيعات، مستوى العمالة....**

2-العوامل الاجتماعية: **كالنمو الديمغرافي وتوزيعهم على المناطق ال جغرافية والذي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل.**

3-العوامل الثقافية والعلمية: **والمتمثلة في المستوى الثقافي والعلمي السائد في المجتمع.**

4-العوامل الطبيعية: **والمتمثلة في المناخ السائد والتضاريس الأرضية.**

* العوامل الداخلية: **تتمثل في الظروف الداخلية للمؤسسة وإمكانياتها ومن بين هذه العوامل نذكر:**

1- سياسة الإعلان والترويج للمبيعات(*).

2- مدى الجودة في الإنتاج.

3- الطاقة الإنتاجية(**)

4- سياسة تسعير المنتجات ومدى ارتباطها بقدرة المستهلك ودرجة الجودة.

5- الموارد المالية للمؤسسة.

6- سياسة المؤسسة الاستثمارية.

7- دراسة نمو المؤسسة خلال السنوات المقبلة(سواء بالتنويع أو الحد من النشاط).

8- دراسة طبيعة السلع المنتجة والطلب عليها,مع ضرورة تحديد نوع السلعة هل هي ضرورية, وهذا يعني ثبات الطلب عليها أو كمالية وبالتالي خضوع الطلب لتقلبات واضحة(1).

III.1.1.2- أساليب التنبؤ بالمبيعات:

(*) يعتبر هذا العامل مهما جدا خاصة في المراحل الأولى لحياة المنتج وذا أهمية ثانوية في المرحلة النهائية لحياته.

(**) تصبح الطاقة الإنتاجية عاملا متحكما إذا كانت المبيعات التقديرية تفوق الطاقة الإنتاجية المتاحة.

(1) اعتمدنا في ذلك على:

- أبو بكر بكرة، التسويق ودوره في التنمية، منشورات جامعية، فاربوتس بن غازي، 1993، ص 4.
- فرلوس محمد، مرجع سابق، ص 23.
- خيرت ضريف، مرجع سابق، ص 27.

كان التنبؤ بالمبيعات في الماضي قائما على إضافة نسبة محددة (حاولي 10%) إلى مبيعات السنة الماضية، إلا أنه من الخطأ في الوقت الحالي الاعتماد على هذه الطريقة لأن المؤسسة لا تنشط في فراغ، بل يجب الأخذ في الاعتبار مقدار النمو المتوقع خلال الفترة اللاحقة مع ضرورة دراسة السوق والأحوال الاقتصادية السائدة.

وبما أن التنبؤ بالمبيعات يلعب دورا فعالا في اتخاذ العديد من القرارات، يجب اختيار أفضل الطرق للتنبؤ وهذا لا يعني أن هناك طريقة و حيدة مثلى للتنبؤ. بل يتوقف ذلك على البيانات المتاحة، تكلفة التنبؤ وسرعة التنبؤ.

يرتبط اختيار أسلوب التنبؤ ونوعيته بعدة شروط نذكر منها:

- **مدى التنبؤ: يجب أن يكون اختيار الأسلوب مناسبا للفترة الزمنية الموضوعة.**
- **كمية البيانات والمعلومات التي يجب أن تكون كافية ومتوفرة.**
- **سهولة تطبيق الأسلوب.**
- **التكاليف: يجب أخذ جميع المعلومات ومعالجتها.**

تنقسم أساليب التنبؤ بالمبيعات إلى نوعين: أساليب كيفية(النوعية) وأخرى كمية.

1- أساليب التنبؤ الكيفية[1]:

تتمثل هذه الأخيرة في استطلاع أراء الغير حول مستوى المبيعات المستقبلية, ويوجد أربعة طرق كيفية مستعملة في تقدير حجم المبيعات وهي:

❖ دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة:

تقوم هذه الطريقة على أساس دراسة هذه المؤشرات وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير والمدى البعيد. ويعتمد الدارس على الإحصائيات والبيانات التي

[1] اعتمدنا في إعدادها على:

-أحمد عادل راشد، مرجع سابق، 212- 213.

- فرلئوس محمد، مرجع سابق، ص 23- 24.

- Yves Chirouge, Le marketing, tome 1, 2eme éditions, OPU, Alger, p. 77- 78.

- M.Gervais, OP.CIT, p50.

تنشرها الهيأة المكلفة بالتخطيط، كما أن الخطة العامة للدولة تفيد في توضيح سياسة الاستثمار والاستهلاك والادخار للدولة، ومعرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثر المبيعات بها.

توفر هذه الطريقة معلومات دقيقة حول المؤشرات الاقتصادية العامة ودرجة تأثيرها على حجم المبيعات، غير أن تكاليفها مرتفعة.

❖ استطلاع أراء ممثلي البيع:

يتولى ممثل البيع تصريف المنتجات في مختلف المناطق التي تباع فيها منتجات المؤسسة ويعتبر رجال البيع حلقة الوصل بين المستهلك والمؤسسة، كما أنهم أقرب الخلايا في المؤسسة إلى المستهلكين وأكثرهم اتصالا واحتكاكا بهم.

وتتم عملية التنبؤ بالمبيعات في هذه الطريقة على مراحل هي:

* يقوم كل ممثل بتقدير المبيعات المتوقع تصريفها خلال الفترة المقبلة، وذلك لكل منتج وفي ضوء مبيعاته السابقة وعلى أساس ظروف المنافسة والسوق. ويتوقف هذا على درجة خبرة رجال البيع واتصالاتهم بالسوق والزبائن.

* تقدم هذه التقديرات إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم حيث يقوم هذا الأخير بتجميع هذه التقديرات الفردية لرجال البيع و يدرسها ويقيمها استنادا إلى المبيعات الفعلية للسنوات الماضية، وقد يرى المدير بحكم خبرته وإلمامه ببعض التغيرات والعوامل التي قد يغفل عنها رجال البيع إجراء بعض التغيرات، وعملا بمبدأ ديمقراطية الإعداد يعقد اجتماعا مع رجال البيع ويقترح التعديلات، وتعدل التقديرات بعد المناقشة وطبقا لها.

* بعد الاتفاق يقوم كل مدير جهوي بإرسال هذه التقديرات إلى المدير المركزي في المؤسسة والذي يقيمها بدوره وفقا لأهداف المؤسسة وفي ضوء المبيعات الفعلية لكل منطقة في السنوات الماضية، وإذا اقتضت الضرورة إجراء تعديلات على تلك التقديرات فإن المدير المركزي يقوم باستدعاء المدراء الجهويين بكل المناطق لبحث التعديلات معهم لكي لا يشعر هؤلاء بأن مشاركتهم كانت لا معنى لها وحتى يحرصوا على تحقيق التقديرات.

تتميز هذه الطريقة بسرعة الحصول على المعلومات وبتكاليف أقل، غير أن التقديرات قد تكون في بعض الأحيان غير دقيقة وحسب الميول الشخصي ة لممثلي البيع، خاصة إذا ا زعدمت المزايا والدوافع القوية التي تحفزهم على إعداد تقديرات دقيقة.

❖ استطلاع أراء الخبراء:

تقوم هذه الطريقة على أساس استطلاع آراء وتقديرات مجموعة من الخبراء ورجال الإدارة في المؤسسة، حيث يقوم كل واحد منهم بحكم خبرته ومسؤوليته بالتنبؤ بالمبيعات. ويتم بعد ذلك إما بالمحادثة الجماعية وهي تلك المناقشة التي تجمع مجموعة من المختصين، هدف ها التوصل إلى تقدير جماعي للمبيعات والذي يتم الحصول عليه نتيجة تفاعل كل التقديرات الفردية للمختصين. أو أن يضع كل مختص تقديره الخاص بصفة فردية، ثم تجمع هذه التقديرات وعلى ضوئها يمكن اعتماد التقدير الأرجح.

كما يمكن اقتراح موضوع التقدير على مجموعة من الخبراء الأجانب كل على حده دون علم أحدهم بالآخر، حتى لا يكون هناك تأثير عليهم ولا بينهم، وتسمى بطريقة دالفي. و تتمثل في إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء، فيقوم كل خبير بالإجابة على هذه الاستقصاءات، ثم يختار التقدير الذي اتفق عليه معظمهم.

تتميز هذه الطريقة بتبرير الخبراء لإجاباتهم، وكونهم أكثر صراحة في التعامل مع المعطيات من ممثلي البيع، و يعاب عليها إمكانية عدم دقة التقديرات نظرا لعدم اختيار الخبراء الأكثر كفاءة، فكل الخبراء لهم نفس الثقل في التقديرات النهائية سواء كانت جيدة أو عكس ذلك، كما أن الخبراء يوفرون أكثر الاتجاهات العامة من القيم المحددة والموزعة.

❖ طريقة الأسواق الاختبارية:

تستعمل هذه الطريقة أكثر بالنسبة للمنتجات (الأسواق) الجديدة، ومن خلال المعلومات التي يتم جمعها من الأسواق الاختبارية أو البيع التجريبي لهذه المنتجات، يمكن للمسؤول أن يتنبأ بالمبيعات المستقبلية.

ونستطيع القول أن ما يؤخذ على الأساليب الكيفية بصفة عامة أنها مبن ية ع لى الحدس والتخمين، مما قد يجعل التوقعات مرتبطة بدرجة التفاؤل أو التشاؤم للمقدر. كما أنها تفتقر إلى الأساليب العلمية الإحصائية والرياضية في عملية التقدير ونتيجة لذلك جاءت الأساليب الكمية.

2- أساليب التنبؤ الكمية:

تعتمد هذه الأخيرة بصفة عامة في التنبؤ بالمستقبل على البيانات والمعلومات التاريخ ية التي على أساسها تبني التقديرات. وتعتبر النماذج الإحصائية من أكثر الأساليب استعمالا في مجال التنبؤ وهي تنقسم إلى نوعين، طرق تركز على السلاسل الزمنية والتي تبين الاتجاهات والتطورات ومحاولة تمديدها في المستقبل بالا ستكمال (Extrapolation). **وطر ق تبحث عن المتغيرات التي تفسر مستوى ال مبيعات كما تبحث عن قيمتها في المستقبل ب استعمال النماذج الانحدارية وتسمى بالطرق المفسرة (السببية)** les modèles explicatifs.

❖ طرق السلاسل الزمنية:

السلسلة الزمنية عبارة عن سل سلة إحصائية تمثل تطور متغير اقتصادي عبر الزمن. وتربط تطور المبيعات بعامل الزمن، وتعتمد على متابعة التغيرات التي تطرأ على حجم المبيعات في الأوقات المختلفة. وقبل أي معالجة رياضية لا بد من إجراء م ـلاحظة بيانية حول الظاهرة (المبيعات)، فمثل هذه الملاحظة تسمح بإظهار والتساؤل عن بعض الانكسارات التي تظهر في السلسلة. فإن التغير المفاجئ في الاتجاه قد يكون لأسباب: [1]

- استثنائية ولا تتكرر لاحقا (كالنزعات مثلا) وهذا النوع من الانكسارات لا يؤخذ في الحسبان عند التنبؤ.

- استثنائية لكنها تعوض في الاتجاه الآخر (كانخفاض المبيعات في أوت يستدرك لاحقا).

- تغير مستوى النشاط (لعدم الاستثمار، التسريح....).

- عدم إمكانية الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن الانخفاض سيمتد ويتواصل دون رجعة وهذا يجب أخذه بعين الاعتبار.

[1] M.Gervais, op cit PP.42-44.

تسمح الملاحظة البيانية بأخذ فكرة عن تطور الظاهرة، هذا التطور يكون في شكل منحني مستمر يمر بمجموعة نقاط يمكن تحديد معاملاتها بمعالجة إحصائية، ويوجد ثلاث طرق لهذه المعالجة هدفها تحديد معادلة الاتجاه العام وهي:

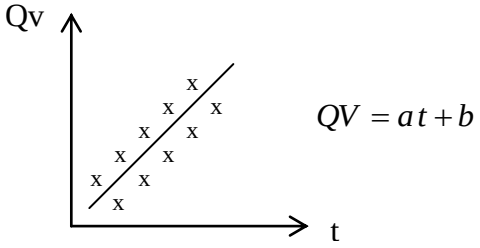
- **طريقة التعديل(التسوية) الرياضي.**
- **طريقة التمليس (التمهيد) الآسي.**
- **طرق أخرى.**

- طريقة التسوية الرياضية في تحديد معادلة الاتجاه العام:

تختلف معادلة الاتجاه العام باختلاف الظاهرة الملاحظة، ويمكن أن يتخذ المنحنى أشكالا متعددة وأغلبها يمكن أن تكون إما خطا مستقيما أو اتجاها أسيا أو قطع مكافئ.

- الاتجاه الملاحظ عبارة عن خط مستقيم:

إذا كان المنحنى الملاحظ خطا مستقيما فإن معادلته تكون من الدرجة الأولى وتأخذ الصيغة التالية:



$$QV = at + b$$

حيث يمثل:

QV = **المبيعات التقديرية.**

t = **الزمن.**

a = **الميل.**

b = **الحد الأدنى للمبيعات.**

وباستخدام طريقة المربعات الصغرى(*) يمكن ايجاد قيم كل من a وb

(*) تتمثل طريقة المربعات الصغرى في أيجاد أصغر مجموع مربعات الانحرافات بين القيم الملاحظة والقيم المحسوبة على المستقيم.

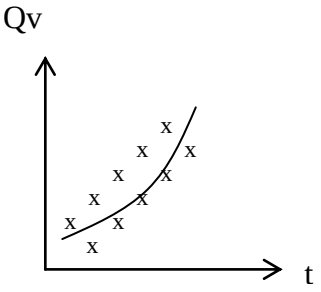
حيث:

$$a = \frac{\sum_{i=1}^{n}(t_i - \bar{t})(QV_i - \overline{QV})}{\sum_{i=1}^{n}(t_i - \bar{t})^2}$$

$$b = \overline{QV} - a\bar{t}$$

- الاتجاه الملاحظ أسي:

إذا كانت المبيعات في النموذج السابق تنمو بمقدار ثابت فإنها تنمو في هذا النموذج بنسب مئوية متفاوتة. ومنحنى تطور المبيعات في هذه الحالة يأخذ الشكل الموالي:



والمعادلة التي تترجم هذه الظاهرة تأخذ الصيغة التالية:

$$QV = ba^t$$

ولتسهيل حساب قيم كل من a و b **يجب تحويل المعادلة الأسية إلى معادلة لوغارتمية لتصبح بالصيغة التالية:**

$$\log QV = \log\left(a^t b\right)$$

وب تطبيق خواص اللوغاريتم على الطرف الثاني و من المعادلة ينتج لنا:

$$\log(Qv) = \log a^t + \log b \Leftrightarrow \log(QV) = \log(b) + t\log(a)$$

إذا وضعنا: $\log(Qv) = Y$ ، $\log(b) = B$ ، $\log(a) = A$

تصبح المعادلة اللوغارتمية معادلة خطية وبالصيغة التالية:

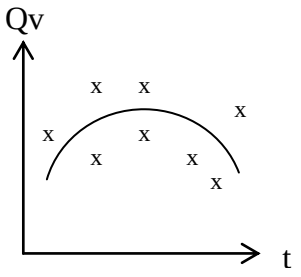
$$Y = At + B$$

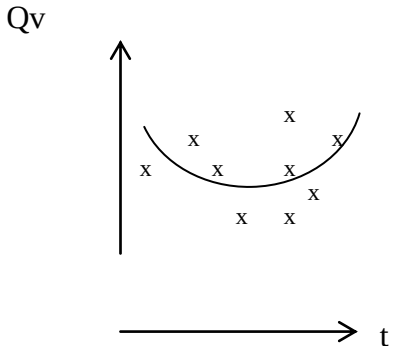
وبتطبيق طريقة المربعات الصغرى يمكن حساب كل من A و B

- الاتجاه الملاحظ عبارة عن قطع مكافئ:

من بين الدوال القريبة للدوال الخطية، دالة القطع المكافئ والتي تعتبر امتداد لنموذج الاتجاه العام الخطي المستعمل في تحليل السلاسل الزمنية.

إن تطور المبيعات في هذه الحالة يأخذ الشكل الموالي:





والمعادلة التي تترجم هذه الظاهرة هي من نوع:

$$QV = a_0 + a_1 t + a_2 t^2 + ...a_n t^n .....(1)$$

ومهما كانت معادلة الاتجاه العام(خطا مستقيما،أسية، قطع مكافئ) يجب التأكد من صحة النموذج عن طريق معامل الارتباط الذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$R = \frac{\sum (t_i - \bar{t})(QV_i - \overline{QV})}{\sqrt{\sum (t_i - \bar{t})^2 \sum (QV_i - \overline{QV})^2}}$$

حيث يمثل R معامل الارتباط ويكون النموذج جيدا إذا كان معامل الارتباط قريبا من±1 واختباره وتقييم مصداقيته للتنبؤ بالمبيعات. ويستعمل ذلك الأدوات الإحصائية المناسبة وهي التباين والانحراف المعياري.

يحسب التباين بالعلاقة التالية:

$$\text{var} = \frac{\sum \left(QV_i - \overline{QV}\right)^2}{n}$$

حيث يمثل: var = **التباين،** n = **عدد المشاهدات(العينة).**

أما الانحراف المعياري فيحسب بالعلاقة التالية:

$$\theta = \sqrt{\text{var}} = \sqrt{\frac{\sum \left(QV_i - \overline{QV}\right)^2}{n}}$$

حيث: θ هي الانحراف المعياري.

ويكون النموذج جيدا ، إذا كان تباين القيم الفعلية للمبيعات يساوي أو يقارب تباين القيم المصححة.

يتميز أسلوب التسوية الرياضية بدقة الحسابات في تحديد معادلة الاتجاه العام، كما أن هذه الأخيرة يتم التأكد من صحتها ومصداقيتها قبل استعمالها في التقدير. إلا أننا نتساءل عن جدوى هذه الحسابات الدقيقة في حالة كون منحنى تطور المبيعات متناقص؟ فالأسلوب كما نعلم يعمل على أساس تمديد الماضي بالمستقبل عن طريق الاستكمال، وهذا يعني أن تراجع المبيعات سيستمر في المستقبل وهذا يتنافى وأهداف التقدير، فتراجع المبيعات معناه فقدان جزء من السوق المكتسب، تحمل تكاليف ثابتة دون مقابل، كما أنه لا يخدم هدف البقاء، الاستمرارية والمنافسة. وبالتالي فإن هذا الأسلوب والحسابات الدقيقة له تقف عاجزة عن تحويل مثل هذا التراجع إلى تزايد في المبيعات.

- طريقة التمليس الآسي[1]:

تقوم هذه الطريقة على نفس مبادئ الطريقة السابقة (طريقة التسوية الرياضية) وهي الاعتماد على معطيات الفترات الماضية مع اختلاف بسيط وهو أنها تركز أكثر على الماضي القريب منه على الماضي البعيد.

ويمكن الحصول على الكمية المتوقع بيعها في الفترة $(n+1)$ بالعلاقة التالية:

$$Qv_{n+1}^* = aQv_n^* + QV_n(1-a)$$

حيث يمثل:

- QV_{n+1}^* الكمية المتوقع بيعها في الفترة $(n+1)$.
- a معامل التمليس وقيمته محصورة بين **0** و **1** $0 < a < 1$.

(1) M.Gervais, op cit P,47.

إن هذه المعادلة تعني أن كل تنبؤ يمكن التحصل عليه انطلاقا من التنبؤات والتحقيقات للفترة الماضية(السنة الماضية).

يتميز هذا الأسلوب بسهولة الحسابات، كما أنه لا يتطلب كم هائل من المعلومات في تحديد معادلة الاتجاه العام، إلا أن المشكل يتمثل في تحديد المعامل a والذي يتم بصورة عشوائية، كما أن تقديرات وتحقيقات السنة الماضية ليست دائما معيارا ناجحا في التقدير، فقد تكون دون المستوى المطلوب لتحقيق الأهداف.

- طرق أخرى لتحديد معادلة الاتجاه العام:

يلجأ إلى هذه الطرق في حالة وجود تغيرات مفاجأة في منحى تطور المبيعات، ومثل هذه التغيرات قد تكون غير منتظمة وقد تتكرر بصفة منتظمة. ولمعالجة هذه التغيرات تستعمل عدة طرق وحسب نوع التغير:

  - حالة التغيرات غير المنتظمة:

يوجد نوعين من الطرق يمكن الاستعانة بهما في مثل هذه الحالة لتحديد معادلة الاتجاه العام وهي طريقة الأوساط المتحركة وطريقة المجاميع المتحركة.

    - طريقة الأوساط المتحركة:

تساعد هذه الطريقة على إزالة الانكسارات التي تشتمل عليها السلسلة. وتتطلب أولا معرفة طول السلسلة، ثم تعويض قيمة المبيعات بمتوسطات بهدف إزالة الانكسارات والتقليل من عدد الأرقام.

يمكن استخراج متوسطات ثنائية، ثلاثية، رباعية ....الخ. حيث تحسب المتوسطات المتحركة كما يلي:

- *المتوسط الثنائي:* مبيعات الفترة الأولى+ مبيعات الفترة الثانية/2

(الفترة هنا قد تكون شهرا أو ثلاثيا).

- *المتوسط الثلاثي:*(مبيعات الفترة الأولى+ مبيعات الفترة الثانية+ مبيعت الفترة الثالثة) /3

تستعمل بيانات المتوسطات في تحديد معادلة الاتجاه العام باستعمال طريقة المربعات الصغرى. وتستنتج المبيعات التقديرية للفترات المقبلة انطلاقا من هذه المعادلة وذلك حسب الترتيب التالي:

- حساب المتوسط المتحرك للفترة الموالية باستعمال معادلة الاتجاه العام.
- استنتاج تقديرات المبيعات للفترة الموالية من خلال المتوسط المتحرك التقديري.
- يحتوي المتوسط المتحرك التقديري على مجموعة متغيرات معلومة باستثناء مجهول واحد وهو المبيعات التقديرية للفترة الموالية والذي يستنتج بالعلاقة التالية:

حالة متوسط ثنائي المبيعات التقديرية = (x2 المتوسط المتحرك التقديري) - مبيعات الفترة الأخيرة.

إن استعمال هذه الطريقة في التنبؤ صعب ودقيق، والاستكمال أو التمديد هنا غير فعال إلا لعدة أشهر فقط.

- طريقة المجاميع المتحركة:

للتنبؤ بمبيعات الفترة المقبلة والتخلص من الانكسارات الواردة في منحنى تطور المبيعات, يمكن أن تستعمل طريقة المجاميع المتحركة التي تمر بعدة مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

- حساب المجاميع المتحركة لكل السلسلة, باستعمال العلاقة التالية:

$$TM = \sum_{i=1}^{n} V_i - V_0 + V_1 \ldots\ldots (1)$$

حيث يمثل: TM المجموع المتحرك، $\sum_{i=1}^{n} V_i$ مجموع مبيعات السنة الأولى، V_0: مبيعات الفترة الأولى من السنة الأولى، V_1: مبيعات الفترة الأولى من السنة الثانية.

- إيجاد الفارق بين كل مجموعين متحركين، ويوجد ثلاث فرضيات لهذه الفوارق: فرضية التفاؤل (أكبر فارق)، فرضية التشاؤم (أصغر فارق)، فرضية الوسط (متوسط الفوارق).
- حساب المجموع المتحرك المتوقع بإضافة الفرق (التفاؤل أو التشاؤم أو المتوسط) إلى المجموع المتحرك الأخير.

- استنتاج المبيعات التقديرية من المجموع المتحرك المتوقع باستعمال العلاقة السابقة (1) حيث:

TM: **المجموع المتحرك المتوقع.**

$\sum_{i=1}^{n} V_i$: **المجموع المتحرك الأخير.**

V_0: **مبيعات الفترة الأولى من السنة الأخيرة.**

V_1: **المبيعات التقديرية للفترة الأولى من السنة الموالية.**

ومنه $V_1 = TM - \sum_{i=1}^{n} V_i + V_0$

- حالة التغيرات المنتظمة ودور المعامل الموسمي:

إذا كان منحنى تطور المبيعات يحتوي على انكسارات منتظمة فهذا يعني أن التغيرات موسمية ويعد المعامل الموسمي أحسن وسيلة تسمح بأخذ هذه التقلبات بعين الاعتبار من جهة ومن جهة ثانية لتقدير مثل هذا النوع من المبيعات.

هناك عدة طرق لحساب المعامل الموسمي وأكثرها شيوعا، تلك التي تقوم بحساب كل شهر (أو ثلاثي) المعدل المتوسط بين القيم الحقيقية والقيم المعدلة (أو المصححة والتي يتم استخراجها من معادلة الاتجاه العام):

$$S = \frac{y_t}{\hat{y}_t}$$

حيث يمثل: y_t = **القيم (المبيعات) الحقيقية.**

$\hat{y}_t$ = **القيم (المبيعات) المصححة.**

ثم بتطبيقه على المبيعات المتوقعة للفترة القادمة.

❖ الطرق المفسرة (السببية) Modèles explicatifs:

تقوم هذه الأخيرة على تفسير الظاهرة (مستوى المبيعات) بالطريقة السببية، أي إرجاعها لعدة عناصر محددة ومعروفة(بدلا من عنصر واحد)($x_1, x_2 ..... x_n$) ثم تحديد صيغة العلاقة.

$Q_v = f(x_1, x_2 ..... x_n)$

ويتم حل هذه المعادلة رياضيا إما:

- إذا كان الارتباط خطيا بواسطة دالة التسوية من نوع:

$$Q_v = (a_1x_1 + a_2x_2 + ... + a_nx_n) + b$$

- أو بمجموعة معادلات من نوع:

$$Q_v = a_1x_1 + b_1$$

$$x_1 = a_2x_2 + b_2$$

بمجرد تحديد النموذج يتم البحث عن القيم التي ستأخذها المتغيرات المفسرة في المستقبل ومنها يتم تحديد المبيعات المتوقعة للفترة القادمة.

بعد الانتهاء من إعداد برنامج المبيعات التقديري بإحدى الطرق السالفة الذكر، تأتي مرحلة التقييم كمرحلة تمهيدية لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات.

III.1.2- إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات:

تعد الموازنة التقديرية للمبيعات ترجمة لبرنامج المبيعات(بالكميات) بوحدات نقدية, وعادة ما يعبر عنها برقم الأعمال التقديري والذي يحسب بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال التقديري= برنامج المبيعات x سعر البيع الفردي التقديري

III.1.2.1- تقييم برنامج المبيعات:

لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يجب تقييم البرنامج الذي تم إ عداده سابقا وذلك عن طريق التنبؤ بالأسعار وكذا جدول التخفيضات.

1- التنبؤ بالأسعار:

يجب تسعير المنتجات بسعر قاعدي يدعى بسعر البيع المعياري، ويمكن الحصول على هذا الأخير من خلال:

- المعلومات الواردة من الأقسام المحاسبية والتجارية.

- دراسة أسعار السوق والمنافسين.

- تحليل الأسعار عن طريق دراسة مرونة الطلب بالنسبة للأسعار.

يجب تحديد التغيرات الممكنة في هذه الأسعار مسبقا بالكميات وبالمنتجات وبالآجال كي تتمكن المؤسسة من إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات بشكل صحيح.

2- جدول التخفيضات:

عند إعداد جدول التخفيضات لابد من التمييز بين النوعين التاليين من التخفيضات:

- التخفيضات الكمية: **تحسب هذه الأخيرة عند توقع سعر تنازلي حسب الكميات المطلوبة أو المسلمة.**

- التخفيضات خارج الفاتورة: **وتسمى كذلك بتخفيضات نهاية السنة وتحسب على أساس رقم الأعمال السنوي. ويعتبر هذا النوع من التخفيضات الأكثر شيوعا واستعمالا لما يتميز به من تقسيم لبرنامج المبيعات حسب الزبائن خاصة المهمين منهم.**

أما إذا كانت المبيعات موجهة للتصدير وليكون التقييم جيدا بالعملة يجب أولا التقييم حسب عملة البلد ثم وضع معدلات التبادل من طرف الإدارة.

وبهذا تكتمل عناصر الموازنة التقديرية للمبيعات الحجم والذي يسمح بتحديد مستوى نشاط الأقسام التجارية والأقسام التي له علاقة بها كقسمي الإنتاج والتموين، وكذا القيمة التي تسمح بإعداد إيرادات المؤسسة ودراسة التوازن المستقبلي للخزينة.

بعد إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات(من ناحية الكميات والقيمة)، يأتي دور تحديد مصاريف الوسائل التي تسمح بتحقيق هذه الموازنة، ونظرا لأهمية هذه المصاريف ولارتباطها الوثيق بالمبيعات خصصت لها موازنة ملحقة لموازنة المبيعات تسمى بالموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع(*)

2.III- إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع:

تتمثل مصاريف البيع والتوزيع في كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة لتصريف منتجاتها سواء تعلق الأمر بتلك التي تسبق عملية الإنتاج (كدراسة السوق، سلوك المستهلك) أو التي تلي عملية الإنتاج والتي تشمل كل الأعباء منذ خروج المنتج من الورشات إلى المخازن إلى غاية تسليمه للمستهلك وتتعدى في بعض المؤسسات إلى ما بعد البيع.

ازداد الاهتمام بهذه المصاريف خاصة بعد التطور التكنولوجي الذي مس وسائل وطرق الإنتاج مما ساهم في زيادة الإنتاج وتوسعه وتنوعه، وهذا أدى إلى ظهور مشاكل في تصريف

(*) هناك من يسميها بالمصاريف التجارية.

البضائع والمنتجات، وساهم بدوره في زيادة المصاريف البيع والتوزيع سواء تلك المتعلقة بتصريف المنتجات أو تلك المتعلقة بالأبحاث والدراسات التسويقية.

أصبحت هذه المصاريف تمثل نسبة كبيرة من مجموع المصاريف التي تتحم لها المؤسسة حيث تفوق في بعض الأحيان المصاريف الصناعية، وهذا أدى إلى زيادة الاهتمام بها لما لها من أثر على السياسة التجارية للمؤسسة في الحصول على أسواق جديدة.

1.2.III- عرض لبعض مصاريف البيع والتوزيع:

إن التنوع بتطور نشاط المؤسسة يفرض أخذ معايير التغير بعين الاعتبار، دون إهمال مفاهيم الأعباء المباشرة وغير المباشرة، وهذا يقودنا إلى تصنيف مصاريف البيع والتوزيع إلى ثلاثة أنواع أساسية هي: المتغيرة، الثابتة، وشبه المتغيرة.

1- المصاريف المتغيرة:

يرتبط هذا النوع من المصاريف بحجم المبيعات إذ تتغير بتغير هذا الأخير بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه ويشمل: مصاريف التغليف، مصاريف النقل، عمولات البيع (ويستثنى منها الجزء الثابت)، مصاريف التخزين...

2- المصاريف الثابتة:

ليس لهذا النوع من المصاريف علاقة بحجم المبيعات وتتحملها المؤسسة حتى في حالة عدم البيع، وهي مرتبطة أكثر بهيكل المؤسسة. وتقسيمها إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة يسهل عملية التحليل بواسطة الهامش على التكاليف المتغيرة حسب طريقة التكاليف المتغيرة.

- مصاريف البيع والتوزيع الثابتة المباشرة: لا ترتبط هذه المصاريف بحجم المبيعات ولكن يمكن تحميلها لمنتج أو نوع معين من المنتجات، كمصاريف الإعلان وترقية المبيعات، مصاريف المعارض، مصاريف الدراسات والأبحاث المتعلقة بالسوق، مصاريف طرح منتج جديد.

- مصاريف البيع والتوزيع الثابتة غير المباشرة: لا تتعلق هذه كذلك بحجم المبيعات لكنها ترتبط بعدة أنواع من المنتجات، كالمصاريف المتعلقة بالموظفين (الرواتب والأعباء الاجتماعية للإدارة

التجارية، موظفي مخزن المنتجات المنتهية، رواتب ممثلي البيع) كما يمكن إضافة مصاريف النقل لهؤلاء الموظفين، المصاريف المتعلقة بالمحلات التي تشغلها الأقسام التابعة لوظيفة البيعات (كالإهتلاكات، الإيجار، الصيانة، التأمينات، الإضاءة، الحراسة) و مصاريف أخرى: كالإشهار الخاص بالمؤسسة(باسم المؤسسة وليس باسم منتج من منتجاتها).

3- المصاريف شبه المتغيرة:

يرتبط جزء من هذه المصاريف بحجم المبيعات في حين يرتبط الجزء الآخر بهيكل إدارة المبيعات، كمصاريف الهاتف المخصص لبيع المنتجات.

2.2.III- تقدير مصاريف البيع والتوزيع: [1]

الهدف من تقدير مصاريف البيع والتوزيع اللازمة لتنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات هو متابعة ومراقبة هذه المصاريف.

غالبا ما يتم تقدير هذه المصاريف على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة تماشيا مع التعديلات في حجم المبيعات.

1- تقدير المصاريف المتغيرة:

بما أن هناك علاقة طردية بين حجم المبيعات وهذا النوع من المصاريف فإن تقديرها يتم بتطبيق نسبة معينة على حجم المبيعات، إلا أن هذا الرأي لا يكون صحيحا في جميع الأحوال، ففي حالة الكساد مثلا تحتاج المؤسسة إلى زيادة مصروفاتها التجارية لتضمن بقاء حجم المبيعات على ما كان عليه قبل حلول فترة الكساد.

2- تقدير المصاريف الثابتة:

---

[1] اعتمدنا في إعداد هذا الجزء على:

- M. Gervais, op cit, PP. 52 -52.
- J.Margerin, op cit, PP. 48- 50.
- Christian Christiane Raulet, op cit, PP 23- 24.
- خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 129- 131.
- محمد فرلكوس ، مرجع سابق، ص 53- 54.

بما أن هذه المصاريف لا ترتبط في المدى القصير بحجم المبيعات فإن تقديرها يتم على أساس تصحيح مبلغ الأعباء المحملة سابقا والناتج عن التعديلات المتوقعة وهذا يفرض:

- دراسة حجم هذه المصاريف في السنوات السابقة.

- حصر أثر كل ارتفاع أو انخفاض أو إضافة أو حذف لبعض من هذه المصاريف على حجم المبيعات المتوقعة.

- البحث عن أفضل تولفة للوصول للهدف التجاري الذي ترغبه المؤسسة.

غير أن هذا العمل غ الها ما يكون صعبا لأن العلاق ة التي تربط بين هذه المصاريف ومستوى المبيعات ليست دائما مباشرة ولا ثابتة. ولهذا يجب أن ي تم التقدير في ضوء ما تراه المؤسسة مناسبا لتحقيق أهدافها، بحيث لا تكون هذه المصاريف ضخمة بما يؤثر على المركز ال مالي للمؤسسة ولا ضئيلة لا تؤدي إلى تحقيق الهدف المنشود، بل يجب أن يكون مبلغ هذه المصاريف كافيا لإنجاز البرنامج ويمكن أن تتحمله السنة المالية للمؤسسة.

3- تقدير المصاريف شبه المتغيرة:

بما أن هذه المصاريف ليست متغيرة كليا ولا ثابتة كليا، يجب الفصل بين الجزء الثابت منها والجزء المتغير وإلحاق كل جزء بالعناصر المناسبة له وذلك باستعمال العلاقة التالية:

$$Y = aQv + b$$

حيث: aQv **= الجزء المتغير،** b **= الجزء الثابت.**

ويتم تقدير مثل هذه المصاريف باستعمال عدة طرق وأكثرها استعمالا طريق ة المربعات الصغرى، وتبع لدرجة الدقة المطلوبة في التحليل تختار إدارة المبيعات الطريقة التي تستعملها في التقدير.

IV- الموازنة التقديرية للإنتاج:

تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج العنصر(الجزء)الثاني المكون لنظام الموازنات التقديرية بعد الموازنة التقديرية للمبيعات . وتسعى إلى دراسة وتعبئة كل الوسائل المادية والأساليب والعمليات المتاحة والمحتملة لضمان الطاقة الإنتاجية الضرورية لتحقيق الأهداف المحددة في برنامج المبيعات وفي الآجال المحددة.

تمر عملية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج بالمراحل التالية:

1- إعداد برنامج الإنتاج.

2- تقييم برنامج الإنتاج.

وقبل التطرق لهذه المراحل يجدر بنا أولا التعرف على مفهوم وأهداف الموازنة التقديرية للإنتاج، الاعتبارات التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند إعدادها مع عدم إغفال أنواع أنظمة الإنتاج حتى يتسنى تحديد الأساليب المناسبة للتقدير لكل نوع.

1.IV- مفاهيم أساسية حول الموازنة التقديرية للإنتاج:

بعد انتهاء قسم المبيعات من وضع تقديراته الخاصة بالمبيعات المتوقعة ، يقوم قسم الإنتاج بتحويل هذه التقديرات إلى تقديرات كمية للإنتاج، والغرض من ذلك معرفة مستويات المخزون من الإنتاج اللازمة لتلبية حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات.

تسعى الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل العديد من الاعتبارات وحسب أنظمة الإنتاج السائدة.

1.1.IV- مفهوم وأهداف الموازنة التقديرية للإنتاج:

1- مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج:

"تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج أداة من أدوات التخطيط الرئيسية والتي عن طريقها يتم الإشراف وتوجيه الإنتاج"[1]

نلاحظ أن التعريف لم يتطرق إلى مفهوم الموازنة بل بين أنها أداة من أدوات التخطيط فحسب ، في حين يعرفها آخر بأنها: "خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة وهذه الخطة تخص الإنتاج"[2]

ويمكننا أن نعرفها بأنها خطة تقوم بإعداد التقديرات الكمية والقيمية لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية، وهي بمثابة أداة معبرة عن أهداف وسياسات والنتائج المتوقعة للإنتاج.

2- أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج: [3]

لا تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج, وإنما تهدف إلى:

- تقدير كميات الإنتاج التي تقابل بها حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات من جهة وتواجه بها طلبات الزبائن في زمن وجيز من جهة ثانية، وهذا يستدعى تحديد مستويات المخزون السلعي الذي ينبغي توافره.

---

[1] خالص- ص- صالح، مرجع سابق، ص. 43.

[2] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 52.

[3] اعتمدنا في ذلك على:

- المرجع السابق، ص 53.
- عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة، دار المريخ للنشر، الرياض 1983، ص 60.

- تقدير الاحتياجات من المواد الأولية ومواقيت شرائها.
- تخطيط الاحتياجات من اليد العاملة المباشرة.
- معرفة قيمة المصاريف الصناعية اللازمة لإنتاج الكميات الواجب إنجازها لمواجهة الطلب.
- مراقبة الإنتاج والغرض من ذلك هو الاستعمال الأمثل للطاقات المتاحة للوصول إلى المستويات المخططة لجودة وكمية الإنتاج وفي الوقت المحدد وبأقل التكاليف.

2.1.IV- الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج:

عند إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج هناك عدة اعتبارات يجب أخذها في الحسبان ، نظرا لأهميتها وتأثيرها على عملية التقدير وتتمثل هذه الاعتبارات في:[1]

1- كميات المخزون الواجب توافرها في جميع الأوقات لمقابلة حاجيات إدارة المبيعات ومواجهة ارتباطات المؤسسة المتوقعة خلال فترة الموازنة.

2- قابلية بعض السلع للتلف وتعرض المخزون لخطر التقادم أو السرقة.

3- طول الفترة اللازمة للإنتاج.

4- إمكانيات التخزين.

5- كفاية رأس المال العامل اللازم لتمويل تكلفة إنتاج المخزون في فترة سابقة عن المبيعات ودراسة الاحتمالات المختلفة لتقلبات الأسعار.

6- تأمين المخزون من العجز بالنسبة للخامات أو اليد العاملة أو ارتفاع الأسعار.

7- تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وتشمل تكلفة رأس المال المستثمر في شكل مخزون وتقاس بعائد الاستثمار البديل إلى جانب تكلفة الضرائب والتأمين على المخزون ، وهذا النوع من التكاليف يتغير بتغير حجم المخزون المحتفظ به.

IV .2- أساليب إعداد برنامج الإنتاج:

يتمثل برنامج الإنتاج في إعداد تقديرات كمية للمنتجات التي سوف تصنع ، وذلك باستعمال طرق وأساليب تختلف باختلاف أنظمة الإنتاج السائدة. وهذا ي دعونا إلى التعرف أولا على هذه الأنظمة قبل التطرق لطرق وأساليب إعداد برامج الإنتاج.

1.2. IV- أنواع أنظمة الإنتاج:

توجد ثلاث أنواع من أنظمة الإنتاج وهي نظام الإنتاج المستمر ، نظام الإنتاج على أساس الأوامر ونظام الإنتاج الموسمي.

---

[1] المرجع سابق، ص 61.

1.1.2.IV- نظام الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة(نظام الطلبيات):

تقوم المؤسسة وفقا لهذا النظام بصناعة أنواع خاصة من المنتجات تنفيذ ا لطلبات الزبائن، وهي لا تنتج لغرض التخزين ، مما يحتم عليها وضع برنامج خاص يمكنها من إنتاج وتسليم الطلبيات في الآجال المحددة. ولا يتم تصنيع المنتج إلا بطلب من العميل وذلك نظرا لعدة اعتبارات نذكر منها:

- ارتفاع تكلفة هذه الطلبيات.
- إن إنتاج مثل هذه الطلبيات يتطلب في بعض الأحيان موافقة السلطات العليا في البلاد خاصة إذا تعلق الأمر بصناعة السفن والطائرات.
- يتطلب هذا النوع من الإنتاج في بعض الأحيان مهارات عالية.

ونظرا لصعوبة التنبؤ بمبيعات هذا النوع من أنظمة الإنتاج ، فإنه من الصعب إنتاج كميات مسبقا قبل الحصول على طلبيات . غير أنه يمكن للمؤسسة أن تبدأ في تصنيع بعض الأجزاء مقدما حتى تلبي طلبات الزبائن في الآجال المحددة.

2.1.2.IV- نظام الإنتاج المستمر(الإنتاج بالسلسلة): " يعني هذا النوع من الإنتاج أن الآلات تعمل باستمرار على مدار السنة بالتوقيت المحدد لها يوميا ، وبعبارة أخرى هو ذلك الإنتاج الذي يستمر على نفس الوتيرة بنفس المواصفات طول المدة حيث تدخل السلعة جدول الإنتاج وتبقى باستمرار إلى أن يراد تغيير هذه السلعة"[1]

يتم هذا النوع من الإنتاج لغرض التخزين وبالتالي فهو يتميز بـــ:

- كبر حجم الإنتاج(إنتاج كميات كثيرة).
- إنتاج نمطي.
- يصمم المصنع على أساس خطوط الإنتاج.
- إنتاج موجه للتخزين(إمكانية تخزينه) بكميات معتبرة لمواجهة الطلب.
- إمكانية التنبؤ بمبيعاته عكس نظام الإنتاج على أساس الطلبيات.
- قصر دورة إنتاجه.

3.1.2.IV- نظام الإنتاج الموسمي:

يتميز الإنتاج الموسمي بتقلبات موسمية كبيرة في الطلب ، ولحل مشكلة هذه التقلبات يمكن للمؤسسة إتباع إحدى السياستين: [2]

---

[1] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 62.

[2] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 62.

- السياسة الأولى: **تتبع المؤسسة أسلوب تحديد الإنتاج على أساس الطلب ، حيث يتغير الإنتاج إما بالزيادة أو النقصان حتى يتوافق مع حجم المبيعات المقدمة.**
- السياسة الثانية: **تقوم المؤسسة بتحديد حجم إنتاج ثابت بحيث يخزن الفائض في الفترات التي يقل فيها الطلب على الإنتاج ، ليقابل زيادة الطلب في فترة الرواج . أي أن المخزون يعتبر وسيلة للتنسيق بين طلبات العملاء وبرنامج الإنتاج.**

ويعتبر هذا النوع من الإنتاج مشكلة خاصة من مشاكل الموازنة التقديرية ، وتتوقف حلولها على كفاءة الإدارة التي تستطيع العمل على حث العملاء على زيادة مشترياتهم عن طريق الإعلان وتنويع المنتجات ، دراسة الأسواق ، تغليف المنتجات بشكل يجذب الزبائن ، الرفع من جودة المنتجات، فتح نقاط بيع جديدة . غير أن ذلك يتطلب بعض الوقت لإعداد موازنة تقديرية سليمة.

ومنه نستنتج أن كل من نظام الإنتاج على أساس الطلبيات ونظام الإنتاج الموسمي ليس لهما طرق محددة ومعروفة في تقدير حجم الإنتاج، وإنما يتوقف ذلك على كفاءة وخبرة إدارة الإنتاج في المؤسسة، وأن ما سنتناوله لاحقا من طرق وأساليب التقدير يتعلق فقط بأنظمة الإنتاج المستمر.

2.2.IV- تقييم قيود الإنتاج:

يجب إعداد برنامج الإنتاج بالشكل الذي يسمح باحترام برنامج المبيعات إذ هناك علاقة وثيقة بين البرنامجين ، ويمكن استنتاج الكميات الواجب إنتاجها من كل نوع من المنتجات انطلاقا من برنامج المبيعات وذلك باستعمال العلاقة التالية:

الكميات الواجب إنتاجها= المبيعات التقديرية+ مخزون نهائي- مخزون أولى

يتمثل المشكل في هذه العلاقة في كيفية تحديد المستويات المرغوبة من المخزون النهائي ، ويجب عند تحديد هذا الأخير الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- المستوى الذي يجب عدم تجاوزه من احتياجات رأس المال العامل.
- مستوى المخزون الأولى المتواجد حاليا والذي يمكن أن يكون قد وصل إلى مستوى متدني أو مستوى الاكتضاض.
- التعديلات المقررة في سياسة الإنتاج(طول السلسلة ، التنظيم في عملية وضع السلاسل) أو في سياسة التسويق(تضخيم المخزون على أساس ترقيتها قريبا....).

كما قد تتوافر الورشات على منتجات قيد الإنجاز في بداية ونهاية الفترة ، تتطلب بدورها دراسة ومعالجة قبل تحديد برنامج الإنتاج بدقة. ويجب تحدد كمية المخزون من الإنتاج قيد الإنجاز والذي يجب توافرها في بداية كل فترة، وذلك لتوفير المنتجات التامة الواجب تسليمها للمخزون وفقا للعلاقة التالية:

مخزون المنتجات قيد الإنجاز في بداية الفترة= منتجات تامة الصنع ×(فترة الإعداد/ عدد أيام العمل خلال الفترة) [1]

بعد تحديد مستوى مختلف المخزونات ، يمكن إعداد برنامج الكميات الواجب إنتاجها لكل نوع من المنتجات ولكل خط[2] وفقا للعلاقة التالية:

الكميات الواجب إنتاجها= المبيعات التقديرية+ مخزون نهائي من المنتجات التامة- مخزون أولى من المنتجات التامة+ المنتجات قيد الإنجاز في نهاية الفترة- المنتجات قيد الإنجاز في بداية الفترة

إن هذه التقديرات لكمية الإنتاج المتوقع وبالرغم من احترامها لبرنامج المبيعات ، إلا أنها قد لا تتناسب والطاقة الإنتاجية المتاحة أو المتوقعة. لذا يجب حصر هذه القيود والبحث عن برنامج الذي يسمح باحترامها.

1.2.2.IV- حصر قيود الإنتاج:

كما بينا أعلاه يتحقق برنامج الإنتاج في ظل مجموعة من القيود منها ما يتعلق بالمبيعات ومنها ما يتعلق بالطاقة الإنتاجية.

1- القيود المتعلقة بالمبيعات:

لقد تم تحديد وتحليل هذه القيود عند دراستنا لموازنة المبيعات.

2- القيود المتعلقة بالطاقة الإنتاجية:

تتمثل قيود الطاقة الإنتاجية خاصة في:

- **القيود المتعلقة بالتجهيزات(معدات الإنتاج):**

يتعلق الأمر في هذه القيود بتحديد الوقت المنتج الذي تسمح به طاقة التجهيزات الموجودة أصلا أو المحتملة، والبحث عن نقاط الاختناق في تشغيل الورشات.

لتحديد الوقت المنتج يجب الانطلاق من وقت النشاط العادي للآلات (والذي غالبا ما يسمى بوقت التشغيل) أي الوقت الذي تكون فيه الآلة مستعملة ، ومنه يحدد الوقت غير المنتج (والذي يتمثل خاصة في وقات ضبط وتركيب الآلات، وقت التوقف لتزويد الورشات بالمواد الأولية، وقت صيانة الآلات، وقت راحة العمال، الحوادث التقنية).

والوقت المنتج هو حاصل طرح الوقت غير المنتج من وقت النشاط.

- **القيود المتعلقة بالمواد:**

تتمثل في المواد الأولية واللوازم المستهلكة ويبين هذا القيد مدى تبعية المؤسسة للسوق.

- **القيود المتعلقة باليد العاملة:**

---

[1] محمد فركوس، مرجع سابق، ص 99- 100.

[2] لا تختلف كيفية إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج في حالة تعدد المراحل عن الموازنة التقديرية في حالة مرحلة واحدة.

يتعلق الأمر هنا بتحديد الساعات المنتجة لليد العاملة ، ولحساب هذه الأخيرة يجب تحديد العناصر التالية: [1]

* عدد الأشخاص المنتجين: وهم الأشخاص الذين لهم صلة مباشرة بالإنتاج.

* عدد أيام الحضور للأشخاص المنتجين: ويتم حسابها بطرح الأيام التالية من أيام السنة المدنية(365 يوم في السنة):

– عدد أيام نهاية الأسبوع (الخميس والجمعة) (104 يوم في السنة).

– عدد أيام الأعياد الوطنية، الدينية، العالمية (وإن صادف أحد هذه الأيام يوم خميس أو جمعة فإنه لا يؤخذ بعين الاعتبار)(11 يوم).

– عدد أيام العطلة السنوية وتقدر بخمسة أسابيع في خمسة أيام(25 يوم).

– عدد الأيام الضائعة بسبب الغيابات وتحسب كما يلي:

معدل الغياب في السنة×[عدد أيام السنة– (عدد أيام نهاية الأسبوع+ عدد أيام الأعياد+ عدد أيام العطلة السنوية)].

* الساعات المنتجة لكل شخص منتج: وهي عبارة عن:

عدد أيام الحضور×(عدد ساعات الحضور اليومية– عدد الساعات غير المنتجة اليومية).

بتحديد هذه العناصر الثلاثة نحصل على الساعات المنتجة الإجمالية كما يلي:

عدد الساعات المنتجة السنوية=عدد الساعات المنتجة لكل شخص× عدد الأشخاص المنتجين.

وفي حالة كون الوقت المتاح (الساعات المنتجة السنوية) أقل من الوقت الضروري لتنفيذ برنامج الإنتاج يتم اللجوء إلى الساعات الإضافية أو لتوظيف جديد.

- **القيود الأخرى للإنتاج:**

بالإضافة إلى القيود السابقة توجد قيود أخرى تتفاوت أهميتها من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة عملها وحجمها، ومن بين هذه القيود نذكر منها:

– قد تتوافر بعض المؤسسات أو بعض الورشات على تجهيزات من نوع خاص ، أو تتطلب يد عاملة ماهرة، أو تعطي مردود خاص وهذا يفرض وجود قيد خاص بإنشاء المصنع.

– قد يوجد قيود خاصة بمساحة التخزين المتاحة(سواء على مستوى المواد أو المنتجات) وهذا في حالة محدودية مساحات التخزين.

– ليس بالضرورة كل ما ينتج يباع، فقد يباع فقط المنتج من الدرجة الأولى وهذا يفرض تقييم معدل الإنتاج المعيب وأخذه كقيد من قيود الإنتاج.

– قد يشكل أحد القيود مركز اختناق يحد من طاقة المجموع لذا يجب معرفة وتحديد هذه المراكز بدقة من البداية والعمل على معالجتها والحد من تأثيرها على برنامج الإنتاج المسطر.

---

[1] M.Gervais, op cit, PP 71- 72.

2.2.2.IV- البحث عن برنامج الإنتاج الذي يحترم قيود الإنتاج:

يهدف هذا البرنامج إلى ضمان الاستغلال الكامل للطاقات الموجودة (أي إشباع قيود الإنتاج) مع السماح ببلوغ برنامج المبيعات، ولتحقيق هذا البرنامج يجب:

- أولا التعرف على المصفوفة التقنية أو التوليفة المعيارية للإنتاج وذلك لكل منتج يراد تصنيعه (لإنتاج منتج معين يجب توفير كمية معينة من المواد ، عددا من ساعات العمل المباشر ، وعددا من ساعات عمل الآلات).

تعد هذه التوليفات من طرف مهندسي مكاتب الدراسات أو قسم المناهج بالاعتماد على عدة عناصر منها مردودية التجهيزات، إنتاجية اليد العاملة، ظروف عمل الآلات، المواد المستهلكة.

- التأكد فيما إذا كان برنامج المبيعات مطابق لقيود الإنتاج.

يعد تنظيم الإنتاج من المشاكل المعقدة التي يتطلب حلها اللجوء إلى تقنيات مختلفة، ومن بين هذه التقنيات والتي تسمح باحترام مختلف القيود تقنية بحوث العمليات والتي تحتوي على العديد من الطرق تستعمل في مجالات مختلفة.

3.2.IV- أساليب إعداد برنامج الإنتاج وإجراءات التسوية:

هناك العديد من الأ ساليب التي يمكن أن تستخدم في تحديد كمية الإنتاج وتحليل المشاكل الإنتاجية ودراسة مكوناتها، وهذه الأساليب ليست نماذج مثالية يمكن تطبيقها كما هي على كل حالة للوصول إلى حلول للمشاكل المعروضة ، لكنها تتضمن عموميات يمكن تطويعها لكي تتناسب مع ظروف السائدة، وبالتالي يمكن تطبيقها على أكبر عدد ممكن من الحالات [1] وفي حالة عدم التوصل إلى حلول مثالية باستخدام هذه الأساليب يمكن اللجوء إلى إجراءات التسوية.

3.2.IV. 1- أساليب إعداد برنامج الإنتاج:

يمكن الاعتماد على عدد كبير من الأساليب الكمية (كالبرمجة الخطية، الشبكة ، مسألة التخصيص، مسألة النقل). وكل طريقة من هذه الطرق تختص بمعالجة مشكل معين من مشاكل الإنتاج. وأهم هذه الأساليب والمحددة لكمية الإنتاج المتوقع طريقة البرمجة الخطية . هذه الأخيرة عبارة عن أسلوب رياضي يسعى إلى إيجاد أفضل حل للمشاكل التي يكون لها عدة حلول ممكنة بديلة. كما يستخدم عادة للمساعدة في حل المشاكل التي تتضمن توزيع الموارد المحدودة على الأنشطة المختلفة (منتجات) التي تتنافس على استخدام هذه الموارد.

يعد هذا الأسلوب من الأساليب الرياضية المستخدمة لمعالجة أغلب المشاكل التي يتعرض لها مدير الإنتاج والعمليات، ومن هذه المشاكل: [2]

---

[1] علي شرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي، كلية التجارة جامعة الإسكندرية وبيروت، 1994، ص53.

[2] توفيق محمد، الأساليب الكمية في مجال الإدارة، جامعة الإسكندرية، 1998، ص 94.

– توزيع الموارد المتاحة (كالمواد الخام، الآلات، العمال) على منتجات مختلفة بهدف تحديد الكمية الواجب إنتاجها من كل نوع.

– إنجاز خطة إجمالية يتم فيها توزيع أنواع مختلفة من الطاقة (طاقة أصلية، طاقة إضافية على الطلب المتوقع في فترة التخطيط).

– مشكلة تخطيط الإنتاج المخزون.

يتطلب إعداد نموذج البرمجة الخطية ضرورة توافر مواصفات معينة للمشكلة المراد حلها ، تتمثل هذه المواصفات في الآتي: [1]

1– ضرورة وجود هدف يراد تحقيقه وقد يكون هذا الهدف تحقيق أقصى ربح ممكن أو أدنى تكلفة. كما يجب أن يكون هذا الهدف واضحا ودقيقا.

2– أن تتضمن المشكلة عددا من المتغيرات، يؤدي اختيار القيمة المثلى لكل منها إلى تحقيق الهدف المنشود، وتتمثل هذه المتغيرات في وحدات الإنتاج.

3– أن يكون هناك قيود تحد من القدرة على تحقيق الهدف المرغوب وقد تكون هذه القيود معبرة عن الموارد المتاحة، كما قد تتعلق بطبيعة النشاط والبيئة المحيطة به.

4– ضرورة أن تكون جميع المتغيرات مستمرة أي أن المتغيرات يمكن أن تأخذ قيم كسرية وليس بالضرورة قيم صحيحة.

5– ضرورة وجود علاقة خطية بين المتغيرات التي تتضمنها المشكلة.

6– ضرورة توافر البيانات اللازمة لإعداد النموذج بصفة مؤكدة.

يمر أسلوب البرمجة الخطية بمراحل أساسية نذكرها فيم يلي:

– دراسة وتحليل المشكلة بشكل دقيق.

– صياغة المشكل في صورة نموذج رياضي يحتوي على ثلاث عناصر أساسية وهي دالة الهدف ، القيود، قيد أو شرط عدم السلبية للمتغيرات.

– استخراج حل من النموذج الأولى قابل للتحسين إلى غاية الوصول إلى حل أمثل ، ومن بين الأساليب المستعملة في ذلك الطريقة البيانية، الطريقة الجبرية أو الطريقة المبسطة (السمبلاكس).

* تستخدم الطريقة البيانية على تلك الحالات التي تتضمن متغيرين أو ثلاث متغيرات على الأكثر ويتميز هذا الأسلوب بسهولة استخدامه وبساطته . ولاستعمال هذه الطريقة يجب إتباع الخطوات التالية:

– صياغة المشكلة في شكل متراجحات.

---

[1] صبحي محمد الخطيب وإسماعيل إبراهيم جمعة وزينات محمد محرم، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، جامعة الإسكندرية، 2000، ص 415 –416.

- تحويل المتراجحات إلى معادلات.
- رسم المعطيات (وضع المعلومات في شكل خطوط مستقيمة).
- إيجاد نقاط التقاطع بين هذه الخطوط المستقيمة.
- تحديد منطقة الحلول الممكنة.
- إيجاد الحل الأمثل بين الحلول البديلة.

* أما الطريقة الجبرية فتستعمل عندما تكون عدد القيود محدود ، وتتميز بالسهولة بحيث يتطلب استعمالها إتباع الخطوات التالية:

- صياغة المشكلة في متراجحات.
- تحويل المتراجحات إلى معادلات.
- حل جملة المعادلات (إما بطريقة التعويض أو بطريقة المصفوفات).

* في حين تستخدم الطريقة المبسطة في الحالات التي تتضمن عدد كبير من المتغيرات والقيود والتي يصعب حلها بالطريقتين السابقتين، وهي طريقة حسابية تتضمن عددا من الإجراءات التي يتم تطبيقها بطريقة منتظمة للبحث عن الحل الأمثل والذي يقع عند أحد أركان منطقة الحلول الممكنة. ويقصد بالسمبلاكس في مجال الرياضيات ذلك الشكل الهندسي الذي تحده الخطوط المستقيمة من جميع الجوانب، وتعتبر هذه المنطقة هي منطقة الحلول المناسبة ، ولاستعمالها يجب إتباع الخطوات التالية:

- صياغة المشكلة في صورة متراجحات.
- تحويل المتراجحات إلى معادلات مع إضافة أو طرح متغيرات الزيادة أو الفوارق.
- وضع المعطيات في جدول السمبلاكس.
- تحديد الحل الأولى الممكن.
- تحسين الحل الأولى إن لم يكن أمثلا إلى أقرب حل أفضل منه.
- مواصلة التحسين إلى غاية الوصول إلى الحل الأمثل.

IV.3.2. 2- إجراءات التسوية:

يلجأ إلى إجراءات التسوية في حالة كون الحلول المتوصل إليها باستعمال البرمجة الخطية غير مرضية، لعدم بلوغ قيد المبيعات أو لعدم تشبع قيود الطاقة الإنتاجية وتتم التعديلات بمساهمة مختلف متغيرات الإنتاج وذلك على أساس مرحلتين[1] .

1- المرحلة الأولية لإجراءات التسوية: يوجد في هذه المرحلة ثلاثة متغيرات يمكن تعديلها:

- تغيير حجم عناصر الإنتاج التي يمكن تغييرها في المدى القصير.
- أو التأثير على شروط استعمال عوامل الإنتاج وذلك بـــ:

[1] M. Gervais, op cit, p 75-76.

– التأثير على مدة عمل العمال من خلال اللجوء إلى ساعات الإضافية أو استخدام الآلات لمدة أكثر عن طريق استخدام نظام الورديات.

– توجيه اليد العاملة التي ليس لها عمل نحو الورشات المثقلة بالعمل لتخفيف الضغط عليها.

- أو بتغير نصيب وقت العمل غير المباشر وذلك من خلال تنظيم أفضل للورشات وترتيب أحسن للمهام.

وإذا تواصل عدم الرضا ولم تنجح التعديلات السابقة يلجأ مدير الإنتاج إلى المرحلة أو النوع الثاني من التعديلات.

2- المرحلة الثانية من إجراءات التسوية: في هذه المرحلة تتم التسوية من خلال محاولة إيجاد التعديل المناسب في الوقت بين الإنتاج والبيع وذلك من خلال:

- إما بمحاولة تثبيت الطلب على المنتجات بالقدر الممكن، وهذا يعني تكييف برنامج المبيعات وفقا لبرنامج الإنتاج، وينتج عن هذه الحالة فرض آجال التسليم على الزبائن.
- أو تكييف برنامج الإنتاج على أساس برنامج المبيعات، وهذا يتطلب إعطاء مرونة أكثر للطاقات التقنية.
- ترك كل من برنامج الإنتاج وبرنامج المبيعات يسيران بحرية كما هو مخطط لكل واحد منهما وتتم التسوية عن طريق الاحتفاظ بمستوى معين من المخزون لمواجهة التغيرات التي قد تحدث.
- اللجوء إلى التعاقد الباطني مع مؤسسات تعمل في نفس القطاع لإنجاز بعض الأعمال لعدم استطاعة المؤسسة إنجازها.

وإذا لم تنجح كل هذه التسويات في تحقيق برنامج المبيعات أو الاستعمال الأمثل للطاقات المتاحة، يجب إعادة النظر في الأهداف التجارية ومراجعة برنامج المبيعات.

3.IV- تقييم برنامج الإنتاج:

تعتبر عملية تقييم برنامج الإنتاج المرحلة الثانية من إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج ، وتتمثل في تحويل برنامج الإنتاج من وحداته المادية إلى وحدات نقدية باستعمال العلاقة التالية:

الموازنة التقديرية للإنتاج= برنامج الإنتاج التقدير × تكلفة الإنتاج التقديرية

تتكون تكلفة الإنتاج لمنتج معين عادة من أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة.

– تتمثل الأعباء المباشرة في تلك الأعباء التي تخص نوع معين من الإنتاج بحيث يمكن تخصيصها مباشرة لتكلفته دون ما حاجة إلى حسابات وسيطة أو معالجات قبل تحميلها ، وتشمل خاصة أعباء المواد الأولية ومصاريف اليد العاملة المنتجة.

– أما الأعباء غير المباشرة فتخص عدة أنواع من المنتجات مما يستلزم معالجت ها قبل تحميلها وتضم كل الأعباء الأخرى للتصنيع غير المواد الأولية واليد العاملة المباشرة. وعادة ما يطلق عليها اسم الأعباء الصناعية العامة.

وعلى أساس هذا التصنيف تعد موازنة لكل نوع من هذه المصاريف ، واحدة للمواد الأولية المستهلكة، وأخرى لليد العاملة المنتجة ، وثالثة للمصاريف الصناعية غير المباشرة. ومجموع هذه الموازنات يحدد قيمة برنامج الإنتاج أو الموازنة التقديرية الإجمالية للإنتاج.

1.3.IV– إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة:

تعتبر المواد الأولية من العناصر الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج ، وتنقسم إلى نوعين مواد مباشرة وأخرى غير مباشرة.

يقصد بالمواد المباشرة جميع المواد التي تكون جزءا رئيسا من المنتجات التامة الصنع ، وتمثل جزءا رئيسيا من تكاليف الإنتاج، وتتغير طرديا مع حجم الإنتاج.

أما المواد غير المباشرة فهي المواد واللوازم التي تساعد في عملية التصنيع ولكنها لا تظهر في المنتج النهائي، وهذه المواد لا يمكن اعتبارها ضمن موازنة المواد الأولية المستهلكة بل يتم إدراجها ضمن موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

تهدف الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة إلى: [1]

– إعداد تقديرات بالكمية والقيمة للمواد اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج.

– توفير البيانات الأساسية لوضع سياسة المخزون من المواد الأولية.

– تحقيق الرقابة على استخدام المواد الأولية في الإنتاج.

– توفير المواد الأولية الضرورية بالكمية المطلوبة وفي الآجال المحددة.

لإعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية المستهلكة يجب أولا إعداد برنامجا للمواد الأولية المستهلكة، ثم تقييم هذا البرنامج.

1.1.3.IV– إعداد برنامج المواد الأولية المستهلكة:

يتم تقدير كمية المواد الأولية الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج من طرف مكتب المناهج والأساليب التابع لإدارة الإنتاج ، وتتوقف عملية التقدير هذه على طبيعة المؤسسات ومدى تماثل منتجاتها.

- المؤسسات التي تنتج منتجات نمطية، تتولى تحديد الكمية المعيارية (من كل نوع من المواد التي تدخل في تركيبة المنتج) الضرورية لإنتاج وحدة واحدة من المنتج (وتسمى هذه الكمية

[1] خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 87.

بمعدل المواد الأولية) ، ويتم تحديدها إما بالدراسات الهندسية أو بالرجوع إلى السجلات الخاصة باستهلاك المواد، ثم يطبق هذا المعدل على برنامج الإنتاج كما يلي:

برنامج المواد الأولية المستهلكة = معدل المواد لكل وحدة× برنامج الإنتاج.

- أما بالنسبة للمؤسسات ذات الإنتاج غير المتماثل والتي تنتج حسب الطلب فإنها لا تستطيع إعداد قائمة نمطية للحاجيات من المواد، لكن يمكنها اعتماد بعض العلاقات بين حجم الإنتاج وحاجات المصنع من المواد اللازمة.

يتطلب تقدير كميات المواد الأولية المعرفة المسبقة بسياسة التموين والتخزين للمواد (هذا ما سنتطرق إليه في نقطة لاحقة) كما يتطلب أخذ نسبة التالف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج في الحسبان.

2.1.3.IV- تقدير الأسعار للمواد الأولية:

تتبع الأسعار السوق فإذا كانت هذه الأخيرة مستقرة فإن التقديرات و تقييم مخزون المواد الأولية والمنتجات التامة يكون على أساس سعر معياري.

أما إذا كانت السوق غير مستقرة وتتميز بتقلبات هامة وعشوائية فالانتفاع بالأسعار المعيارية غير ممكن ولكن التقييم يتم على أساس آخر الأسعار المعروفة.

ويمكن حساب السعر المعياري على أساس:

- سعر الفترة الأخيرة مضافا إليه مصاريف التموين.
- سعر تقديري.

عند حساب التكلفة المعيارية للمواد يجب أخذ الفضلات والمهملات بعين الاعتبار وخصم قيمتها من قيمة المواد للحصول على التكلفة المعيارية النهائية.

2.3.IV- إعداد الموازنة التقديرية لليد العاملة:

يعتبر العمل من أهم عناصر الإنتاج، حيث يؤدي تضافر جهود العمل ورأس المال والإدارة إلى تحقيق أهداف المؤسسة . ونظرا لأن تكلفة العمل تمثل قسطا كبيرا في تكلفة الإنتاج يصل في بعض المؤسسات إلى 30% من مجموع التكاليف، فهذا يتطلب توجيه عناية كبيرة لتخطيط ومراقبة هذا العنصر.

العمل هو ذلك الجهد العضلي الذي يبذله الشخص مقابل أجر تدفعه المؤسسة ، وتنقسم الأجور من وجهة نظر محاسبة التكاليف إلى أجور مباشرة وأخرى غير مباشرة.

يقصد بالأجور المباشرة مقدار كلفة العمل المباشر والتي يمكن ردها إلى نوع معين من المنتجات وتتميز بكونها تتغير مع حجم الإنتاج.

أما الأجور غير المباشرة فهي التكاليف التي تدفع عن العمل غير المباشر ، والتي لا يمكن تخصيصها لمنتج أو نوع معين بالذات (كمرتبات المشرفين والملاحظين، عمال النظافة والحراسة أمناء المخازن....الخ)، لذا فهي تضم إلى موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

1.2.3.IV- أهمية وأهداف الموازنة التقديرية لليد العاملة:

تهدف هذه الموازنة إلى استقرار العمالة والاستخدام الأمثل للعاملين ، كما تتضمن تخطيط الأجور بشكل يسمح بتخفيضها إلى أدنى المستويات. والموازنة الجيدة هي التي تحقق التفاعل بين أهداف العاملين وهدف تخفيض التكلفة.

ويمكن حصر أهم أهداف الموازنة فيما يلي:

1- تحديد عدد ونوع العاملين المطلوبين ووقت الحاجة إليهم لتنفيذ برنامج الإنتاج.

2- تحديد كلفة العمل المباشر.

3- تحديد حجم النقد اللازم دفعه للعاملين والوقت المحدد لصرفة كأجور العاملين القائمين على تنفيذ برامج الإنتاج.

4- إمداد إدارة المستخدمين بالبيانات الخاصة بالعمال اللازمين حتى تعمل على توفيرهم.

5- وضع القواعد والمبادئ الملائمة لقياس الإنجاز ومراقبة كلفة العمل.

وتظهر أهمية هذه الموازنة في المجالات التالية:

- تحديد حاجتها من القوى العاملة ليتسنى للإدارة المختصة (إدارة المستخدمين) البحث عن مصادر الحصول عليها والتخطيط لعملية تهيئتها للبدء في تنفيذ البرامج الإنتاجية.

- التخطيط والرقابة تحقيق لعدة فوائد منها:

* تزويد إدارة الأفراد بالمؤشرات الواضحة من أجل الاستخدام الفعال للقوى العاملة في مجالات التعيين، التدريب، النقل، والترقية.

* تخطيط الأجور بشكل دقيق يعطي الوضوح الكامل للإدارة المالية في المؤسسة لغرض تحديد حجم الموارد المالية الضرورية لدفع الأجور وكيفية تمويلها خلال فترة الموازنة.

* تحديد الأجور المباشرة بشكل دقيق يتيح لجهاز التسعير اتخاذ القرارات التسعير المناسبة للمنتجات[1]

لإعداد هذه الموازنة يجب معرفة العناصر التالية:

- برنامج الإنتاج التقديري (سبق التطرق إليه).

- الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.

---

[1] نجيب أنطوان سامون ومحمد عبد الوهاب الفراوى، المحاسبة الإدارية للتخطيط والرقابة، جامعة المستنصرية، بغداد، 1979، ص96-100.

– الوقت المتاح من العمل المباشر (كذلك تعرضنا له عند دراستنا للساعات المنتجة لليد العاملة).
– معدل الأجر الواجب دفعه للعامل.

2.2.3.IV– تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج:

لتقدير ساعات العمل المباشرة اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج التقديري لا بد أولا من تحديد الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة، ثم بعد ذلك تطبيقه على برنامج الإنتاج. وهذا يحتاج إلى أشخاص ذوي خبرة واختصاص في مجالات الهندسة الصناعية.

توجد عدة طرق تستخدم لتحديد الوقت المعياري للعمل المباشر نذكر منها ما يلي:

- **دراسة الوقت والحركة:** بموجب هذا الأسلوب يتم ملاحظة العاملين أثناء تنفيذهم للعمليات الإنتاجية، وقد يستخدم أسلوب الملاحظة المباشرة أو أسلوب التصوير بالكاميرات ثم تحلل الأشرطة وعلى ضوئها يتم تحديد الوقت المعياري لإنتاج وحدة واحدة.

والمؤسسات التي لم تتوصل إلى وضع المعايير القياسية فبإمكانها أن تقوم بدراسة وتحليل نتائج الفترات السابقة لاستخراج متوسط الزمن الفعلي اللازم لتنفيذ كل عملية من عمليات الإنتاج.

وفي حالة تعدد العمليات الصناعية للوحدة المنتجة يجمع الزمن المعياري لكل عملية ل لوصول إلى الزمن الإجمالي اللازم لإنتاج وحدة واحدة.

- **طريقة الشبكة:** تعتبر من الأساليب المستعملة في تحديد أحسن وقت لتنفيذ برنامج الإنتاج ، كما تستخدم لتقليص تكلفة إنجاز العمليات طريقة **PERTCOST**.

بعد تحديد الزمن المعياري للوحدة المنتجة يمكن تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج وذلك بضرب برنامج الإنتاج التقديري في الوقت المعياري للوحدة الواحدة . مع العلم أن الأوقات الإجمالية تضم أوقات تحضير الآلات والأوقات الضائعة المسموح بها.

يتم بعد ذلك مقارنة الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج بالوقت المتاح من العمل المباشر ، فإذا كان هذا الأخير أقل من الوقت الضروري فهذا يعني وجود عجز يجب تغطيته إما باللجوء إلى الساعات الإضافية أو بزيادة عدد العمال.

3.2.3.IV– تقدير معدل الأجر:

من الأعباء التي تقع على عاتق المؤسسة مصاريف العاملين والتي تدفعها نظير جهودهم المبذولة لتنفيذ برنامج الإنتاج . ولهذه المصاريف عدة مكونات وعدة طرق لدفعها يجب أخذها في الحسبان عند تقدير معدل الأجر الواجب دفعه للعامل.

تتكون مصاريف اليد العاملة من: الأجر القاعدي ، تكلفة الساعات الإضافية ، علاوات لإنتاجية والأعباء الاجتماعية.

توجد عدة طرق لتحديد الأجر الذي يستحقه العامل لقاء عمله، ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

- **الأجر على أساس الوقت:** تعتبر هذه الطريقة من أبسط الطرق وأكثرها شيوعا ، وبموجبها يتم تحديد الأجر على أساس الساعة (أو اليوم ، أو الأسبوع، أو الشهر) . لاستخراج مقدار الأجر الذي يستحقه العامل لفترة معينة وتضرب فئة الأجر في عدد ساعات العمل (أو الأيام, الأسابيع أو الشهر) ، وهذا يتطلب تسجيل وقت ابتداء وانتهاء العمل ومراقبة العمال أثناء أداءهم العمل.

تتميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق بالإضافة إلى كونها أكثر قبولا من قبل العاملين ، لعدم تمكن الإدارة من إساءة استغلالهم، والعمال يعلمون مقدما ما سيقبضونه من أجور عن الفترة التي إشتغلوها.

ويعاب على هذه الطريقة عدم تحفيز العمال على العمل الجاد وزيادة الإنتاج ، وهذا سيؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج.

- **الأجر على أساس القطعة:** يدفع الأجر بموجب هذه الطريقة على أساس عدد القطع التي أنتجها كل عامل، فأجر العامل يعتمد على إنتاجه وليس على الوقت الذي قضاه في العمل ويدفع للعامل مبلغ ثابت عن كل قطعة منتجة بغض النظر عن الوقت الذي استغرقه.

تلاقي هذه الطريقة بعض المعارضة باعتبار إنتاج العامل قد يكون قليل لأسباب خارجة عن طاقته كعدم صلاحية المواد أو عطل يصيب الآلات، كما وأنه بالرغم من ربط الأجر بكمية الإنتاج إلا أن تكلفة العامل البطيء قد تكون أكبر من كلفة العامل السريع.

ولتجاوز هذا المشكل يتم وضع حد أدنى للإنتاج، إضافة إلى تحديد الأجر المدفوع لإنتاج كل قطعة مع مراعاة الجودة في المنتج.

كما يجب الأخذ في الاعتبار الجهد الجسماني عند إنتاج عدد الوحدات الواجب إنتاجها والذي تتطلبه طبيعة العمل والخبرة اللازمة، وطبيعة المواد المستعملة، بالإضافة إلى دراسة الوقت والحركة أي مراقبة مجموعة من العمال أثناء قيامهم بالعمل بحيث يشمل عمالا مختلفي السرعة وتضبط الأوقات اللازمة للقيام بهذه الحركات ، ومن ثم يستخرج معدل الوقت اللازم لإنجاز العملية ويحسب على أساسه أجر الوحدة الواحدة[1].

3.3.IV- إعداد الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:

تتمثل المصاريف الصناعية غير المباشرة في كافة الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمركز كلفة معين أو كلفة منتج معين، وتنقسم هذه المصاريف إلى:

- مصاريف متغيرة تتطور تبعا لمستوى النشاط كمصاريف القوة المحركة والطاقة والوقود.

[1] خالص- ص- صالح، مرجع سابق، ص 77.

– مصاريف ثابتة لا تتعلق بمستوى النشاط كمصاريف اليد العاملة غير المباشرة ، اهتلاك الآلات والمباني والأصول الثابتة الأخرى، الإيجار، مصاريف التأمينات، صيانة الآلات.

وعليه كل تقدير لهذه المصاريف يتطلب تجزئتها إلى مصاريف متغيرة وأخرى ثابتة.

تعتبر الموازنة التقديرية للمصروفات الصناعية غير المباشرة أداة فعالة للرقابة على هذه المصروفات عن طريق إجراء مقارنة بين المصاريف المتحققة والمصاريف المقدرة.

يتوقف إعداد هذه الموازنة على طبيعة المؤسسة وحجمها ونشاطها ، وجهة نظر المؤسسة والمدى الذي ترغب فيه تحقيق الرقابة على هذه المصروفات . فقد ترى بعض المؤسسات عدم الفصل بين المصاريف المتغيرة والثابتة وتعد موازنتها على هذا الأساس ، بينما ترى بعض المؤسسات خلاف ذلك إذ تعتبر أن المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة أسهل عند التقدير منها بالنسبة للمصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة التي تعتبر صعبة التقدير.

لإعداد هذه الموازنة يجب تحديد ما يلي:

– برنامج الإنتاج (سبق التعرض إليه).

– النشاط الضروري لتحقيق برنامج الإنتاج معبرا عنه بوحدات العمل.

– المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية لوحدة العمل.

1.3.3.IV– تقدير وحدات العمل:

يعتبر معامل الارتباط أحسن طريقة لتحديد وحدة العمل المناسبة التي تقيس نشاط القسم بالضبط. كما يجب تحديد لكل قسم من أقسام الإنتاج وحدة العمل المناسبة والضرورية لتحقيق برنامج الإنتاج.

2.3.3.IV– تقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة لوحدة العمل:

عند تقدير هذه المصاريف يمكن الاستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات الماضية لغرض تحديد الاتجاه العام لهذه المصاريف . غير أنه من الخطأ الاعتماد على وضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة بالسنوات الماضية بنسبة ثابتة، بل يجب العناية بتفاصيل هذه المصاريف وتحليلها وفقا للأقسام التي تحققت فيها وكذلك لمكونتها ومفرداتها.

كما يجب عدم نسيان التغيرات المتوقعة لهذه المصاريف في المستقبل عند التقدير وتشمل هذه التغيرات:

– ارتفاع أو انخفاض قسط الإهتلاك بسبب شراء أو بيع بعض الآلات والمعدات.

– تغير عدد ساعات العمل.

– توظيف أو تسريح لعدد من العمال.

يتم إعداد هذه التقديرات لمستوى ثابت من النشاط ولجميع أقسام الإنتاج ، وبما أن رئيس القسم ليس مسؤولا عن مستوى نشاط قسمه ولتفادي آثار تغير مستوى النشاط يتم إعداد موازنة مرنة تسمح بتحقيق الهدف المنشود.

يؤثر تغير مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل بسبب تأثير الأعباء الثابتة ، ولذلك يجب إعداد الموازنة لمستويات مختلفة من النشاط ، بشكل يسمح بحساب تكلفة وحدة العمل لكل مستوى بحيث تبقى المصاريف الثابتة نفسها في حين يتم تعديل المصاريف المتغيرة وفقا لوحدة العمل.
وتصاغ الموازنة المرنة بالعلاقة التالية:

$$Y=a\,x+b$$

حيث تتغير المصاريف الصناعية غير المباشرة **(y)** تبعا لتغير مستوى النشاط **(x)** وكذلك المصاريف المتغيرة، في حين تبقى المصاريف الثابتة نفسها مهما كان مستوى النشاط.

بإعداد الموازنات التقديرية لمستلزمات برنامج الإنتاج (موازنة المواد الأولية المستهلكة ، موازنة اليد العاملة المباشرة وموازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة)، تكتمل عناصر تقيم برنامج الإنتاج وبالتالي موازنة الإنتاج.

وبإعداد موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات تتكون عناصر سعر التكلفة ، وقبل المرور إلى المرحلة الموالية يجب التأكد من مدى احترام أهداف المردودية ، لأنه إذا كان الجواب بالنفي يجب إجراء تحليل جديد للمشاكل البيع والإنتاج ، أما إذا كان الجواب بالإيجاب يمكن المرور إلى إعداد موازنة التموينات لتحديد المواد واللوازم الضرورية.

V- الموازنة التقديرية للتموينات:

تشمل الموازنة التقديرية للتموينات إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للمواد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشترى بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف.

ولتحقيق هذه العناصر الثلاث (الكمية، الوقت، التكلفة) أجريت عدة دراسات منها ما يسعى إلى توفير الكمية المناسبة التي تخفض تكاليف تخزينها إلى الحد الأدنى وهي الدراسات الكلاسيكية ومنها من يسعى إلى توفير فقط الكمية الضرورية في الوقت المناسب ودون تكاليف تخزين (أي العمل بمخزون معدوم) وهي الدراسات الحديثة.

1.V- إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للتسيير الكلاسيكي للمخزون:

تهدف الموازنة التقديرية للتموينات وفقا للطريقة الكلاسيكية إلى التسيير الأمثل لمخزون المواد المشتراة وذلك لتفادي:

- تضخم حجم المخزون مما يؤدي إلى ارتفاع مصاريف (المخزون، التأمينات، الإدارة) وضياع الفرصة البديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون.

– تدني المخزون عن الحجم الأمثل مما يؤدي إلى انقطاعه وبالتالي توقف عملية الإنتاج وتحمل مصاريف ثابتة دون إنتاج وفقدان الزبائن لعدم احترام مواعيد التسليم.

ولتفادي ذلك يتم تحديد عناصر الموازنة والممثلة في: معدل الاستهلاك، وتيرة التموين، فترة الانتظار، مستويات مخزون الأمان.

1.1.V– حساب عناصر الموازنة التقديرية للتموينات:

1– معدل الاستهلاك: يتم تحديد هذا المعدل انطلاقا من موازنة المبيعات بالنسبة للمؤسسة التجارية، ومن موازنة الإنتاج بالنسبة للمؤسسة الصناعية.

2– وتيرة التموين المثلى: يقصد بوتيرة التموين عدد الطلبيات السنوي الذي يخفض تكاليف المخزون إلى حدها الأدنى.

تتكون تكلفة التخزين من عنصرين أساسين: تكلفة إعداد الطلبية وتكلفة حيازة المخزون والاحتفاظ به.

- **تكلفة إعداد الطلبية:** تتمثل هذه التكلفة في:

– تكلفة تقديم الطلبية للمواد التي يتم شراءها وتشمل جميع مصاريف التموين.

– تكلفة الإمداد إذا كانت المواد تصنع داخل المؤسسة وتشمل جميع مصاريف الطرح أو التصنيع.

إذا رمزنا لتكلفة إعداد الطلبية الواحدة بـــ **b** وعدد الطلبيات السنوي بـــ **N** فإن:

تكلفة إعداد الطلبيات = N. b

وترتفع هذه التكلفة كلما زاد عدد الطلبيات.

- **تكلفة حيازة المخزون والاحتفاظ به:** تشمل هذه التكلفة مصاريف تشغيل قسم التخزين، المصاريف المالية المستثمرة في المخزون ومصاريف تدني المخزون.

يتم التعبير عن هذه التكلفة عادة بنسبة مئوية من قيمة متوسط المخزون، وإذا رمزنا لتكلفة حيازة وحدة واحدة من المخزون بـــ **a** وقيمة الاستهلاك السنوي بـــ **C** وبفرض ثبات أسعار المواد وانتظام الاستهلاك (وبالتالي لا ضرورة لوجود مخزون الآمان)، فإن المخزون سيتراوح بين C و $\frac{C}{N}$ ومنه:

$$\text{تكلفة حيازة والاحتفاظ بالمخزون} = \frac{C}{2N}$$

حيث كلما زاد عدد الطلبيات انخفضت هذه التكلفة.

وعليه فإن التكلفة الإجمالية للتخزين هي مجموع التكلفتين:

$$F(N) = N.b + \frac{C}{2N}a$$

ولتحديد وتيرة التموين المثلى التي تخفض تكلفة التخزين إلى حدها الأدنى تشتق هذه الدالة وتساوى بالصفر.

$$F'(N) = b - \frac{Ca}{2N^2}$$

$$F''(N) = 0 \Rightarrow b = ca/2N^2 = 0$$

$$\Rightarrow 2N^2 b = ca$$

$$\Rightarrow N = \sqrt{\frac{ca}{2b}}$$

وهي العلاقة المعروفة بنموذج ويلسن، ولهذا الأخير حدود منها [1]:

- **حدود خاصة بالمؤسسة:** لا يمكن تطبيق هذا النموذج في جميع الحالات بسبب:
  - طبيعة المنتجات المشتراة (حالة المنتجات الغذائية الطازجة).
  - طبيعة النشاط فالمؤسسات التي تنتج على أساس الطلبيات ذات فترة تصنيع طويلة التموين فيها يتم على أساس معدل الطلبيات.
- **حدود خاصة بنتائج الحسابات** : قليلا ما يؤدي حساب وتيرة التموين المثلى **N** بنموذج ويلسن إلى عدد كامل وهذا يفرض الأخذ فقط بالأعداد التي تقبل القسمة على 12 أو تعديل العدد المحسوب.
- **حدود خاصة بالأسعار التنازلية:** إذا كان المورد يفرض أسعار تنازلية حسب أهمية الطلبية، فكلما كان عدد الطلبيات ضعيفا كلما كان حجمها كبيرا، وكلما كانت أسعارها منخفضة وبالتالي تنخفض التكلفة الإجمالية للتخزين.
- ثبات الأسعار وانتظام الاستهلاك أمور نظرية أكثر منها واقعية.

3- فترة الانتظار والمخزون الأدنى:

يفصل بين تاريخ تقديم الطلبية وتاريخ استلامها فترة تسمى بفترة الانتظار، ولاستلام الطلبية في الوقت الذي يصبح فيه المخزون معدوما أي لحظة نفاذ المخزون، يجب تقديم الطلبية في الوقت المناسب أين يكون المخزون المتبقي يمثل تماما الاستهلاك في فترة الانتظار. و يسمى المخزون الذي سيستهلك أثناء فترة الانتظار بالمخزون الأدنى.

إذا كانت فترة الانتظار ثابتة والاستهلاك منتظم فإن المخزون الأدنى يحسب بالعلاقة التالية:

المخزون الأدنى=كمية الاستهلاك لوحدة زمنية X فترة الانتظار.

4-مستويات مخزون الآمان:

إن التنظيم بين الطلب وأجل التموين تم لحد الآن على افتراض أن المعلومات عن الطلب وفترة الانتظار مؤكدة، لكن قد يتسارع الاستهلاك بعد تاريخ تقديم الطلبية أو تتأخر عملية الاستلام

[1] Christiane & Christian Raulet, opcit, p101.

لسبب ما مما يؤدي إلى نفاذ المخزون. ولتفادي ذلك يجب تكوين مخزون إضافي يسمى بمخزون الآمان لمواجهة الطوارئ.

وعادة ما يتم تحديد مستوى مخزون الآمان بطريقة تجريبية وذلك بالاعتماد على تجارب وخبرة مسئولي تسيير المخازن. كما يمكن حسابه بالاعتماد على التحليل الإحصائي لتغيرات الاستهلاك بشكل يسمح بتحديد احتمالات الانقطاع.

بعد تحديد العناصر الضرورية للموازنة التقديرية للتموينات (معدل الاستهلاك، وتيرة التموين فترة الانتظار ومخزون الآمان) يبدأ العمل في إعدادها وذلك وفقا لأساليب وأنماط محددة للتموين.

2.1.V- إعداد الموازنة التقديرية للتموينات:

يتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتموينات ما يلي:

- اختيار نمط التموين.
- اختيار طريقة إعداد الموازنة.
- إعداد الموازنات الأربعة.
- اختيار طريقة تقييم الكميات المقدرة.

1-اختيار نمط التموين: يقصد بنمط التموين، التموين بكميات ثابتة وعلى فترات متغيرة أو التموين على فترات ثابتة وبكميات متغيرة. وهذا يتطلب بدوره التمييز بين حالة انتظام الاستهلاك وحالة عدم انتظام الاستهلاك.

- **حالة انتظام الاستهلاك:** عندما يكون الاستهلاك منتظما فإن تحديد وتيرة التموين المثلى **N** يؤدي إلى طلب حصص متساوية كميتها تساوي إلى $\frac{K}{N}$ (حيث **K** يمثل الكمية المستهلكة سنويا) وعلى فترات زمنية ثابتة مساوية لـــ $\frac{12}{N}$. فانتظام الاستهلا ك يعني ثبات فترات التموين والكميات المطلوبة.
- **حالة عدم انتظام الاستهلاك:** عندما يكون الاستهلاك غير منتظم يجب الاختيار بين نمط التموين بكميات ثابتة أو التموين على فترات ثابتة.

- **نمط التموين بكميات ثابتة:** حسب هذا النمط يجب طلب كميات بحصص ثابتة عندما يصل المخزون قيمته الحاسمة (المخزون الأدنى+ مخزون الآمان) وبما أن الاستهلاك غير منتظم فإن الفترة التي تفصل بين طلبيتين متتاليين يمكن أن تتغير، وهذا يفرض التحقق في جميع الأوقات من حالة المخزون بالنسبة لقيمته الحاسمة، ومراقبة دائمة لمستويات هذا المخزون لتفادي انقطاعه ويمكن استعمال نموذج ولسن لتحديد الكمية المثلى.

- **نمط التموين بفترات ثابتة:** بما أن الفترات ثابتة وتحسب انطلاقا من وتيرة التموين المثلى $\frac{12}{N}$، فإن فحص ومراقبة المخزون يتم في تاريخ محدد وثابت. وهذا يسهل العمل الإداري حيث يصبح أكثر انتظاما وبالتالي يمكن برمجته مسبقا.

وإذا كان نموذج ولسن يسمح بتحديد عدد الطلبيات السنوي فإنه لا يسمح بحساب الكميات المطلوبة باعتبارها متغيرة من فترة إلى أخرى وتحسب بالعلاقة التالية:

$$Q=B(Dc+Da+Ds)-(Qs+Qc)+R.....(1)$$

حيث يمثل:

Q = الكمية المطلوبة. B = الاستهلاك المتوقع لوحدة زمنية.

Dc =الفترة الفاصلة بين طلبيتين. D*a* =فترة الانتظار.

Ds =مخزون الآمان معبرا عنه بوحدات زمنية. Qs =كمية المخزون.

Qc =الكمية المطلوبة ولم تصل بعد إلى المخزن. R = كمية مخصصة للطلب أو البرنامج

2- اختيار طريقة إعداد الموازنة: يوجد طريقتان لإعداد الموازنة، الطريقة البيانية والطريقة المحاسبية.

- **الطريقة البيانية لإعداد الموازنة:** تتمثل هذه الطريقة في رسم منحنى بياني يحتوي على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبيات وتواريخ الاستلام وتتلخص الطريقة في النقاط التالية:

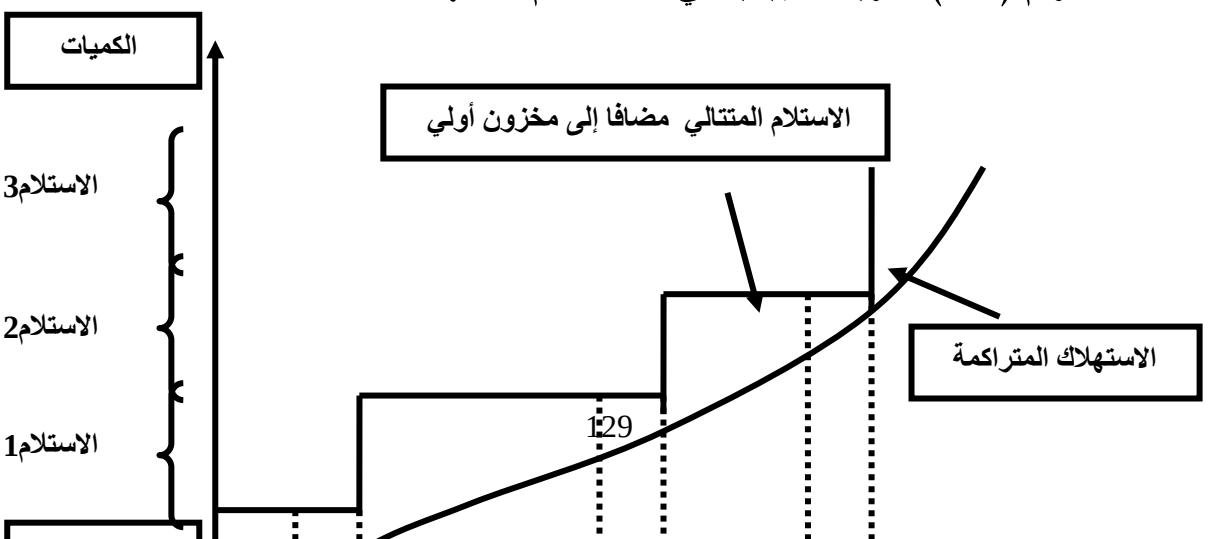
- وضع على المحور الأفقي الزمن.

- وضع على المحور العمودي الاستهلاك المتراكم ثم الاستلام المتتالي مضافا إلى المخزون الابتدائي.

- عندما يكون الاستهلاك مؤكد ومنتظم فإن نقاط تقاطع منحنى الاستهلاك المتراكم مع منحنى الإستلام المتتالي تمثل تواريخ الاستلام (س 1، س2، س3) وإذا انحرفنا انطلاقا من هذه النقاط نحو اليسار بمسافة تعادل فترة الانتظار فإننا سنحصل على نقاط تبين تواريخ تقديم الطلبيات (ط1، ط2، ط3) كما يمثله الرسم البياني رقم (2-4).

- أما إذا كان الاستهلاك غير منتظم أو أجل الاستلام غير مؤكد فإن النقاط (س 1، س2، س3) و(ط1، ط2، ط3) ستنحرف نحو اليسار بمسافة إضافية تعادل مخزون الآمان.

الشكل رقم (2-4) الطريقة البيانية في حالة انتظام الاستهلاك



المصدر:.M.Gervais , op cit , P 95

- **الطريقة المحاسبية:** [1] تتمثل هذه الطريقة في تسجيل كل التحركات المتوقعة في بطاقة المخزون بشكل يسمح بتحديد نقاط الانقطاع، ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبيات لتفادي هذه الانقطاع والجدول رقم (2-1) يبين نموذج عن هذه البطاقة.

الجدول رقم (2-1) نموذج عن بطاقة المخزون

الطلبيات		مخزون معدل بالمدخلات	المدخلات الاستلام	المخزون نهائي مع احتمالات الانقطاع	الاستهلاك	الفترات
التاريخ	الكمية					
						ديسمبر جانفي - . . . . ديسمبر

المصدر:.M.Gervais , op cit , P 96

3- إعداد الموازنات الأربعة للتموين: تعطينا موازنة التموينات معلومات حول الطلبيات، المدخلات إلى المخزن، المخرجات منه ومستويات المخزون، وهذا يعني إعداد أربعة موازنات:

- موازنة الطلبيات (أو المشتريات).
- موازنة الاستلام.
- موازنة الاستهلاك.

[1] M.Gervais , op cit , P 95.

- موازنة المخزون.

يتم استنتاج هذه الموازنات الأربعة انطلاقا من الطريقة البيانية أو المحاسبية وبعد اختيار نمط التموين المناسب.

4- تقييم الكميات المقدرة: يتم في بداية الأمر التعبير عن موازنة المواد بوحدات كمية، أما عند إعداد الموازنة الإجمالية فالأمر يتطلب التعبير عنها بوحدات نقدية، لأنها تسمح بتجميع المواد من جهة ومن جهة ثانية تسمح بحصر التأثيرات المالية لمشاكل التموين.

نظريا يمكن تقييم الموازنات الأربع بأسعار مختلفة، فتكلفة الطلبية ليس بالضرورة هي نفسها تكلفة الاستلام، كما يوجد عدة طرق لتقييم الاستهلاك وكذا المخزون، أما إذا أردنا التنسيق بين مختلف الموازنات فإنه من الأفضل التقييم بسعر موحد. هذا الأخير هو السعر المعياري الذي يأخذ بعين الاعتبار التطورات المحتملة للأسعار بالنسبة للفترة المعتبرة [1].

لقد قامت الطريقة الكلاسيكية لحد الآن بالبحث عن كيفية تزويد المؤسسة بالمواد الضرورية بالكمية الاقتصادية وفي الوقت المناسب مع تسيير أمثل لمخزون هذه المواد، والغرض من ذلك هو تخفيض تكاليف هذا المخزون.

غير أن هذه الطريقة وبالرغم من أهميتها اعتمدت على نموذج في تسيير المخزونات (نموذج ويلسن) نظري بعيد عن الواقع، بسبب القيود التي تحد من عمله (سبق أن تطرقنا إليها) الأمر الذي أدى إلى البحث عن أسلوب أكثر واقعية، يسعى إلى توفير ما يحتاجه برنامج الإنتاج من المواد الضرورية دائما بالكمية المناسبة في الوقت المحدد مع العمل على تخفيض تكاليف التخزين إلى غاية الصفر، وهو الأسلوب المعروف بالإنتاج في الوقت المحدد **(Just in Time)** أو أسلوب صفر مخزون **(zero stock)**.

V.2- إعداد الموازنة التقديرية للتموينات وفقا لنظام الوقت المحدد (صفر مخزون).

إن تكوين المخزون بهدف تفادي توقف نشاط الإنتاج أو البيع يؤدي إلى تحمل مصاريف وأخطار كثيرة هي بمثابة أمور ضرورية للطريقة الكلاسيكية، في حين تعتبرها الطريقة الحديثة مجرد خسائر يمكن تجنبها بمحاولة تغيير الكثير من المفاهيم المتعلقة بمحيط المؤسسة.

فعلى مستوى المحيط الداخلي يجب إعادة تنظيم عملية الإنتاج بشكل يسمح بالقضاء على المخزونات غير الضرورية (سواء المواد أو المنتجات)، وعلى مستوى المحيط الخارجي يجب تبنى نوعا جديد من العلاقات مع الموردين والعملاء بحيث تتميز بتقارب المصالح عوض تعاكسها وذلك من خلال العمل على تطبيق نظام الوقت المحدد من طرف الجميع (سواء المؤسسة أو متعامليها). هذا الأخير سيسمح بالقضاء على المخزونات سواء عند المورد أو عند المؤسسة أو عند الزبون.

V.2.1- التعريف بنظام الوقت المحدد:

[1] Ibid, P 97.

ظهر هذا النظام إثر الأزمة الحادة التي عرفتها شركة **(Toyota Motor)** اليابانية سنة 1950 حيث وجدت نفسها في مواجهة إضراب كبير نتيجة تسريح عدد هائل من العمال من جهة، وانفجار حرب كوريا الذي أدى إلى زيادة الطلب على الشركة من جهة ثانية. ولمواجهة هذين المتناقضين على الشركة أن تلبي هذه الزيادة لكن دون زيادة عدد عمالها ولا اللجوء إلى التخصص وبترشيد أفضل للعمل للحصول على أكبر مردودية.

توصل **Taiichi-Ohno** نتيجة للدراسات المكثفة التي قام بها إلى طريقة لحل هذا المشكل دون المساس بالأهداف المحددة، وهي ما يعرف بنظام الوقت المحدد.

تم استنتاج هذا النظام من نظام التموين للأسواق التجارية، ففي هذا النوع من الأسواق يتولى الزبائن بأنفسهم اختيار السلع التي يريدونها (اختيار السلع التي تكون في حالة جيدة) ثم ينقلونها بأنفسهم إلى الصندوق (الخزينة) وهذا سيخفض عدد البائعين في المحل، وبما أن النظام يتمثل في توفير السلع التي تباع فقط، فإن المخزونات غير الضرورية تتضاءل وإعادة التموين يتم على أساس تقديرات الاستهلاك الموجود أصلا، بمعنى أن إعادة التموين يرتكز على تعويض المنتج المباع.

من خلال ملاحظة هذا النمط من التسيير استطاع **Taiichi-Ohno** ابتكار نظام للوقت المحدد وتطبيقه على الإنتاج، وكل نشاط له علاقة به.

حقق هذا النظام نتائج باهرة للمؤسسات اليابانية من خلال احتلالها لمواقع تنافسية هامة بين الشركات الدولية، مما شجع الشركات الأمريكية على تبني هذا النظام وتم تطبيقه لأول مرة سنة 1980 لينتشر بعد ذلك في أوروبا وأمريكا الوسطى وأمريكا الجنوبية.

حضي هذا النظام باعتراف دولي واسع بكفاءته العالية في إزالة كل أنواع التبذير، خفض المخزون، جدولة الإنتاج، الجودة، نظام جديد للعلاقات مع المتعاملين.

1- مفهوم نظام الوقت المحدد: يعتبر نظام الوقت المحدد طريقة جديدة تقدم مفاهيم وأساليب جديدة للإنتاج، غيرت مفاهيم ومبادئ سادت لمدة طويلة. ولقد تباينت الآراء حول مفهومه من شخص إلى آخر ومن نظام إلى آخر.

فالبعض يعتبره نظام للسيطرة على المخزون، والبعض الآخر مثل **W.J.Stevenson** يرى أنه نظام الإنتاج الذي تتم فيه عملية الإنتاج وحركة المواد والسلع وفقا لنمط الإنتاج من اليد إلى الفم[1] أما **E.Hay** فأكد أن نظام الوقت المحدد الذي استخدمه الغربيون في بداية الثمانينيات قد ظلت تسميته غامضة ولا يعرف بالضبط ماذا يعني، فالكثير يعتقد أنه أداة بارعة لحل مشكلة أو تحقيق هدف يتعلق بتخفيض المخزون ودفع المسؤولية إلى المورد[2].

---

(1).W.J. Stevenson, Production : opération management, Irwin Home Wood, Boston 1990, p 624.

(2) E.J. Hay, The just-in time break through, John willy and sons, New York, 1988, p1-7

والحقيقة أن النظام أكثر من ذلك فهو فلسفة لإزالة التبذير في عملية الإنتاج، وأن هذه الفلسفة لا يمكن أن تجزأ.

على العموم وبالنظر إلى هذه الآراء المتفاوتة وبالتمعن في تسمية النظام نستنتج أنه عبارة عن طريقة لأداء النشاط الاقتصادي (الشراء، الإنتاج، البيع) بشكل يسمح بالقضاء على المخزون غير الضروري من جهة وعلى كل أنواع التبذير من جهة ثانية.

2-أهداف نظام الوقت المحدد: يسعى هذا النظام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها ما يلي:

- تفادي كل توقف لعلمية الإنتاج سواء للورشات أو الأشخاص بسبب نقص في القطع.
- عدم إنتاج القطع، الأجزاء والمنتجات التامة إلا في حالة الحاجة إليها وفي الوقت المحدد فالسلعة يجب أن تصل إلى مستعملها بالضبط في الوقت الذي يحتاجها.
- مراقبة الإنتاج الجاري قيد التنفيذ وإبقاءه في أدنى مستوى ممكن.
- مراعاة الدقة عند تحديد حجم المخزون والمنتجات قيد التنفيذ، ويتم تحديدها انطلاقا من الاستهلاك الفعلي والتقديري والعمل على التحكم فيها.
- التخلص من المخزون الوسيط[*].
- إزالة الأنشطة غير الضرورية كالاستلام والفحص والتخزين.
- إلغاء المخزون الجاري وهو أحد الأنواع المهمة، لأنه يمثل نسبة كبيرة من مجموع المخزون تفوق في بعض الأحيان النصف وذلك من خلال اختيار الموردين القريبين من المصنع.
- تحسين الجودة والاعتمادية وهي نتيجة طبيعية للعلاقات الجيدة مع الموردين، ففي الأنظمة القديمة كانت هناك علاقة التضاد العكسي حيث التنافس على السعر بين المورد والمصنع.

أما في نظام الوقت المحدد فالعمل يقوم على تطوير علاقة فعالة مع الموردين تستند إلى شراكة المصالح، وبالتالي المورد يقوم على جدولة إنتاجه وفقا لاحتياجات المنتج مع احتفاظه هو الآخر بالمخزون في حده الأدنى بمعنى أن على المورد أن يطبق نظام الوقت المحدد ليحقق ما يسمى بإدارة سلسلة التوريد **(supply Chain management)**

- تخفيض عدد الموردين ليسهل التعامل معهم، فمثلا شركة **Toyota** يبلغ عدد مورديها 250 مورد مقارنة مع شركة **Général Motor** التي تتعامل مع أكثر من 3500 مورد.

3- مبدأ نظام الوقت المحدد: يتمثل مبدأ نظام الوقت المحدد في الحصول على المواد الأولية في الوقت المحدد لتدخل في عملية الإنتاج في الوقت المحدد ثم لتسلم إلى الزبائن في شكل منتجات تامة في الوقت المحدد كذلك. فعندما يرغب زبون معين سواء داخل المؤسسة أو خارجها أن يستهلك

[*] إلا أنه في الواقع يجب الاحتفاظ بكمية صغيرة من المجموع.

منتجا ما، يجب إنتاج الكمية التي تناسب بالضبط هذا الاستهلاك وهذا من أجل إعادة تكوين المخزون وإبقاءه عند المستويات المختارة.

2.2.V- كيفية عمل نظام الوقت المحدد:

يستند نظام الوقت المحدد في عمله على نظام السحب بواسطة بطاقات التدفقات **kanban** وكذلك على مجموعة من القواعد، وقبل التطرق لكيفية تشغيل هذا النظام يجدر بنا أولا التعرف على هذه البطاقات والقواعد الأساسية التي يجب احترامها عند تشغيله.

1- التعريف بنظام البطاقات: kanban كلمة يابانية تعني بطاقة، ولقد استعمل نظام البطاقات لأول مرة في شركة **TOYOTA** سنة 1953 من أجل:

- إدارة الإنتاج الجاري لمختلف ورشات المصنع.
- إدارة التموين بالمواد الأولية والمنتجات المشتراة من مختلف الموردين.
- السيطرة اليدوية على المخزون.

ينطلق هذا النظام من فكرة أن من أسباب زيادة المخزون قيد الإنجاز في دورة الإنتاج التقليدية، أن العامل عندما ينتهي من معالجة جزء من الأجزاء يدفعه إلى العملية التالية بغض النظر إذا كان العامل في هذه العملية جاهزا أم لا لاستلام ذلك الجزء. ولتفادي تراكم المخزون تم ابتكار نوعين من البطاقات إحداها خاصة بالإنتاج والأخرى خاصة بالتحويل (أو السحب) تلصق بصناديق بأحجام قياسية ترافق الكميات المنتجة أو المحولة.

- **بطاقة الإنتاج:** عبارة عن بطاقة أوامر للمورد تتضمن المعلومات الخاصة بالإنتاج، رقم البطاقة، رقم الجزء، وصف الجزء، كمية الأجزاء في الصندوق، رقم الصندوق ومكان الإنتاج.
- **بطاقة التحويل:** أو السحب عبارة عن بطاقة تجيز للمستعمل نقل الأجزاء مخرجات المركز المورد التي يحتاجها إلى مركز عمله.

أما الصناديق فتكون ذات مواصفات خاصة، حيث كل نوع من الأجزاء له صناديق مصممة حسب مواصفات الجزء والكمية الأدنى المطلوبة من ذلك الجزء الذي ينتج خلال كل فترة. يوضع الجزء في الصندوق لغرض حفظه من التلف ولتسهيل تناوله، مساحة الصندوق مقسمة لحفظ كل جزء كما أن امتلاء الصندوق يكون بسعة قياسية تلغي الحاجة إلى الإحصاء والعد. تعكس عدد الصناديق المستخدمة معدل الطلب ويمكن حساب عدد الصناديق بالعلاقة التالية: [1]

$$N = D.d.(1+K)/c =$$

حيث يمثل:

D= الطلب اليومي من محطة العمل اللاحقة. **P1**

[1] Alain Spalandezani, Précis de gestion industrielle et de gestion de production, OPU, Alger, 1994, p 129.

d= مدة العودة إلى نقطة الانطلاق للبطاقة (d عبارة عن مجموع من الأزمنة مثل زمن الإنتاج في مركز المورد محطة العمل السابقة**P2**، زمن الانتظار في منطقة التخزين، الزمن المستغرق من **P1** للتنقل نحو جدول الموجود عند **P2** لتعليق البطاقة).

K=معامل الآمان.

C=طاقة الصندوق عادة ما تساوي 10% من حجم الطلب اليومي.

2- القواعد الأساسية لتشغيل نظام الوقت المحدد: ليتسنى تشغيل نظام الوقت المحدد بشكل محكم وسليم يجب احترام مجموعة من القواعد نوجزها فيما يلي:[1]

- يجب على مركز العمل السابق عدم توفير قطع أو منتجات رديئة للمركز اللاحق.
- يجب على مركز العمل الأخير أن يأتي للبحث عن القطع التي يحتاجها بنفسه لدى مركز العمل السابق، ولا يأخذ إلا الضروري منها لأنه في حالة ما إذا كان المركز السابق هو الذي يسلم هذه القطع فإنه سيأخذ في الحسبان عمله فقط وينتج كميات هائلة، ومنه سيكون هناك عدد هائل من القطع في الورشة يصعب ترتيبها.
- يجب على مركز العمل السابق أن لا ينتج إلا الكمية التي يحتاجها وبالتالي سيسحبها مركز العمل الأخير، كما يجب عدم تكوين مخزون احتياطي بتاتا.
- يجب أن يكون هناك انسجام في وتيرة العمل بين مختلف مراكز العمل، فوجود تغير في الوتيرة سيؤدي حتما إلى تكوين مخزون في أماكن الاختناق.
- إذا كانت هناك تغيرات هامة في الأعباء، يجب تكثيف العمل على المستوى التجاري ومحاولة صقل طلبات الزبائن.
- يجب ترشيد العمل في مختلف المراكز وحث العمليين على اكتشاف الأخطاء وتطبيق التحسينات التي تجعل من الإنتاج أكثر انتظاما.

يعد نظام الوقت المحدد أسلوب للتسيير يتعلق بالإنتاج على أساس دراية ومعرفة جيدة بمعنى يجب الإنتاج فقط ما يجب في الوقت المناسب ودون تغييرات كبيرة إن أمكن.

3.2.V- مراحل تشغيل نظام الوقت المحدد:

لتشغيل نظام الوقت المحدد يجب المرور بالمراحل الأساسية التالية: التحضير، التنفيذ، المتابعة والتقييم.

1- مرحلة التحضير: تضم مرحلة التحضير الأعمال التالية:

- اختيار مجموعة المنتجات التي تريد المؤسسة إدارتها بواسطة نظام الوقت المحدد.

[1] Cf. kenichi sekine, kanban , gestion de la production à stock zéro , éditions homme et techniques , 1983, pp44 -45.

– تحديد حلقة التوافق والتناظر انطلاقا من الطلبيات التقديرية للزبائن، كمية المنتجات، مستويات المخزون ومنتجات قيد التنفيذ التي نريد توفيرها.

– تزويد مراكز العمل بصناديق مزودة ببطاقات قابلة للنزع.

– إعداد البطاقات **kanban**، هذه الأخيرة يتم تحديد عددها بواسطة العلاقة التالية:

عدد بطاقات **kanban** = س م ي ت للزبون x عدد أيام المخزون المرغوب)+

منتجات قيد التنفيذ / كمية المنتجات

حيث يمثل:

س، م ، ي ، ت الاستهلاك المتوسط اليومي التقديري.

يحسب الاستهلاك المتوسط اليومي بالعلاقة التالية:

س .م .ي = الاحتياج السنوي/عدد أيام العمل في السنة

– إعداد ألواح لتعليق البطاقات المسترجعة من طرف الزبون، فبعد استعمال الصناديق يقوم العامل بنزع البطاقة من الصندوق ويعلقها على هذه ألواح.

– تقسيم الألواح إلى مناطق تبين هذه الأخيرة لأقسام التموين ضرورة واستعجاليه إعادة التموين فالجدول قد يحتوي على منطقتين واحدة للإنتاج والثانية لعدم الإنتاج، وقد يضم ثلاث مناطق واحدة أمر بعدم الإنتاج، الثانية أمر بإعادة التموين والثالثة أمر باستعجال وسرعة التموين وعلى قسم التموين مراعاة هذه الأوامر من خلال نزع بطاقة وتوفير القطع اللازمة لمركز العمل.

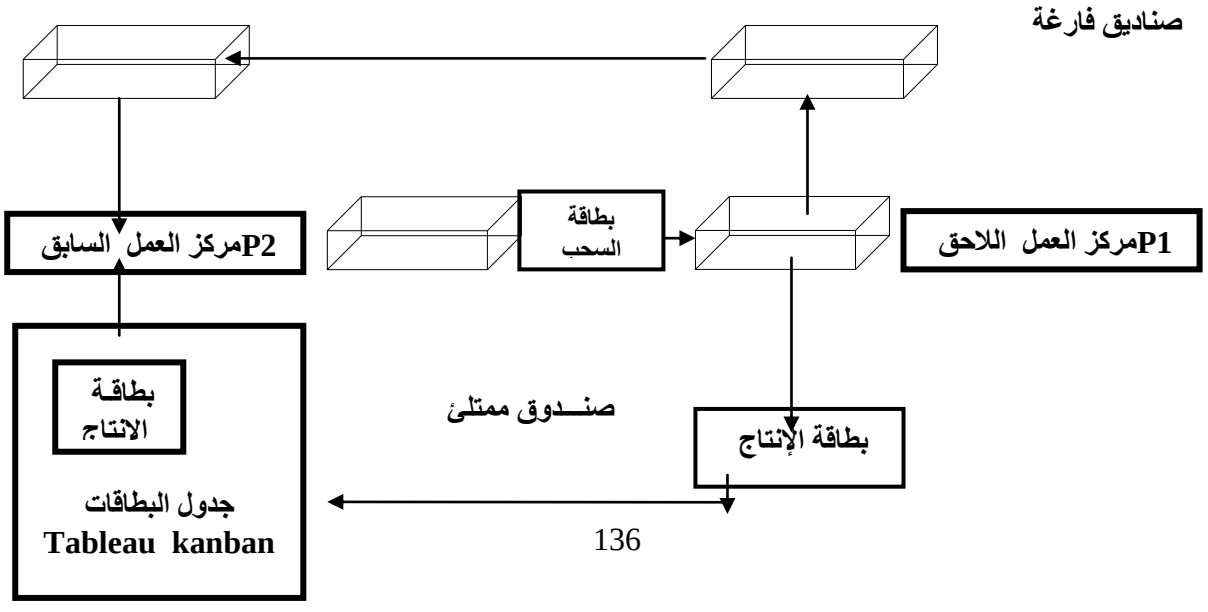
– تحديد عتبات الإنذار إذا كانت تنظيم المنتجات منظمة في شكل **(en compagne)**.

– تعليق لكل وحدة في المخزون أو قيد التنفيذ بطاقة **kanban**.

– وضع البطاقات المتبقية في الألواح.

2– مرحلة التنفيذ (التطبيق): يسند نظام الوقت المحدد كما أشرنا سابقا في عمله على نظام البطاقات وأن التصنيع لا يتم إلا بهذه البطاقات،وأن الجدولة تكون بواسطة الجدول المرئي، ولتوضيح كيفية تشغيل نظام الوقت المحدد بواسطة نظام البطاقات نعتمد على الشكل الموالي:

الشكل رقم(2–5) كيفية عمل نظام البطاقات



المصدر: Régis Bourbonnais, Philippe Valin, Comment optimiser les approvisionnement, Economica, 1995,p65.

إذا كان مركز العمل اللاحق **P1** يحتاج إلى أجزاء قطع تصنع في مركز العمل السابق **P2** فإن العامل في المركز **P1** سيذهب بنفسه للبحث عن هذه الأجزاء في المركز **P2**، ويكون مصحوبا ببطاقة السحب التي نزعها من الصناديق الفارغة الموجود في مركز عمله، وفي المركز **P2** يقوم بنزع بطاقة الإنتاج الملصقة على الصناديق المحتوية على الأجزاء أي الممتلئة ويعوضها ببطاقة السحب ليحولها إلى مركز عمله، أما بطاقة الإنتاج التي نزعها من الصناديق فإنه يعلقها على الجدول الموجود في المركز **P2**، وهي بمثابة أمر لهذا المركز بتحديد الإنتاج، وينطلق التصنيع في المركز **P2** بمجرد رؤية هذه البطاقة وهكذا دواليك.

إن نظام البطاقات كما هو ملاحظ عبارة عن نظام يدوي مرئي يعتمد على ملاحظة الصناديق في حالتي الامتلاء و الفراغ وكذلك على ملاحظة البطاقات، كما أن مركز العمل السابق يكون في هذا النظام خاضعا للمركز اللاحق وأن الإنتاج لا يتم إلا في الوقت المناسب (وبالتالي تسميه نظام الوقت المحدد) وأن المخزونات تكاد تكون معدومة (ومنه تسمية النظام صفر مخزون).

3- مرحلة التقييم والمتابعة: تعتبر هذه المرحلة نقطة حاسمة لأي نظام فبدونها لا يمكن الحكم على مصداقية وفعالية وكفاءة النظام. وحتى تتمكن المؤسسة من متابعة وتقييم نظام الوقت المحدد يجب معرفة وتحديد العناصر التالية بدقة:

- **تحديد وقت الدورة (pitch time):** ويتمثل في الوقت المتوسط الذي يمكن أن تشغله كل خلية[1] لإنتاج وحدة من المنتج وتحسب كما يلي:

- مدة يوم عمل: كمية الأجزاء التي ستنتج في اليوم كما يحسب هذا الوقت بدقة كما يلي:

$$PT = \frac{\text{(مدة يوم عمل- الساعات غير المباشرة) ÷(1+ معدل هامش الأمان)}}{\text{هدف الإنتاج في اليوم X (1+ معدل الفضلات)}}$$

حيث يمثل:

PT= وقت الدورة.

- الساعات غير المباشرة: تتمثل في وقت التحضير والترتيب بعد العمل، الوقت الضائع لأسباب مختلفة وقت الانتظار في السلسلة مثلا.

- معدل هامش الأمان هو الوقت في هامش الأمان على الوقت الإجمالي للعمل.

[1] الخلية هنا قد تكون ورشة، سلسلة تركيب، أو مركز عمل.

إن نظام الوقت المحدد يعتبر الفضلات وهامش الأمان والساعات غير المباشرة تبذيرا يجب تفاديه والقضاء عليه حتى يمكن استعمال **PT** دون تبذير.

- **حساب عدد الخلايا القاعدية المحققة للإنتاج اليومي:** يحسب عدد هذه الخلايا بالعلاقة التالية:

ع.خ.ق= الوقت المستغرق مباشرة لتحقيق الإنتاج اليومي/ وقت الدورة

حيث يمثل ع.خ.ق عدد الخلايا القاعدية.

وكلما كان وقت الدورة خاليا من التبذير كلما قل عدد الخلايا والعكس صحيحا.

- **تحديد عدد الأجزاء المتداولة في التدفق يوميا** : أي حساب عدد البطاقات في اليوم للقطعة الواحدة.

إن القطعة التي تكون جاهزة للإنتاج في المرحلة الأخيرة يجب أن يكون عدد بطاقاتها مساويا لما يلي:

N= احتياجات القطعة من الاستهلاك خلال الوقت اليومي الإجمالي للتصنيع + مخزون الآمان للقطع/ عدد القطع للبطاقة الواحدة.

وكلما خلى الوقت اليومي الإجمالي من التبذير وتم التصنيع في ظروف مثالية كلما قل عدد البطاقات.

- **توفير الوسائل** التي تسمح بالحصول على صفر مخزون، صفر عيب، صفر تعطل، صفر مهلة، صفر ورق وذلك من خلال:

– توفير الانسجام التام في معدلات الإنتاج لمختلف مراكز العمل وتحقيق التوازن الفعلي للسلسلة. فلا معنى لعملية تخفيض وقت التصنيع، ووقت الانتظار لمركز عمل معين إذا بقي الاختلاف موجودا داخل السلسلة بالنسبة لأوقات الدورة. وكذا كمية الإنتاج اليومي، وعمل كل مركز بصفة مستقلة.

إن المحافظة على استمرارية التدفق داخل السلسلة يفرض توفير مثل هذا الانسجام بين المراكز ولتحقيق ذلك يجب الاتجاه نحو عملية التحويلات بين خلايا الوحدة (بمعنى قطعة بقطعة) كما يراه نظام الوقت المحدد.

– توفير وسائل الصيانة الفعالة التي تمكن من النقل السريع للقطع بين المراكز خاصة إذا كان مخزون الآمان يتجه نحو الصفر.

– توفير تجهيزات مرنة وموظفين متعددي الخدمات فالتجهيزات المرنة تسمح بالانتقال من منتج إلى آخر مخالفا له، كما تسمح بالضبط السريع لذا يفضل استعمال آلات بسيطة مكيفة لعدة أنواع من الأعمال، أكثر من آلات أكثر تخصصا، تعمل بسرعة كبيرة، متقدمة جدا وبتكاليف باهظة.

أما العامل فيجب أن يكون مستعدا: للتحويل من خط إنتاج إلى آخر وبالتالي تغيير محتوى عمله، للتأقلم مع الزيادة العابرة في ساعات العمل أو مع التغير في وقت الدورة. فكل عامل يجد نفسه بلا عمل يعلم رئيسه ليحوله إلى مكان فيه عمل.

– تطوير الرقابة النوعية أثناء التنفيذ والإجراءات الوقائية ضد الأخطاء قبل التنفيذ وذلك لتفادي العيوب والتعطلات الممكنة.

بعد تحديد العناصر الضرورية واتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة، تبدأ عملية المتابعة والتقييم لعناصر نظام الوقت المحدد.

4.2.V– نظام الوقت المحدد وبرنامج إعداد الموازنة التقديرية للتموينات:

لا يعتمد مستعملي نظام الوقت المحدد على وسائل خاصة لإعداد موازنة التموينات، كما أن هدفهم من تسيير الموازنة يختلف، فإذا كانت الطرق الأخرى تبحث عن كيفية تخفيض تكاليف التخزين فإنهم يعملون على جعل المخزون معدوما وبالتالي فهم لا يركزون على التسيير الأمثل للمخزون وإنما يركزون على تنظيم الإنتاج، تخفيض المخزون، القضاء على مختلف أنواع التبذير وحل المشكلات.

1– تنظيم الإنتاج: لاحظ اليابانيون أن الإنتاج بكميات كبيرة يؤدي إلى عدة مشاكل منها:

– طول فترة التحضير لانطلاق العملية الإنتاجية.

– زيادة حجم المخزون.

– ارتفاع التكاليف خاصة تلك المتعلقة بالمخزون، الفحص،...

– صعوبة التكييف مع متطلبات السوق.

ولمواجهة هذه المشاكل تولى نظام الوقت المحدد تنظيم الإنتاج على أساس كميات صغيرة ومتنوعة من أجل:

– تخفيض حجم المخزون وبالتالي التكاليف الناتجة عن تكوينه.

– كشف الأخطاء بسرعة وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج المعيب.

– تخفيض الأوقات غير المنتجة.

– تحقيق المرونة الكافية للاستجابة للتغيرات الحاصلة في متطلبات السوق.

غير أن الإنتاج بكميات صغيرة يتطلب وقتا طويلا لتحضير الآلات، كما أن الانتقال من منتج إلى آخر مختلف عنه يتطلب وقتا لضبط وتعديل معايير الآلات من أجل الكمية الجديدة، لذا عمل نظام الوقت المحدد على تخفيض هذه الأوقات واستطاعت شركة **TOYOTA** في غضون خمس سنوات من تخفيض وقت التحضير لانطلاق الآلات من ساعة كاملة إلى 12 دقيقة، كما خفضت من وقت

تغيير معايير الآلات للإنتاج الجديد إلى دقيقة واحدة وهو ما يطلق عليه نظام **SMED** (•) وبضغط زر واحد وهو ما يعرف بـــ **OTED** (••).

ولكي لا يؤدي تخفيض أوقات الإنتاج وبالتالي تكاليفها إلى مصاريف إضافية، يجب وضع وسائل خاصة لمعالجة المعلومات (كوصل للنقل، آخر للاستلام، ووثيقة لأمر الإنتاج، الإعلام الآلي...).

2- تخفيض المخزون : إن الحصول على صفر مخزون يبقى مجرد حلم **IDEAL** يسعى نظام الوقت المحدد لتحقيقه، وتبقى موازنة الاستهلاك هي نقطة الانطلاق لإعداد موازنة التموينات وبالتالي المخزونات. وتحول تنبؤات احتياجات المراكز الأخيرة إلى المراكز الأولى والموردين حتى يستطيع هذين الأخيرين أخذ ومنذ البداية التدابير والإجراءات التي تسمح بالانسجام داخل السلسلة المنتجة. ومنه يتم توقع وتقدير احتياجات كل مركز انطلاقا من هذه التنبؤات ويتم ذلك بصفة مستمرة ويوميا إلى أن تصبح هذه التنبؤات عبارة عن أوامر صارمة للتسليم.

إن نماذج تسيير المخزون في نظام الوقت المحدد غير مقبولة، فمن حيث المبدأ لا وجود لمخزون الآمان ولا للكمية الاقتصادية، فكمية الطلب توضع اليوم لتستهلك غدا مع خفض تكلفة الطلبية إلى أدنى مستوى لها وهي وحدة واحد، بما في ذلك تكلفة نقلها بالاعتماد على موردين قريبين من المصنع (في شركة **TOYOTA** يقع 80% من مورديها على بعد ساعة واحدة من مصانعها)[1].

إن نظام الوقت المحدد يتعامل مع المخزون على أساس جديد، حيث يعتبر أن لوجود المخزون الأدنى ثلاث جوانب جانبان يمثلان ميزتان في النظام والثالث يعكس حاجة أساسية له:

- **الجانب الأول (الميزة):** إن المخزون الأدنى يعني الاقتصاد في الحيز الكافي للمخازن.
- **-الجانب الثاني (الميزة):** يعمل المخزون على تغطية المشاكل التي لن تحل أبدا إذ أنه يقلل من خطورتها، فمثلا الآلة التي تتوقف عدة مرات ووجود مخزون احتياطي لمعالجة توقفها، تجعل المعنيين بالصيانة لا يهتمان بإزالة أسباب التوقف ما دام المخزون يقلل من أهمية المشكلة. ولقد شبه اليابانيون المخزون بكميات كبيرة بالمياه العالية التي تغطي الصخور (المشكلات الخطيرة) في حين انخفاض المياه يؤدي إلى ظهور وانكشاف الصخور (المشكلات).
- **-الجانب الثالث:** إن المخزون الأدنى يعكس حاجة أساسية لنظام الوقت المحدد والذي لن يكون قادرا على العمل بكفاءة إلا بعد أن تحل المشكلات الأساسية.

)• (SMED: Single Minute Exchange.

)•• (OTED: One Touch Exchange.

(1) Schonberger R J, Japanese manufacturing techniques, nine hidden lesons in simplicity, Free Press, New York, p19-31.

3-القضاء على كل أنواع التبذير: يعمل نظام الوقت المحدد على إزالة كل أنواع التبذير سواء ما كان مصنفا تبذيرا بالمفهوم التقليدي (كالوقت، رأس المال، الأعطاب) أو ما كان خارج المفهوم التقليدي. فحسب المفهوم الغربي تعتبر العملية، النقل، الفحص والمخزون عناصر أساسية في مخططات الانسياب، غير أنها تعتبر في نظام الوقت المحدد جميعا تبذيرا (باستثناء العملية) لأنها لا تضيف قيمة والتي تحققها العملية. [1]

4- حل المشكلات[2]**:** تعتبر الأنظمة التقليدية المشكلة عائقا للعمل تنتظر حدوثها، لتعمد بعد ذلك إلى محاولة تحليلها والبحث عن أسبابها لمعالجتها. أما نظام الوقت المحدد فلا ينتظر حدوث المشكلة بل يبحث عنها مسبقا ويعالجها مبكرا لكي لا تتكرر. ولا يعتبر المشكلة عائقا فحسب بل هي مصدر محتمل للتحسين والابتكار.

يتسم نظام الوقت المحدد بسرعة حل المشكلات، ومن العوامل الأساسية التي تساعد على حل المشكلات تشـــجيع العمال على التصريح بالمشاكل وعدم إخفائها، إيقاف العملية لحل المشكلة استخدام حلقات الجودة لإيجاد الحلول الفعالة للمشكلات مهما كانت صغيرة، الاعتراف بالمساهمات والإنجازات في حل المشكلات وتسجيل أسماء أصحاب التحسينات وكذا تعليق صورهم في لوحات عند مدخل الشركة.

V.5.2- مميزات وحدود نظام الوقت المحدد:[3]

1- مميزات نظام الوقت المحدد: يتميز هذا النظام بعدة مميزات نذكر منها:

- تخفيض المخزون إلى أدنى مستوى له وهذا يصاحبه تخفيض في تكاليف حيازة المخزون وفي مساحات التخزين.
- تخفيض دورة الإنتاج وبالتالي فترة الانتظار.
- المحافظة على مواعيد الإنتاج، فالمنتجات تصنع في االوقت الذي يحتاجها الزبون.
- سهولة رقابة الجودة وسرعة اكتشاف العيوب فمراكز العمل السابقة تقوم بتصنيع القطع عندما تحتاجها مراكز العمل اللاحقة، هذه الأخيرة وعند نقلها تقوم بفحصها وكل عيب فيها يؤدي إلى

---

(1) أحمد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعات والخدمات، ط4، الأردن، 1999، ص 526-527.

(2) المرجع السابق، ص531.

(3) - نجم عبود نجم، نظام الوقت المحدد، المعهد العالي للمهن الشاملة، درنة، ليبيا، 1995، ص.94.
- صلاح عباس، إدارة الوقت، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص.163.

توقف مؤقت لعملية التصنيع لغرض مناقشة نواحي النقص في الجودة والبحث عن أسبابها وهذا سيجعل مراكز العمل السابقة تولى أهمية كبيرة لدرجة الجودة.

– مساهمة العمليين مباشرة في تسيير المخزون من خلال إدماجهم في مسار تدفق المعلومات حتى ولو كانوا يتمتعون باستقلالية بسيطة.

– الاقتصاد في الوسائل إذ أن نظام الوقت المحدد لا يحتاج إلى نظام إعلام آلي معقد، كما أنه يدير باقتصاد وقت أقسام التموين (فالعربة التي تستعمل لنقل القطع، تستعمل كذلك عند الرجوع لحمل البطاقات للجداول المجاورة .

– الضغط الكبير على مجموعة سلسلة التموين ربما في ذلك الموردين والناقلين وهذا يعتبر ميزة (فعالية داخلية) وعيب في آن واحد.

– العمل على أساس الجودة الشاملة ويمكن تمثيل ذلك كما رأينا سابقا بماء النهر الذي إذا نقص سيكتشف عن حجارته وكذلك الأمر بالنسبة للمخزون.

2– حدود نظام الوقت المحدد: بالرغم من أهمية هذا النظام والنتائج الباهرة التي حققها، إلا أن هناك العديد من القيود التي تحد من فعاليته نذكر منها:

– يعتبر الضغط الكبير على سلسلة التموين خطرا خاصة من الناحية الخارجية، فأي عمل عشوائي سيؤدي إلى توقف سريع في العملية، كما أن صعوبة العمل أثناء التنفيذ قد يؤدي إلى حدوث انقطاع أو زيادة في المخزون، فأقسام التموين ونتيجة تخوفهم من حدوث انقطاع أو نقص يزودون مراكز العمل حتى ولو وجدوا في منطقة الضوء الأخضر.

– إن نظام الوقت المحدد لن يكون فعالا إلا إذا تمتع الموردون وأجهزة الإنتاج بالمصداقية الكافية وإذا كان بالإمكان التحكم في مصداقية أجهزة الإنتاج، فإنه يصعب ذلك بالنسبة للموردين ولا يمكن فرض هذا النظام على الموردين وجبرهم على تطبيقه.

– صعوبة تطبيقه في بعض المنظمات غير اليابانية، فجذوره ترتبط بالبيئة اليابانية وخصائصها المتميزة بضيق الحيز المكاني والاكتظاظ السكاني الكبير وندرة الموارد الطبيعية لهذا يعتبر اليابانيون المخزون تبذيرا في المكان وتجميدا في موارد ثمينة، مما دفع بشركة **TOYOTA** إلى تطوير هذا النظام، وأن تطبيقاته الناجحة في اليابان والنتائج المحدودة لتطبيقاته خارجها تؤكد أهمية البيئة اليابانية في نشأته ونجاحه.

بعد استعراضنا لبعض الأجزاء التي تهمنا في أداة الموازنة نشير أنها شكلت في السنوات الأخيرة موضوعا للانتقادات، سواء من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية [1]، أو من طرف الأكاديميين. وتتعلق بمدى ملائمة استعمال أنظمة منفصلة عن بعضها ومرتبة بشكل تسلسلي، في سياق كل مايهم فيه المسير هو المساعدة على اتخاذ القرار الإستراتيجي وإمكانية خلق القيمة

[1] DFCG-KPMG, IFOP, Les directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le Budget, 1994.

بواسطة العمليات والأنشطة. وتدور هذه الانتقادات حول مدلول النظام وكيفية تصميمه القائم على فرضية ثبات النشاط في أفق زمني لايتجاوز السنة وتمحورت هذه الانتقادات في النقاط التالية:

1- ثقل جهاز الموازنات وشكلياته المفرطة، حيث يستغرق إعداد الموازنات وقتا طويلا يصل إلى أربعة أشهر بالإضافة إلى وقت المتابعة[2].

2 -أهمية الموازنة في حد ذاتها إذ تستند إلى تقديرات تتعلق بمستقبل غير يقنى، وفي الظروف الحالية عادة ما يتم رفضها [3] لأن غالبية المخططات والموازنات لايتم احترامها [4] ويعتبر مراقب التسيير أن هذه الموازنات المعدة من طرف العمليين تنقصها الواقعية.

3 -الآثار السلبية الناتجة عن وجود الموازنات كثيرة نذكر من بينها:

- تركيزها على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة.
- سلوكها القائم على التحفظ وكبح الابتكار[5]
- الاعتماد على تحقيقات وتقديرات السنة الماضية ولا يسمح هذا بتحسين الأداء ويساهم في تطوير منطق متابعة الموجود والحفاظ على الماضي. كما أن القصور الحاصل في السنة الماضية يتم نقله في موازنة العام.
- التركيز على الموارد عوضا عن احتياجات الزبائن.
- البحث عن أسباب عدم الفعالية عوضا عن أسباب ووسائل التحسين.

4 -التركيز على الأهداف المالية للمدى القصير والتقييم على أساس محاسبي جعل المسيرين قلقين على احترام موازناتهم، متناسين بذلك الأولويات الإستراتيجية ومحددات خلف القيمة في المدى الطويل[1]. كما يمكن أن يصبح إعداد الموازنات لعبة الرابح فيها هو المسير الذي يستطيع التلاعب في النظام من خلال تحديد أهداف سهلة البلوغ[2].

5 -عدم قدرة نظام الموازنات التقليدي على إدماج الإستراتيجية نظرا لكون المحيط غير أكيد وتزداد أخطاره، وبسبب التعقيدات التي تحيط بالمنظمات مما أدى إلى غياب الربط بين الإستراتيجية وأعمال العمال.

---

(2) - J.A.Schmid, Is it time to replace traditional budgeting, Journal of Accountancy, 1992, October, PP.103-107.
- P.M.Deschamps, Le budget, piege a cadre, L'Expansion, N° 558, 1997, Octobre, PP.153-155.
- R. Newing, Out with the old in with the new, Accountancy, 1994, July, PP. 49-50.

(3) P.Prendergast, Budgets hit back, Management Accounting, 2000, Junuary, PP.14 -16.

(4) - N.Berland, Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation, Revue Française de Gestion, 2001, Septembre- Octobre, p.114.
-R. Banham, Better budgets, Journal of Accountancy, 2000, February, PP.7-11.

(5) J.Hop & R. Fraser, beyond budgeting breaking through the barrier to the third wave, Management Accounting, 1997, December, PP.20-23.

(1) B. Bunce & R. Fraser & L. Woodcock, Advanced budgeting: a journey to advanced management systems, Management Accounting Research, 1995, PP. 260.

(2) P.Prendergast, Op.Cit, PP. 14 -16.

6 -تقوي عملية إعداد الموازنات مبدأ الفصل بين الوظائف، إذ أن الإعداد يتم على مستوى مراكز المسؤوليات، وبالتالي يتم إلحاقها ببنية قائمة على أساس وظيفي، في حين أن التحسين يتطلب مقارنة على أساس أفقي وتحليل على أساس العمليات[3].

ونتيجة لكل هذه الانتقادات ظهرت الحاجة إلى البحث عن أسلوب جديد للموازنات يكون أكثر دقة وإتقانا. ولقد سمحت المقاربات حسب الأنشطة مثل التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** وطريقة الإدارة حسب الأنشطة **ABM** بتطوير أنظمة موازنات سواء من ناحية تصميمها (لم تعد الموازنات مقدمة في شكل وظيفي منفصل بل في شكل أنشطة وعمليات مترابطة)، أو من ناحية استعمالها الذي سهل عملية التفاعل المتبادل بين القمة والقاعدة.

VI- التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية:

دفعت الانتقادات التي وجهت لنظام الموازنات التقليدي بالعديد من المؤسسات إلى التخلي عن الموازنات والعمل بدونها. كما حثت **CAM-I** على تخصيص فريق عمل عالمي حول موضوع "مابعد (أو ما وراء) الموازنات" **Beyond Budgeting** وجاءت عدة محاولات لتحسين أو تجديد نظام الموازنات أهمها:

- محاولة تحسين أسلوب الموازنات من خلال تحديثها.
- البحث عن مدى ملائمة وجود نموذج تسير بلا موازنات.

1.VI- المحاولات لتحسين نظام الموازنات:

ساهم التغير الكبير في محيط المؤسسات (التعقيد، عدم اليقين، التغير المستمر للمنتجات، التطورات التقني) في عجز نظام الموازنات التقليدي (الذي ولد في ظروف تميزت بالاستقرار) عن مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات والتحكم في الأنشطة، وهذا بدوره ساهم في ظهور محاولات لتحسين النظام وذلك من خلال اتجاهين:

- الاتجاه الأول: يحاول ربط التسيير الإستراتيجي بتسيير الموازنات.
- الاتجاه الثاني: يحاول تطوير أسلوب تسيير تسيطر عليه العمليات والأنشطة لغرض مواجهة التعقيدات والبحث عن الصلة الموجودة بين التقديرات واستهلاك الموارد.

1.1.VI- ترقية أسلوب موازنات إستراتيجية من خلال الربط بين الإستراتيجية والموازنات:

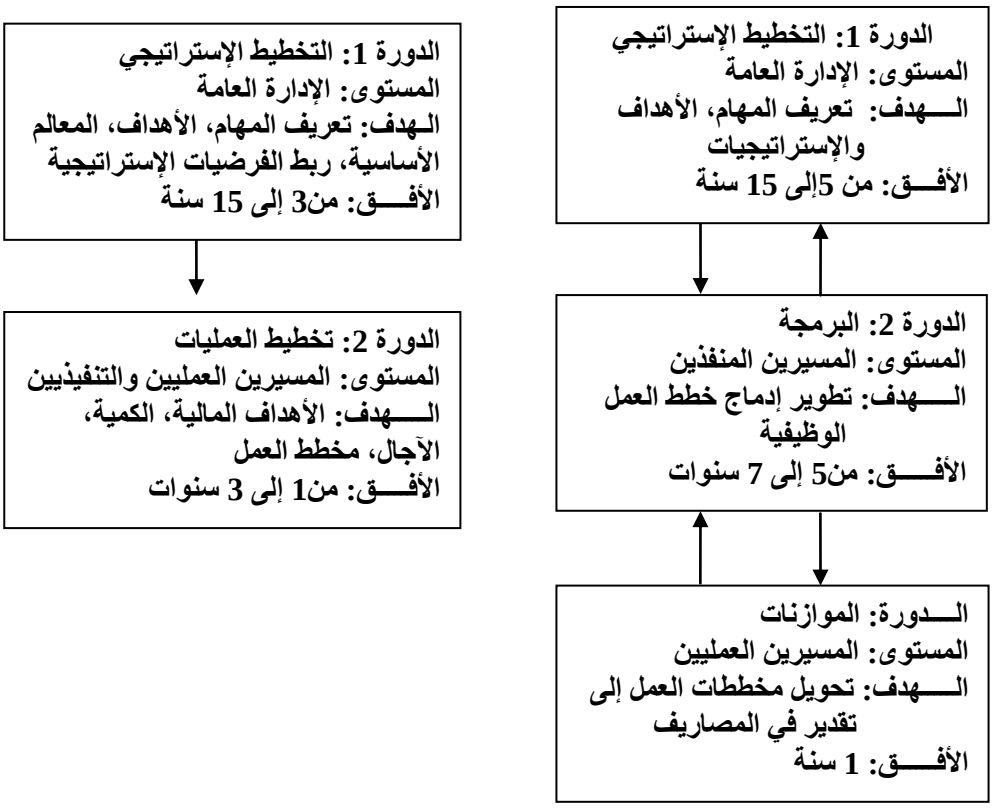
طور كل **Campbell** وGood طريقة تسمح بالفصل بين تسيير الموازنات من الناحية المالية وتسييره من الناحية الإستراتيجية. وغالبا ما يتم تسجيل هذه الأخيرة في الأعمال المتعلقة بالمراقبة الإستراتيجية والتي تسعى إلى مساعدة مراقبة التسيير على أداء مهامها الخاصة بمساهمتها في صياغة الإستراتيجية والتأكد من صحة الفرضيات الإستراتيجية.

---

(3) P.Bunce& R.Fraser & L.Woodcock, Op.Cit, P.261.

ولغرض علاج الفصل الموجود بين الإستراتيجية وتسيير الموازنات، يرى كل من**Grant** و**Camillus** ضرورة إدماج البرمجة الإستراتيجية والنشاطات العملية في إطار عملية "تخطيط العمليات" هذه الأخيرة تضم بالإضافة إلى الأهداف المالية، أهدافا غير مالية ووصفا لمخطط العمل الذي سينفذ. ويقترح الباحثان تعويض العملية الكلاسيكية المكونة من ثلاثة مراحل (دورات) بأخرى تتكون من مرحلتين وذلك بهدف إلغاء الفصل بين التخطيط والتقدير (إعداد الموازنات). والشكل الموالي يبين الفرق بين العمليتين:

الشكل الرقم(2-6) مقارنة بين العملية ذات ثلاث دورات بالعملية ذات الدورتين



Source: Camillus,J et Grant, J: Operational planning: the integration of programming and budgeting, Academy of Management Review, 1980, vol. 5, n° 3, P. 375.

ويرى **Lorange** عكس ذلك ويدعو إلى ضرورة الفصل بين الموازنات الإستراتيجية والموازنات العملية لغرض مراقبتها بشكل سليم ومنفصل، وهو نفس الحل الذي يقترحه كل من **Kaplan** و**Norton**

تهدف كل هذه المساعي إلى:

- ضمان استمرارية التنسيق والربط بين صياغة الإستراتيجية في صورة عوامل أساسية للنجاح وصياغة تقديرات الموازنات.

– إدخال عناصر تحليل أكثر تنوعا في عملية إعداد الموازنات للتكيف بشكل أفضل مع عناصر المحيط المتغيرة.

2.1.VI– أداة الموازنات على أساس الأنشطة:

يتمثل الاتجاه الثاني من تحسين أداة الموازنات في إعادة هيكلة طريقة إعداد ومراقبة الموازنات وتحويلها من أساس عمودي قائم على مراكز المسؤولية إلى أساس أفقي قائم على الأنشطة والعمليات.

ظهرت الموازنات على أساس الأنشطة **ABB** مع البدايات الأولى لتطوير طريقة التكاليف حسب الأنشطة، لكن بقيت دون متابعة إلى غاية سنة**1999** [1].

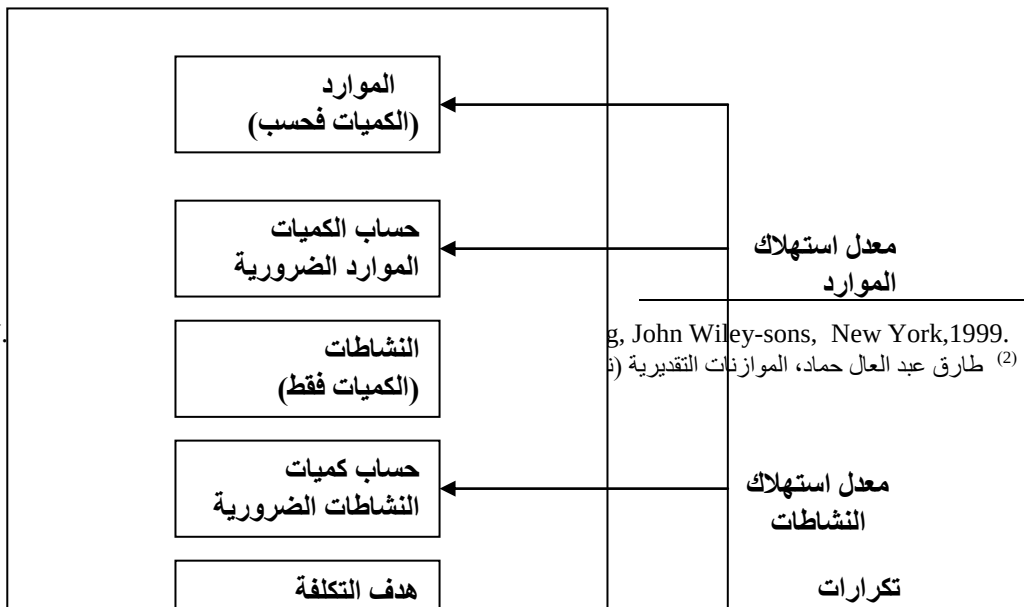
ترتكز **ABB** على المفاهيم العامة لـــ **ABC**مع وجود عدة اختلافات، فهي بالإضافة إلى كونها عنصر من نظام حساب التكاليف لـــ **ABC**تعد جزءا من العملية العامة للتخطيط الإستراتيجي.

تعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة، ويعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والمتغيرات المخططة لتحسين الأداء"[2].

فهي إذن عملية تخطيطية للأنشطة المتوقعة وليس لعناصر التكلفة كما هو الحال بالنسبة للأسلوب التقليدي، إذ تسعى إلى تحديد الموارد الضرورية لبلوغ المستوى المنشود من المنتجات، السلع أو الخدمات. أما عناصر التكلفة فيتم اشتقاقها من الأنشطة والعمليات من خلال حمل العمل الذي يعبر عن وحدات النشاط المطلوبة.

لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة يجب التقيد أولا بالعميل، حيث على المؤسسة أن تقرر من هو العميل وما يريد ه، ويجب أن تنظر إل ى منافسيها سواء المباشرين منهم أوالخدمات البديلة التي قد تنافس خدمات المؤسسة. ثم تضع إستراتيجية للوفاء باحتياجات العميل، وبعد ذلك تحدد معدل استهلاك الأنشطة والموارد الضرورية لبلوغ الهدف. وسيلخص الشكل الموالي كيفية عمل طريقة **ABB**.

الشكل رقم(2–7) عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة



(1) J.Antos et J. g, John Wiley-sons, New York,1999.

(2) طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (ن

المصدر: **R. Bleeker ; Key features of activity based budgeting ; journal of cost management ; Juillet-Aout, 2001, p. 10**

حسب هذه الطريقة فإن النقطة المركزية تتمثل في تقييم الحجم الإجمالي للنشاطات الضرورية لبلوغ الإنتاج للفترة المقبلة، ومن أجل ذلك يجب المرور بالمراحل التالية:

1 - تحديد الاحتياج التقديري لكل منتج وقسم.

2 - تحديد معدلات استهلاك الأنشطة.

3 - ضرب التقديرات الخاصة بالاحتياجات لكل منتج وقسم في معدل استهلاك النشاط لحساب الاحتياج بالنسبة للأنشطة (من ناحية الكميات).

4 - تحديد معدلات استهلاك الموارد.

5 - لحساب كمية الموارد الضرورية يجب ضرب إجمالي الاحتياج في الأنشطة في معدل استهلاك الموارد ثم مقارنتها بالموارد المتاحة (لإجراء التعديلات إن وجد الانحراف).

6 - تحويل الكميات الإجمالية لاحتياجات الموارد إلى تكاليف.

7 - تجميع التكلفة الإجمالية للموارد الضروريّ لبلوغ الهدف.

تعمل طريقة **ABB** بطريقة معاكسة لطريقة **ABC** كما بينه الشكل السابق، إذ عوض أن تضم تكلفة الموارد للأنشطة وأهداف التكاليف، فإن **ABB** تركز على معدل استهلاك الموارد الضرورية لإنتاج سلعة معينة أو خدمة، بمعنى المعدل الذي من أجله تستهلك المنتجات الأنشطة والمعدل الذي من أجله تستهلك الأنشطة الموارد. كما أن **ABC** تحتاج إلى معطيات ذات طبيعة مالية أما **ABB** فإنها تحتاج إلى معطيات ذات طبيعة كمية، وتحول هذه الأخيرة في النهاية إلى معطيات مالية.

على عكس **ABC** تتم طريقة **ABB** في إطار عملية تكرارية وتحسين متواصل وتتجسد هذه الخاصية على مستوى المرحلة الخامسة، أين يجب مقارنة كمية الموارد الضرورية مع كمية الموارد المتاحة. وهذا يعني ضرورة تكرار العملية وتعديلها قبل المرور إلى المرحلة الموالية. وفي المرحلة السابعة إذا تم بلوغ الهدف فهذا يعني أن الموارد الضرورية مساوية للموارد المتاحة، وفي حالة العكس يجب الرجوع إلى المرحلة الخامسة وتعديل المعطيات في المراحل الأولى إلى غاية المرحلة الرابعة.

ومن الأهمية بمكان أن تطبق المؤسسة مدخل إدارة العمليات لأنه ضروري للتميز، فمستويات الأداء المرتفعة تكون ممكنة فقط عندما تؤدى الأنشطة وفقا للممارسات الأفضل وتكون الطاقة غير المستغلة في أدنى الحدود والأداءات الأفضل يتم تحسينها بشكل متواصل والأنشطة تؤدى بإتقان. وكل هذا من أجل الوفاء بـــ:[1]

- متطلبات العميل.
- الأهداف والإستراتجيات التنظيمية.
- الخدمات ومزيج الخدمات الجديدة.
- التغيرات في العمليات.
- التحسينات في الكفاءة والفعالية.
- أهداف الجودة والمرونة وزمن الدورة.
- التغيرات في مستويات الخدمة.

ولقد رأينا أنه من المشاكل التي تعاني منها الموازنة التقليدية عدم وجود صلة واضحة بين إستراتيجية المؤسسة والموازنة، وهذا جعل المسيرون العمليون لايعرفون كيف يدرجون الإستراتيجية في موازناتهم. إلا أن **ABB**تحاول أن تتجاوز هذا الانفصال من خلال ترجمة الغايات الإستراتيجية وأهداف الأداء إلى أهداف على مستوى الأنشطة، وذلك انطلاقا من ترجمة متطلبات الزبائن وتحليل إستراتيجيات التنافس، وبعد ذلك تحدد أهداف الوقت، الجودة والتكلفة وتترجمها إلى أهداف على مستوى الأنشطة.

تعطى الموازنة القائمة على أساس الأنشطة المسيرين الأدوات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات أفضل، ووفقا لهذا الأسلوب يتم استغراق أكبر وقت في عملية التحسين بدلا من ملء الوثائق كما يحدث في حالة الموازنة التقليدية، ويعطي هذا الأسلوب المسيرين طريقة لتحسين الأنشطة والعمليات.

غير أنه وبالرغم من أهمية هذه الطريقة هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية تطبيقها في الواقع. من بينها:

---

[1] نفس المرجع السابق: ص. 1175-1176.

- لايمكن اعتبار النشاط الوحدة الأساسية والوحيدة والأكثر ملائمة.
- صعوبة قياس الطاقات بطريقة متجانسة، لعدم وضوح العلاقة بين عناصر الموارد.
- عدم أخذ **ABB** للتكاليف الثابتة على أساس الأنشطة جعل من الصعب تحديد الطاقات العاطلة أو الفائضة.

2.VI- أسلوب تسيير بعيدا عن سيطرة الموازنات:

تولت مجموعة **CAM-I** وبإدارة **J.Hope** و **R.Fraser** تأسيس طريقة للمؤسسات التي تأمل في التخلص من نظامها للموازنات وأطلقت عليها اسم أسلوب ماوراء الموازنات (**The Beyond Budgeting Model**)، هذا الأخير مكون من عشرة نقاط:[1]

1 - تعد صياغة الإستراتيجية عملية تساهمية ومستمرة، كما يجب في هذه المرحلة تحديد المؤشرات الأساسية للأداء.

2 - تحديد الأهداف لا يرتبط بقياس أداء المسيرين وأجورهم، كما ينصح بضرورة إتباع أسلوب من أسفل إلى أعلى **(Bottom up)**

3 - يجب أن تكون الأهداف الإستراتيجية ثمرة المبادرات الإستراتيجية المصاغة في إطار مجموعات العمل.

4 - يجب إعداد المشاريع الإستراتيجية على أساس حافظة متكاملة في إطار التطور، وليس على أساس موازنة تم الاتفاق عليها.

5 - من أجل إدارة حافظة موارد المؤسسة، ينصح **CAM-I** باستعمال سوق داخلية، من أجل تقييم وترتيب كل الاستثمارات الحالية والمستقبلية.

6 - إدارة التكاليف مع ضرورة التساؤل فيما إذا كانت ستضيف قيمة أم لا، كما لا يجب فقط التساؤل عن ضرورة تخفيظها أو زيادتها، بل من الضروري استعمال أسلوب التسيير على أساس الأنشطة.

7 - استعمال المؤشرات الأساسية وأساليب المقارنة المرجعية **(Benchmarking)** وإعادة التقدير لتقييم الأداء.

8 - تقييم الأداء يكون على أساس المؤشرات المتنوعة وليس فقط على أساس الأهداف المالية.

9 - استعمال أسلوب التنبؤات المتحركة **(rolling forcast)** للتنبؤ بالنتائج المستقبلية.

10 - البحث عن التوازن بين الرقابة من أعلى إلى أسفل **Top-down** وطريقه من أسفل إلى أعلى من خلال تفويض السلطة والمسؤولية.

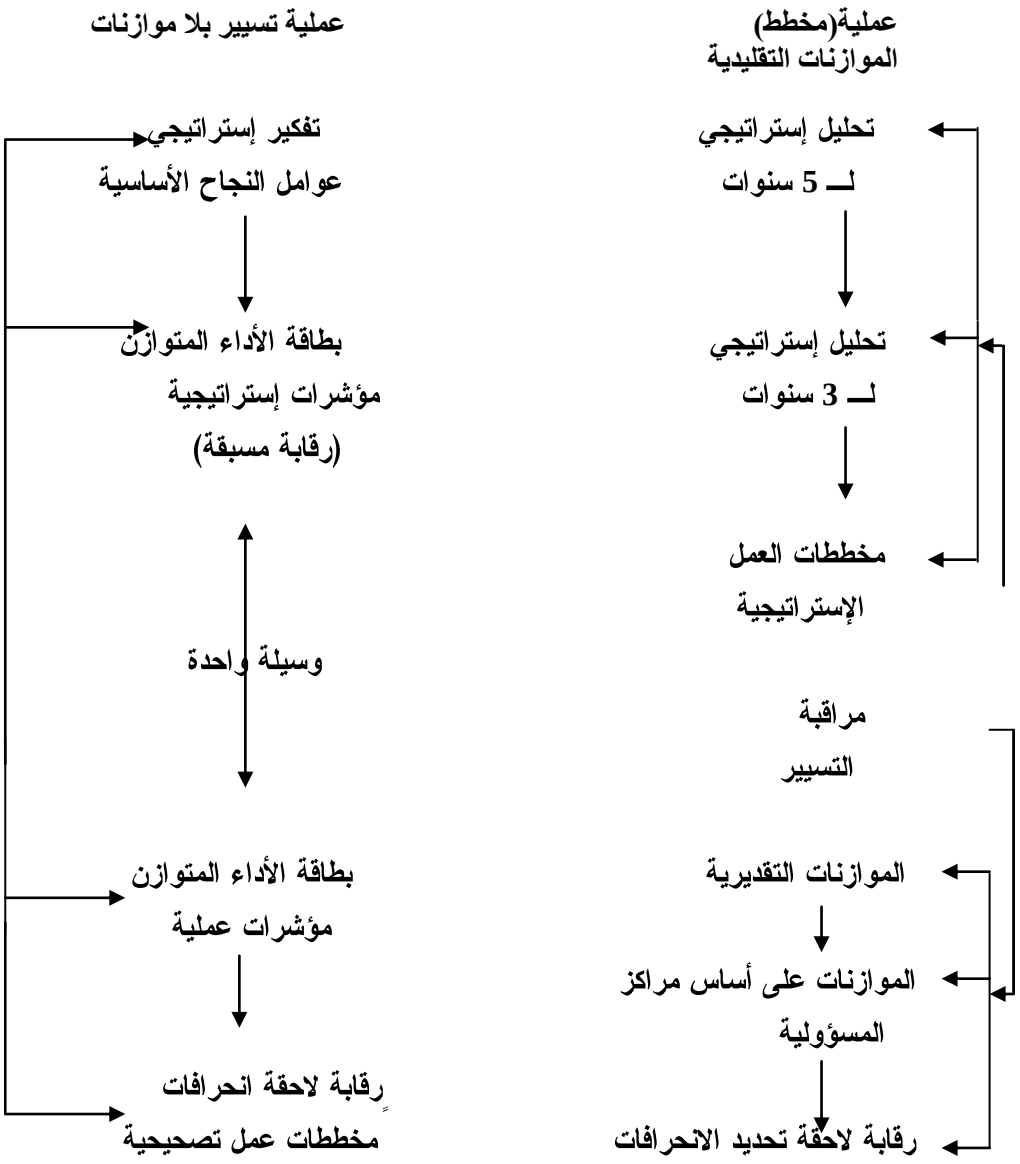
---

[1] J.Hope &t R.Fraser, The BBRT guide to managing without Budgets, CAM-I, Release, 1999, V.3.01,8 december, P.14.

وترى مجموعة البحث **CAM-I** أنه لنجاح مثل هذه الطريقة يجب الاعتماد على عدد من الوسائل التي ظهرت حديثا مثل بطاقة الأداء المتوازن لـــ **Norton** و**Kaplan** (سنتطرق إليها لاحقا) التسيير على أساس الأنشطة أو العمليات**ABM**.

تسعى الطريقة التي اقترحها **CAM-I** إلى ربط مراقبة التسيير بالإستراتيجية من خلال إدماج على مستوى مراقبة التسيير مؤشرات متنوعة(مالية وغير مالية) لها خصائص إستراتيجية وعملية وتتميز بالمرونة. وذلك من أجل تكييف مراقبة التسيير لمحيط غير أكيد وأكثر خطورة، ولتفادي الفصل القائم بين الإستراتيجية ومراقبة التسيير الذي تتسم بها الموازنات التقليدية، والشكل الموالي سيبين ويقارن بين عملية إعداد الموازنات التقليدية وعملية تسيير خالية من الموازنات:

الشكل رقم(2-8) مقارنة بين عملية إعداد الموازنات التقليدية وعملية تسيير بلا موازنات



المصدر: G.Wegman, Gestion des risques et incertitudes l'emergence d'un contrôle de gestion par exception, WWW.afc-cca.com /8/7/2006, P..9.

من خلال الشكل نلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن تلعب دورا أساسيا وذلك لنتيجة وجودها بين الصياغة الإستراتيجية ومراقبة التسيير، وللإشارة فإن هذه البطاقة عبارة عن جدول قيادة استراتيجي يتجزأ إلى عدة توقعات حسب الاختيارات الإستراتيجية، وتضم هذه التوقعات مجموعة من عوامل النجاح الأساسية والتي يتم تحديدها في مرحلة التحليل الإستراتيجي، ومجموعة من المؤشرات المتعددة (المالية، الكمية، السابقة، اللاحقة، الداخلية والخارجية).

ولقد بين **Berland** حالة مؤسسة فرنسية تخلت عن نظامها التقليدي للموازنات وتبنت أسلوب **CAM-I**، واستنتج أنها لم تتخلى فعليا عن الموازنات ولكنها غيرت من أسلوبها حيث انتقلت من الأسلوب المالي إلى الأسلوب الإستراتيجي[1].

إن قدرات الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير وخاصة التسيير التقديري يمكن أن تكون ذات فائدة ثمينة تساعد وتشجع على الربط بين الإستراتيجية ومراقبة التسيير، كما توفر للمسير المعلومة القادرة على مساعدته على تطوير استراتيجيات جديدة، غير أنها تواجه صعوبات متنامية في قيادة المؤسسات التي تسبح في محيط تنافسي، غير أكيد وشديد وسريع التغير. الأمر الذي زاد في تعقيد هذه الوسائل.

خلاصة الفصل الثاني:

عملت الموازنات التقديرية لمدة طويلة كأداة للتخطيط الشامل في عملية مراقبة التسيير وساعدت بنجاح المؤسسات على الاستعداد لمفاجآت المستقبل. وكان نجاحها هذا نتيجة للظروف التي نشأت وطبقت فيها والتي تميزت بالتأكد والتوسع الصناعي ونمو الطلب وقلة المنافسة، ولم يكن الأمر آنذاك يتطلب معرفة واسعة حول المحيط الخارجي للمؤسسات.

غير أن تطور المحيط وتحوله إلى كثير التعقيد ، شديد المنافسة، التغير السريع للمنتجات، الانتقال من الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد المعرفي، كل هذه المتغيرات جعلت من النظام التقليدي للموازنات غير قادر على التنبؤ بما سيحدث غدا. ونتيجة لذلك قامت أبحاث بتطوير وتعديل نظام الموازنات التقليدي وتكييفه بما يتناسب والبيئة الجديدة.

أكدت نتيجة الأبحاث على ضرورة تعويض الأسلوب العمودي لإعداد الموازنات والذي يقوم على أساس مراكز المسؤوليات المنفصلة عن بعضها البعض، بأسلوب جديد قائم على أساس الأنشطة والعمليات والذي يبين العلاقات الأفقية بين مختلف الأنشطة التي تساهم مجتمعة في خلق القيمة.

وتواصلت جهود البحث في تطوير أدوات التخطيط ورأت بعضها ضرورة التخلص من نظام الموازنات وتبني أسلوب ما وراء الموازنات. إلا أن الدراسات التي أجريت على بعض المؤسسات التي تبنت هذه الأداة، بينت أن المؤسسات لم تتخلى عن الموازنات ولكنها غيرت من

---

[1] N. Berland, Comment peut.on gérer sans budget?, Congres de L'AFC, Toulouse, 2002, P.19.

أسلوبها حيث انتقلت في عملية الإعداد من المستوى العملي والمالي للمدى القصير إلى المستوى الإستراتيجي طويل المدى.

وهذا يدل على أن نظام الموازنات التقديرية مازال الأداة الأولى والأكثر استعمالا في عملية التخطيط في معظم المؤسسات، وأن التغير وقع في كيفية تصميم الموازنات حيث تحولت من الاتجاه العمودي إلى الأسلوب الأفقي ومن المدى القصير إلى المدى الطويل.

وتؤكد مجموعة البحث **CAM-I** أنه لنجاح مثل هذه الأداة يجب تدعيمها بعدد من وسائل المتابعة والتقييم التي ظهرت حديثا وتتناسب مع أسلوب الجديد للتخطيط مثل بطاقة الأداء المتوازن، والتي سنتطرق إليها في الفصل الموالي.

الفصل الثالث: أدوات مراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء

I- أساسيات حول الأداء وتقييمه

II – الأدوات التقليدية في تقييم أداء المؤسسات

III- الأدوات الحديثة لتقييم الأداء

IV– مقارنة بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء

الفصل الثالث: أدوات مراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء

المقدمة:

إن استمرارية المنظمة وقدرتها على مواجهة مفاجآت المحيط لا يتوقف عند الإعداد الجيد للمخططات والموازنات فحسب، إن لم يصاحبه متابعة مستمرة لتنفيذ وتكييف هذه المخططات بما يحقق النتائج والأهداف المرغوبة. وتشكل هذه العملية المرحلة الثانية من مراقبة التسيير وتعرف باسم متابعة وتقييم الأداء. ولقد حظي هذا الأخير باهتمام الباحثين لمدة طويلة وفي مختلف الاتجاهات الفكرية (علم النفس، علم الاجتماع، الاقتصاد والتسيير) من أجل تحسين الأداء من جهة ومن أجل تطوير أدوات للقياس تتناسب والظروف السائدة من جهة ثانية. ولقد سمح هذا التطور بنقل الأداء وأدوات تقييمه من البعد العملي إلى البعد الاستراتيجي، ومن تقييم للماضي إلى توقع للمستقبل، ومن المعالجة العمودية حسب مراكز المسؤوليات إلى المعالجة الأفقية حسب الأنشطة والعمليات. وعلى هذا الأساس سيتم عرض هذا الفصل: حيث سنتناول في النقطة الأولى منه بعض الأساسيات حول الأداء وتقييمه، ثم نتطرق في النقطة الثانية للأدوات التقليدية في تقييم الأداء وفي النقطة الثالثة نتعرض للتحولات والتطورات الهامة في مجال أدوات تقييم الأداء ونختم الفصل بمقارنة لمختلف الأدوات المطروحة.

I- أساسيات حول الأداء وتقييمه:

عرف مفهوم الأداء تحولات هامة عبر تاريخ تطور المنظمات، وذلك بسبب التغيرات الكبيرة التي عرفتها العوامل المؤثرة فيه، الأمر الذي أدى إلى تغير وتطور في مفهوم وأساليب وأدوات تقييمه.

1.I- الأداء: مفهومه، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه

اختلف مفهوم الأداء باختلاف المدارس والنظريات التي كانت سائدة في كل مرحلة من المراحل التاريخية لتطور الفكر التنظيمي، كما أنه يخضع لمجموعة من العوامل يصعب تحديدها وضبطها بدقة بما يسمح بضبط مفهومه، وهذا يتطلب ضرورة التكيف معها بشكل يؤدي إلى تحسين الأداء وبالتالي ضمان استمرارية المنظمة.

1.1.I- مفهوم الأداء:

جاء مفهوم الأداء لتحديد الجوانب والعلاقات المختلفة التي تعبر عن وجهات نظر العلوم الأخرى، فمثلا اهتم علم النفس بالأداء من خلال الدوافع والقيادة، وارتكز علم الاجتماع على تصميم المنظمة وهيكلها من خلال تبيان دور الأداء في مقابلة المسؤولية الاجتماعية للمنظمة تجاه المجتمع أما المهتمين بإدارة العمليات فانصب اهتمامهم حول تحسين أداء العمليات، والاقتصاديون ينظرون إلى الأداء بوصفه هدفا اقتصاديا يسعى إلى تعظيم الربح من خلال الاستخدام الأمثل للموارد.

كما اختلفت النظرة إلى الأداء باختلاف المدارس والنظريات التي تناولتها، فالمدرسة البيروقراطية ترى الأداء من خلال المعيارية والنمطية في الأداء المحدد مسبقا، ومدرسة الإدارة العلمية نظرت إلى الأداء من خلال تنميط الأداء الفردي وتخصيص المناقشات لتحسين الأداء ورفع الإنتاجية من خلال دراسة الوقت والحركة، أما مدرسة العلاقات الإنسانية فركزت على دراسة أثر العوامل الاجتماعية والإنسانية وظروف العمل على الأداء[1].

مما سبق يتبين أن وجهات نظر العلوم، المدارس والنظريات مختلفة حول مفهوم الأداء، وقبل التطرق إلى وجهات النظر التي تتناول أداء المؤسسة في حد ذاته، نشير إلى أن الأداء هو المقابل للكلمة الإنجليزية **Performance** والتي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه[2] وهو نفس المعنى الذي ذهب إليه قاموس **Encyclopedic world dictionary** أي انجاز الأعمال كما يجب أن تنجز.

ومن هذا المنطلق فإن مفهوم الأداء اقتصر لدى الكثير من الباحثين على إسهامات المورد البشري دون غيره من الموارد في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال درجة تحقيق وإتمام المهام الموكلة إليهم. حيث يعبر الأداء عند بعضهم عن "قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله"[3] ويرى آخرون أنه ينحدر مباشرة عن عنصر العمل، وبالتالي فكل عامل يعطى الأداء الذي يتناسب مع قدراته ومع طبيعة عمله.[4]

إن أداء الفرد وإن كان جزءا لا يتجزأ من أداء المؤسسة ككل، إلا أنه لا يعبر لوحده مادامت المؤسسة تحقق أهدافها من خلال تفاعل مختلف عناصرها ومواردها (المادية، المالية والبشرية) المتميزة بالندرة. وغالبا ما كان يعبر عن أدائها بمقياسي الكفاءة والفعالية، اللذان يعكسان إما تحقيق الأهداف أو مدى الاستعمال الرشيد للموارد.

ولقد أكد الكثير من الباحثين على هذا المفهوم للأداء حيث عرفه البعض بأنه "القدرة على الإنتاج بفعالية (باستهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (الجودة، الأجل، الخيار، السعر) بما سمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي" [5]. وعرفه البعض الآخر بأنه "العلاقة بين النتيجة والمجهود، وهو أيضا معلومة كمية في أغلب الأحيان تبين درجة بلوغ الغايات والأهداف والمعايير والخطط المتبعة في المنظمة[6].

---

[1] سناء عبد الكريم الخناق، مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 08-09-/03/2005، ص35.

[2] A.Khemakhem , La dynamique du contrôle de gestion, Bordas, Paris, 1976, P.310.

[3] أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط. 2، 1979، ص.50.

[4] Chevalier et autre, Gestion des ressources humaine, Debook Université Québec, 1993, P.333.

[5] P.Lorino, L'économiste et le manageur,.ENAG, Alger, 1991, P.56.

[6] A.Silem, Image de la performance des entreprises: la performance théories et perception pratiques, Faculté des sciences économiques et de la gestion, Sfax, 1992, P.241.

وبالرغم من أن مفهوم الأداء ببعديه الكفاءة والفعالية يعبر فعلا عن تحقيق الأهداف بالاستعمال العقلاني لمختلف الموارد، غير أنه كثيرا ما يرد مقرونا بأحد بعديه فقط. فمن الباحثين من يرى مفهوم الإنتاجية (الفعالية) يتساوى مع مفهوم الأداء الشامل [1] وعلى هذا الأساس عرف الأداء بأنه "علاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة"[2].

وعلى خلاف ذلك هناك من ركز على الكفاءة لوحدها حيث عرف الأداء بأنه "الأهداف أو المخرجات التي يسعى النظام إلى تحقيقها".[3]

إن النظر إلى الأداء على أنه إما كفاءة أو فعالية هي في الحقيقة معالجة جزئية، فالاهتمام سيرتكز على النتائج مثلا أكثر من كيفية استخدام الموارد أو العكس، وهذا سيجعل الأداء عاجزا عن تفسير انجازات المؤسسة ككل. ومن هذا المنظور فإن الأداء يتجسد بمستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المؤسسة[4] إذ لا يمكن الحكم على أداء المؤسسة التي بلغت أهدافها بأنه مرتفع أو جيد إذا كلفها ذلك الكثير من الموارد يفوق مثيلاتها، ولا على المؤسسة التي تمكنت من استغلال مواردها بشكل كامل ولم تحقق أهدافها بأن أداءها دون المستوى المطلوب[5].

بالإضافة إلى بعدي الكفاءة والفعالية هناك من يضيف البعد الاستراتيجي لمفهوم الأداء، حيث يرى **Angelier** أن أداء المؤسسة يتجسد في قدرتها على تنفيذ إستراتجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية[6]. فالأداء يرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة، أي بتحقيق الكفاءة والفعالية في نفس الوقت [7] وهذا يعني أن الأداء يغطي تحقيق الأهداف، استخدام الموارد، أمثلية العمليات الداخلية وإرضاء الأطراف الفاعلة في المؤسسة[8].

ومما سبق يمكن القول أن الأداء فعل يعكس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها (الكفاءة) سواء على المستوى الاستراتيجي أو العملي باستغلال كامل وعقلاني للموارد (الفعالية) المتاحة.

---

[1] عمر محمد التومي الشيباني، علم النفس الإداري، الدار العربية للكتاب، ليبيا، طرابلس، 1988، ص. 56.

[2] R.Brosqet, Fondement de la performance humaine dans l'entreprise, éd Organisation, Paris, 1989, P.11.

[3] عايدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، 1985 ، ص.35.

[4] P.Barillot, Pilotage de la performance et stratégie: exemple du tableau de bord prospectif, Revue de Gestion, N. 2, P.136.

[5] C.Mathé et V.Chargé, L'intention stratégique et les divers types de performance de l'entreprise, Revue Française de Gestion, N.132, Janvier – Février, 1999, PP.41-44.

[6] J.P.Angelier, Economie industrielle, OPU, Alger, 1993, P.168.

[7] Y.Dupuy et autres, Des systèmes de gestion, Vuibert, Paris, 1989, P.50.

[8] De la Villarmois, Le concept de la performance et sa mesure: un état de l'art, Cahier De Recherche, N.5 IAE de l'Ille, 2001, P.10.

I.2.1- العوامل المؤثرة في الأداء:

يخضع الأداء لتأثير العديد من العوامل، منها ما هو ذو طبيعة داخلية يمكن للمسير أن يتحكم فيها لزيادة آثارها الايجابية وتخفيض آثارها السلبية، ومنها ما هو صادر عن المحيط الخارجي يصعب التحكم فيها وبالتالي فهي تقتضي التكيف معها أكثر. وعلى قدر كثرة العوامل التي قد تؤثر في الأداء وتفسره تزداد أهمية عملية حصرها. ولعل أهم هذه العوامل تلك التي أوردها **Donaldson** وهي[1]: الهيكلة، العملية الإنتاجية، الإستراتيجية، الخيارات التقنية، المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، القيادة، الثقافة، أسلوب الإدارة.

أما **Peters وWaterman** فيريان أن أداء المؤسسة يتوقف على العوامل التالية[2]:

الجاهزية للعمل، الاستماع للزبون، الاستقلالية وروح المبادرة، الإنتاجية بتحفيز العامل، قانون القيم الجماعية (ثقافة المؤسسة والقيم المشتركة)، التوفيق بين المردودية والمعرفة.

وعلى خلاف هذا المدخل لتحديد العوامل المؤثرة على الأداء، اتجه أغلب الباحثين نحو تصنيفها وفقا لمعايير مختلفة إلى مجموعات متجانسة، واعتمد أكثرهم على مصدر العوامل فقسموها إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية.

I.2.1.1- العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء:

تتمثل العوامل الخارجية في مجموعة المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم، وبالتالي فإن آثارها قد تكون في شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين الأداء، وقد تكون خطرا يؤثر سلبا على أداء المؤسسة، مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف آثارها [3]. خاصة إذا تميزت بعدم الثبات والتعقيد. وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، تكنولوجية، سياسية وقانونية تتفاوت في درجة تأثيرها على أداء المؤسسة.

1- العوامل الاقتصادية:

تشكل هذه الأخيرة أكثر العوامل تأثيرا على المؤسسة الاقتصادية وخاصة الصناعية منها نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة ومن جهة ثانية لكون المحيط الاقتصادي هو المصدر لمختلف موارد المؤسسة والمستقبل لمختلف منتجاتها. وتنعكس آثار هذه العوامل على أداء المؤسسة في المدى القصير (كالمواد، الطاقة، المنافسة) كما لها آثارها في المدى الطويل.

---

(1) J.Chaabouni, Les concepts de la performance dans les théories du management, cité par:
مزهودة عبد المليك، مفهوم الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، أفريل، العدد. 1، 2001، ص. 90.

(2) C.Kennedy, Toutes les réponses aux grandes questions du management, éd Maxima, Paris, 1996, P.187.

(3) J.Meyer, Economie d'entreprise, Dunod, 2éme édition, Paris, 1990, P.14.

2-العوامل الاجتماعية والثقافية:

لا تقل هذه الأخيرة أهمية عن سابقتها، نظرا لوزن البعد الاجتماعي في محيط المؤسسة ومساهمته في كثير من الأحيان في التأثير على العوامل الأخرى. وتتضمن العوامل الاجتماعية والثقافية نماذج الحياة والقيم الأخلاقية والفنية والتيارات الفكرية للمجتمع الذي توجد فيه المؤسسة [4] وقد تقف هذه العوامل في كثير من الأحيان عائقا أمام تحسين أداء المؤسسة.

3-العوامل السياسية والقانونية:

تتضمن على سبيل المثال السياسة الداخلية والخارجية للدولة، القوانين المنظمة للمؤسسات والأسواق، الاستقرار السياسي والأمني للبلاد، ولهذه التغيرات أثرها على الأداء قد يكون ايجابيا وبالتالي يشكل فرصة لتحسين الأداء أو سلبيا يمثل خطرا يجب التخفيف من حدته.

4- العوامل التكنولوجية:

تتمثل في المعارف العلمية، البحث العلمي، براءات الاختراع، الإبداع والابتكار، وتساهم هذه العوامل إلى حد بعيد في تخفيض أو رفع حجم التكاليف، جودة المنتجات وبالتالي مستويات الأداء. ولتحسين هذا الأخير على المسيرين أن يشجعوا أعمال البحث والتطوير التي تنعكس إيجابا على أنشطة المؤسسة وبالتالي أداءها.

2.2.1.I- العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء:

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة آثارها الايجابية أو التقليل من آثارها السلبية. تتميز هذه العوامل بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها، التداخل فيما فيها، التفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها. ونتيجة لذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما العوامل التقنية والعوامل البشرية[1].

1- العوامل التقنية: تضم هذه العوامل ما يلي:

- نوع التكنولوجية المستعملة سواء في الوظائف أو في معالجة المعلومات.
- نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال.
- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، الآلات.
- نوعية المنتج، شكله والغلاف.
- مدى توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين.
- التناسب بين طاقتي الإنتاج والتخزين بالمؤسسة.

---

[4] G.Bressy : Economie d'entreprise, ed Sirey, Paris, 1990, P.17.

[1] مزهودة عبد المليك، دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، فرع تسيير المؤسسات، باتنة، 1998، ص 47-48.

- نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج.
- مستويات الأسعار.
- الموقع الجغرافي للمؤسسة.

2- العوامل البشرية: تضم على الخصوص:

- التركيبة البشرية للمؤسسة من حيث السن والجنس.
- مستوى تأهيل أفراد المؤسسة.
- التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجية المستخدمة.
- أنظمة المكافآت والحوافز.
- العلاقة بين العمال والإدارة.
- نوعية المعلومات.

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعا جدا ولا يمكن تحديده وضبطه، غير أن الدراسات والأبحاث بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها (مواردها)[1].

3.1.I- أنواع الأداء:

بما أن الأداء يرتبط بالأهداف فإن تصنيفه يتم وفقا لمعايير عدة من أهمها الشمولية، الأجل والطبيعة.

- فمن ناحية الشمولية يصنف الأداء إلى أداء كلي وأداء جزئي. يتمثل الأداء الكلي في الانجازات التي ساهمت جميع عناصر، وظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها. أما الأداء الجزئي فيتحقق على مستوى الوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة. (كأداء الوظيفة المالية، وظيفة التموين).
- أما حسب معيار الأجل فهناك الأداء في المدى الطويل والمتوسط والقصير.
- ومعيار الطبيعة يصنف الأداء حسب الأهداف، فهناك الأداء الاقتصادي، الاجتماعي، السياسي، التقني.

2.I- تقييم الأداء: مفهومه ومؤشرات قياسه

يشكل تقييم الأداء جزءا ومرحلة من عملية مراقبة التسيير، يتم من خلالها تقييم الانجازات التي حققتها المؤسسة مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول إليها. وبمعنى آخر الوقوف على مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط وتجسيد الاستراتيجيات. إن تقييم الأداء يتطلب وجود مؤشرات مرجعية تسمح بالحكم على أداء المؤسسة ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تسمح بتحسينه.

---

[1] J.L.Arrègle et B.Quelini, L'approche fondée sur les ressources inistrategie: actualité et futur de la recherche, éd Vuibert, Paris, 2001, P.247.

I.1.2- مفهوم تقييم الأداء:

حسب المنظور التقليدي تقييم الأداء هو "قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المطلوب تحقيقها، أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلا، ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المصنوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء".[2]

يرتبط تقييم الأداء في هذه الحالة بالمكافأة ويرجع سبب ذلك إلى الأنظمة والإجراءات التي كانت تعتمد على نتائج التفاعل بين قدرات ومهارات الفرد ومقارنتها بأنظمة الحوافز والأجور.

لكن بعد ذلك أدركت المنظمات أن التخطيط ووضوح الأهداف ومعايير الأداء له أثر على أداء الأفراد، أكثر من نظام الحوافز. وفي نهاية الثمانينات عملت مراقبة التسيير على إجراء تعديلات هامة في الآفاق التي تتناول الأداء، حيث استطاعت أن تنتقل من قياس الأداء إلى إدارة (تسيير) الأداء. وهذا التغيير جعل مراقبة التسيير تهتم أكثر بأسباب الأداء والتي يطلق عليها اسم العوامل المولدة للأداء **(Facteurs générateurs)** والتي تعد بمثابة العناصر التي يجب التأثير عليها من أجل تعديل مختلف أبعاد الأداء[1].

تعرف إدارة الأداء بأنها "الوسائل التي يضمن من خلالها المدراء الملائمة بين نشاطات الأفراد ونتائج أعمالهم مع أهداف المنظمة... من خلال وضع نظام يتكون من ثلاثة أجزاء رئيسية: تعريف الأداء، قياس الأداء، التغذية المرتجعة"[2].

ولقد عملت مراقبة التسيير جاهدة على تأسيس نماذج سببية تفسر العلاقات الموجودة بين مختلف العوامل المولدة للأداء والأداء. وأدى توجه المنظمات إلى نظام إدارة الأداء إلى بداية ظهور الأداء الاستراتيجي، من خلال النظرة التكاملية بين أهداف إدارة الأداء وأهداف المؤسسة. وأصبحت هذه الأخيرة تدرك أكثر أن ربط التخطيط بقدرات الأفراد له أثر كبير على أدائهم، وأن دور إدارة الأداء يتمثل في تحديد مستوى الأداء الواجب تحقيقه لانجاز الأهداف الإستراتيجية. وتم تطوير خلال هذه الفترة عدة أدوات تشهد على هذا التغير منها جداول القيادة وبطاقة الأداء المتوازن (نتطرق لها لاحقا) استخدمت في تقييم الأداء بالإضافة إلى المؤشرات التي كانت سائدة سابقا واحتوتها الأدوات الحديثة كنوع من التكامل بين الأدوات.

وحسب طريقة المؤشرات فإن تقييم الأداء يمر بأربع مراحل تبدأ بتشخيص المؤسسة ثم تمر لتحضير عملية التقييم، فعملية التقييم وأخيرا تحليل النتائج من أجل الوصول إلى حكم عام حول أداء المؤسسة و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية. و لتوضيح هذه العوامل نورد الشكل الموالي :

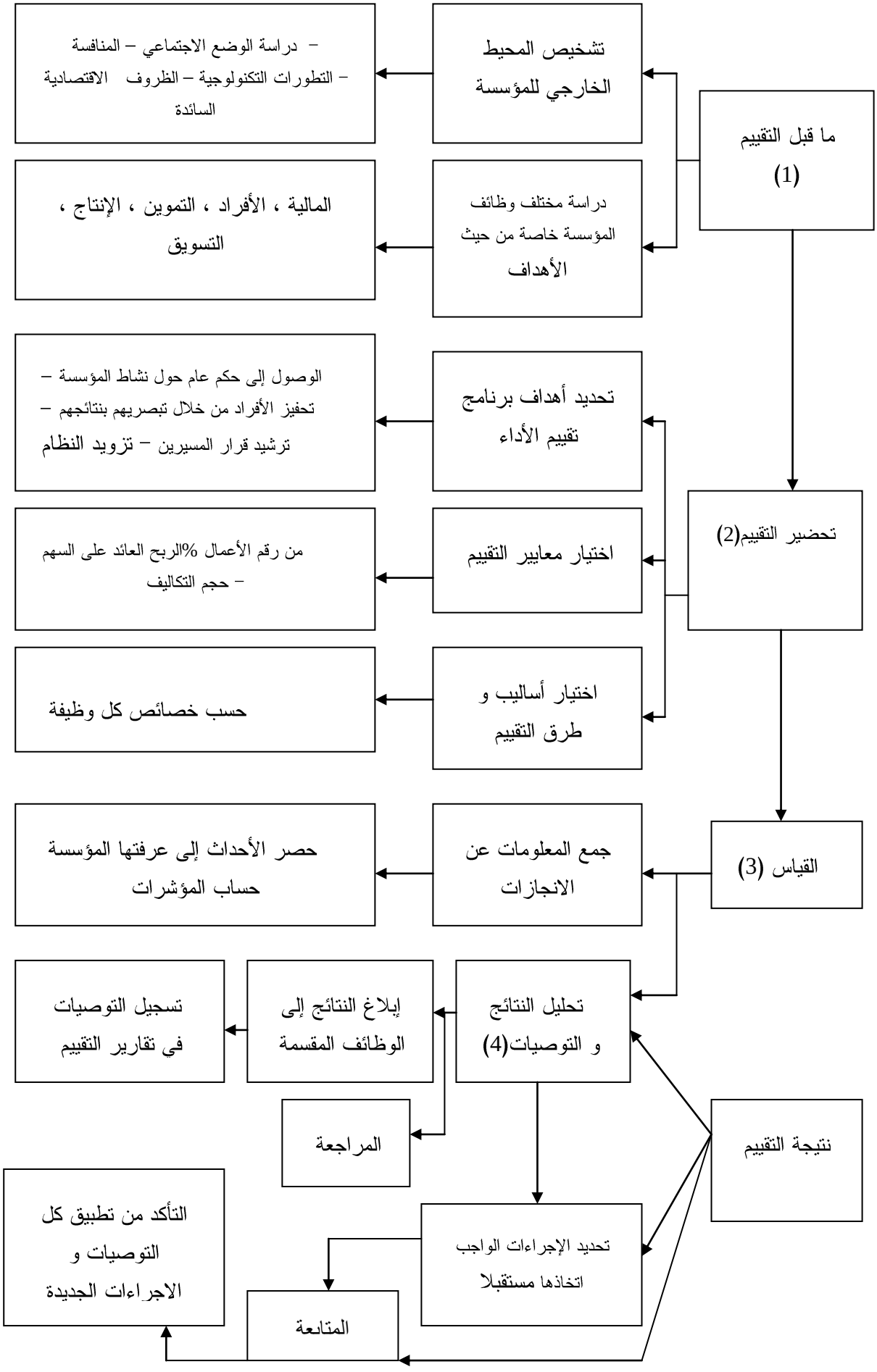
---

[2] جمال مرقص يوسف، أثر التغيرات الثقافية على مفهوم الأداء وتقييمه،
In : la performance,Op Cit, p.290

[1] - P.lorino, Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, Paris, 1999, P.89.
-M.Lebas, Comptabilité de gestion: les défis de la prochaine décennie, Revue Française de Comptabilité, n°265, 1995, PP.35-48.

[2] R.Neo et autres, Humain ressource management : gaining a competitive advantage, P.234, cité par : حسناء عبد الكريم الخناق، المرجع السابق، ص.56.

الشكل رقم (3-1) عملية تقييم الأداء في المؤسسة



المصدر: Chevalier et autre, op cit, P.335 [22]

تواجه عملية تقييم الأداء العديد من الصعوبات التي يجب أخذها في الحسبان من بينها:

– صعوبة التعبير عن بعض العوامل بوحدات كمية .

– مشكل المفاضلة بين التقييم النقدي والتقييم العيني. فالاعتماد على الأول لوحده لا يفسر حقيقة أسباب تغير الأداء، والاعتماد على الثاني لوحده كذلك يطرح مشكل عدم تجانس بعض المدخلات والمخرجات مما يجعل من المستحيل الجمع بينها.

وفي الحقيقة يجب الاعتماد على التقييمين لأنهما متكاملين، وكما يرى بعضهم أن المعلومة المادية تستخدم في تسيير العمليات ويغلب عليها الأجل القصير وتحتاج إليها المستويات السفلى من التنظيم في حين تستعمل المعلومة النقدية في التسيير الاستراتيجي ويغلب عليها الأجل الطويل ويكثر استخدامها في المستويات العليا من التنظيم [1]. إلا أن هذا لا يعني عدم استخدام التقييم النقدي في تسيير العمليات، بل يعد ضروريا خاصة في حالة عدم إمكانية التعبير عن العوامل بوحدات كمية .

I. 2.2– مؤشرات قياس الأداء:

I.1.2.2– مؤشرات قياس الأداء: مفهومها، خصائصها والمبادئ الأساسية لإعدادها

عادة ما يرتبط تعريف مؤشر الأداء بمفهومين أساسيين: القياس والهدف. فمدلول القياس يهدف إلى البحث عن المعلومة، في حين جاءت فكرة الهدف نتيجة لكون أن كل قياس يكون بالنسبة لهذا الهدف. ويعرف مؤشر الأداء بأنه "نتيجة لعدد صغير من المعلومات التي تتميز بكونها خاصة وذات مدلول بالنسبة للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، ويتم تحديثها وتحليلها بصفة منتظمة " [2]

ووفقا لهذا التعريف يرتبط وضع مؤشرات الأداء بمفهوم الإستراتيجية.

ويعرف كذلك بأنه "عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزءا من عملية أو نظام (حقيقي وبسيط) بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة[3].

وبالاستناد إلى هذين التعريفين تتميز مؤشرات قياس الأداء بالخصائص التالية:

– سهولة الفهم، القياس والتمثيل حتى يتسنى لكل من في المؤسسة خاصة العمليين منهم استعمالها وإذا غابت مثل هذه الخصائص أصبح من الصعب تعبئة أفراد المؤسسة حول عناصر لا يفهمونها.

– تغطية كافة العمليات والنشاطات وذلك في إطار التوجه نحو الإستراتيجية الشاملة للمؤسسة.

– الاعتماد على عدد محدد من المؤشرات وإلا أصبحت مستحيلة الاستعمال كوسائل مساعدة على اتفاق القرارات.

– بما أن كل قطاعات المؤسسة معنية بمؤشرات الأداء ولغرض تحسين الوضعية العامة للمؤسسة يجب أن تتميز مؤشرات الأداء بسرعة الإعداد والتعميم.

---

(1) H.Savall & V.Zardet, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Economica, Paris, 1989, P.87.
(2) IBID.
(3) Ecosip,Gestion industrielle et mesure économique, Economica, Paris, 1990, P.276.

– يجب تعديل أو تغيير مؤشر الأداء كلما تم بلوغ الهدف الأعظم أو عندما يتغير الهدف في حد ذاته.

– تسمح مؤشرات الأداء بنقل ونشر واسع للمعلومة للأشخاص المعنيين فحسب.

– إمكانية وضرورة مقارنتها بالنسبة لمعيار أو هدف محدد.

ولتأكيد هذه الخصائص هناك مبادئ أساسية يجب احترامها عند إعداد مؤشرات الأداء وهي:

– يجب إعداد مؤشرات الأداء بالتنسيق مع الأهداف.

– يجب أن يكون قياس الأداء كما ومفهوما (بمعنى بساطة الاستعمال).

– يجب أن تتم عملية القياس والرقابة من طرف الأشخاص المعنيين بذلك.

– يجب تكييف القياس بصفة دائمة كما يجب أن يصادق عليها.

I .2.2. 2– مؤشرات الأداء: تأسيسها، اختيارها وأنواعها

إن اختيار وتأسيس مؤشرات الأداء لا يتم من مصدر واحد، ولا يعتمد على الحدس والعادات البسيطة بل يجب اختيار مؤشرات ملائمة، وإلا ما نفع مؤشر يوفر معلومة تتمتع بمصداقية ولا تتناسب مع الأهداف المحددة أو لا يسمح بالتصرف. فعملية اختيار المؤشرات تخضع لمجموعة من المعايير نذكر من بينها:

– يجب أن يستعمل المؤشر في الوقت الحقيقي، ولا يمكن ذلك إلا إذا تم الحصول على المعلومة في الوقت الضروري ويعاد تحديثها في مرحلة الحاجة إلى اتخاذ القرار.

– يجب أن يقيس المؤشر الأداء مقارنة بأهداف النظام، وهذا يعني أن اختيار المؤشر سيكون حسب الوحدة التي ستسير والأهداف المختارة. وبالإضافة إلى ضرورة التعبير عنه بوحدات تعبر عن الأهداف.

– يجب أن يضم المؤشر الفعل، بحيث يسمح لمستعمليه باتخاذ القرارات الضرورية لتصحيح الخلل أو مضاعفة العمل أو اغتنام الفرص. كما يجب أن يسمح بالحكم على المجهودات المحققة والمسار المتبقي، مما يسمح للمقرر بتحديد ما يجب فعله قبل فوات الأوان.

– عند تأسيس المؤشر يجب اختيار المتغيرات التي تعكس أهداف الإدارة العامة.

– ولنفس المتغيرات السابقة يجب تحديد معالمها واختيار طريقة تقييم هذه المعالم[1].

إن أفضل مؤشر من يستطيع أن يقارب بين أهداف الأفراد وأهداف المنظمة من جهة ومن جهة ثانية يسمح بعملية المقارنة. ويوجد عدد كبير من مؤشرات الأداء منها ما يستند إلى المعلومة المالية الداخلية التي يوفرها قسم المحاسبة (وهي المؤشرات التقليدية)، ومنها ما يرتكز على المعلومة المالية الخارجية (مثلا أسعار الأسهم) ومنها ما يستند إلى المعلومة غير المالية الداخلية

(1) C.Horngen et autres, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3eme édition, Pearson Education, Paris, 2006, PP. 36-37.

(كآجال التصنيع) والخارجية (كرضا الزبائن). وعند التقييم للمؤسسة حرية اختيار أحد هذه المؤشرات وبعض المؤسسات تأخذ بكل المؤشرات (المالية وغير المالية) وتضعها في وثيقة واحدة تسمى ببطاقة الأداء المتوازن أو جدول القيادة المتوازن (سنراه لاحقا) ووفقا لهذا المنظور تصنف مؤشرات الأداء إلى مؤشرات مالية تقليدية، ومؤشرات غير مالية.

1- مؤشرات الأداء المالية:

تعد المؤشرات المالية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في التحليل المالي وتقييم أداء المؤسسات، ويوجد عدد هائل من المؤشرات أهمها معدل هامش الربح، معدل العائد على الاستثمار (**Return On Investement: ROI**) والقيمة المضافة الاقتصادية **EVA (Economic Value Added)**

- **معدل العائد على الاستثمار:** يمثل هذا المعدل المؤشر الأكثر انتشارا لأنه يدمج ويدخل الأموال المستثمرة في مؤشر الأداء ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل العائد على الاستثمار = النتيجة / الأموال المستثمرة

إن هذا المعدل عبارة عن تقييم محاسبي للنتيجة والأموال المستثمرة، كما أنه يعكس المردودية لرقم الأعمال والأموال المستثمرة.

ويختلف تحديد وتعريف النتيجة والأموال المستثمرة من مؤسسة إلى أخرى، فبعضها يأخذ بنتيجة الاستغلال والبعض الآخر بالنتيجة الصافية. ومؤسسات تأخذ بمجموع الأصول وأخرى تعتمد على الأصول الصافية.

وحتى يتسنى تفسير أفضل لأداء الأموال المستثمرة وكذلك التأثير الممكن على عناصر هذا المعدل عادة ما يتم تجزئته إلى مكونات يمكن التأثير عليها وهي:

معدل العائد على الاستثمار = (رقم الأعمال/ الأموال المستثمرة) X (النتيجة / رقم الأعمال)

وتشكل هذه التجزئة أهم العوامل الأساسية للمر دودية، حيث أن استخدام الأصول يولد رقم الأعمال وهذا الأخير يولد النتيجة ويؤدي تحسين أحد هذه المكونات مع ثبات الأخرى إلى تحسين مردودية الأموال المستثمرة.

- **القيمة المضافة الاقتصادية:** يعود فضل ابتكارها إلى المكتب الاستشاري الأمريكي **Stern Stiwart** في الثمانينيات، وتعد من أشهر المؤشرات المستعملة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير وكذلك في متابعة وتقييم الأداء، وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة الاقتصادية = الأصول الصافية (معدل العائد لهذه الأصول – تكلفة رأس المال)

أو بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة الاقتصادية = نتيجة الاستغلال بعد الضريبة – [(التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال ضرب (إجمالي الأصول – الديون المتداولة))]

يتميز مبدأ هذا المؤشر بالسهولة والتعقيد في آن واحد، تتمثل سهولته في مقارنة العائد بتكلفة الموارد المستعملة، أما تعقيده فيكمن في المعالجات المتكررة للأصول الصافية من أجل الوصول إلى تقييم سليم، فحسب **Stern Stiwart** يجب على الأقل إجراء حوالي 150 إعادة نظر في المعطيات المحاسبية لهذه الأصول.

كما تتعرض طرق تقييم تكلفة رأس المال لمناقشات تجعل من حساب القيمة المضافة الصافية ليس بالمسالة الهينة. ولقد بين تحقيق أجري على 153 مؤسسة في أمريكا الشمالية أن حوالي ربع هذه المؤسسات تستعمل هذا المؤشر في تقييم أدائها. وبين أحد الكتاب "أنه إذا كان **EVA** هو أحسن مؤشر معروف حاليا لتدفق الأرباح إلا أنه ليس العلاج العام عند البحث عن المؤشر الأداء المثالي"[1]، كما أنه وسيلة لتحديد الأهداف أكثر من كونه مؤشر يمسح بتحديد الاختيارات الإستراتيجية المثلى.

– **معدل هامش الربح:** كذلك يعد هذا الأخير من المؤشرات المالية الأكثر انتشارا واستعمالا ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل هامش الربح = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال

بالإضافة إلى مؤشرات أخرى يمكن أن تستعين بها المؤسسة في تقييم أدائها، غير أنه وبالرغم من استعمال المؤشرات المالية منذ زمن بعيد (منذ عهد المصريين والسومريي ن والفنقيين) غير أنه في السنوات الأخيرة أصبحت لوحدها لا تكفي للحكم على الأداء ووجهت لها انتقادات من أهمها:

– أنها معطيات مجردة، لا تتحدث ولا تسمح بالعمل أو إمكانية ملموسة للعمل.

– تتعلق بالماضي حيث غالبا ما تعلن عن مشاكل قديمة وتترجمها بتراجع في الأداء المالي لا تسمح بتوقع المستقبل.

– قد تبين المؤشرات المالية وجود تحسن أو تراجع، لكنها لا تعني شيئا ملموسا ولا توضح الطريق الذي يجب إتباعه.

– تتعلق المؤشرات المالية بالمدى القصير وتشجع على الاستثمار في النتائج المباشرة، وتعرقل الاستثمار في المشاريع التي تخلق القيمة في المدى الطويل خاصة في الأصول المعنوية والفكرية التي تغذي النمو المستقبلي، على أساس أن ذلك سيؤدي إلى تراجع هذه المؤشرات في المدى القصير والتي على أساسها يتم التقييم.

– بصفة عامة توجد صعوبات في ترجمة وتبرير مشاريع البحث والتنمية والإبداع التكنولوجي للمدى البعيد بواسطة المؤشرات المالية، كما أن هناك بعض النشاطات (كالإشهار، الاتصال) لا

(1) M. Jensen et W. Meckling, Divisional performance measurement: foundation organizational strategy, Harvard University Press, USA, 1998, P.354.

يمكن تبريرها بواسطة هذه المؤشرات بالرغم من أن المؤسسات في حالة المنافسة تعلم جيد ضرورة هذه النشاطات لبقائها ومنافستها للمدى المتوسط.

وكنتيجة لذلك ولتفادي هذه النقائص ولمواجهة تزايد عدم اليقين الذي يميز المحيط تم تطوير مؤشرات تتميز بالقدرة على التوقع والتفسير وتتجه نحو العمل.

2- مؤشرات الأداء غير المالية:

جاءت هذه الأخيرة كضرورة فرضتها الحاجة إلى التكيف مع الظروف الجديدة والتي عجزت المؤشرات المالية لوحدها عن تفسيرها وتقييمها. كما أن العلاقات الجديدة بين المؤسسة ومختلف الأطراف المتعاملة معها جعلت من المؤشرات المالية غير صالحة لتقييم الأداء، فالمؤسسة الحديثة هي شبكة معقدة من العقود مع مختلف الأطراف الآخذة والذين قد يكونون داخليين أو خارجيين لهم المصلحة في أداء المؤسسة و قد يؤثرون عليها [1]. وبما أن الأداء هو المحدد لدرجة رضاء الأطراف الآخذة في المؤسسة، فان قياسه يكون على ضوء احتياجات هذه الأطراف، وهذا يعني ضرورة تحديد:

- جميع النتائج الممكنة لكل شريك.
- تطلعات مختلف الأطراف.
- التوازن بالنسبة لكل طرف لتعظيم حوافزه[2]

ويصبح المؤشر في هذه الحالة عبارة عن إشارة مهمته تقديم معلومات عن أحد الأبعاد التالية في المؤسسة: النتائج، الموارد، العمليات، الجودة، الكفاءة.

ويظهر المؤشر غير المالي بوجهين:

- وجه داخلي يتجه نحو العمليات الأساسية، كإرضاء الزبائن، والجودة.
- وجه خارجي يرتبط بالمحيط وتطورات الطلب والمنافسة.

ونتيجة لذلك فان إعداد المؤشرات غير المالية يتطلب:

- توضيح الأهداف الإستراتيجية.
- التركيز على العمليات الأساسية في خلق القيمة.
- التركيز على المتغيرات والعوامل الأساسية للنجاح.
- ربط المؤشرات بقاعدة نظام المكافآت.
- إظهار مستويات الأداء المحققة.

---

(1) A.Atkinson & J .Weter house et R. Wells, Bâtir les nouveaux indicateurs de la performance globale, L'Expansion Management Review, December, 1997, P. 778-80.

(2) F.Ambada, Le pilotage de l'efficacité en régime d'incertitude élevé, Revue Direction et Gestion, N° 186, 2000, PP.36-38.

إن الأداء يبحث عن مدى خلق القيمة بالمؤسسة، هذه القيمة التي لم تعد حكرا على المساهمين وإنما أصبح حق الاستفادة منها يعود كذلك للعمال نظير مجهوداتهم، للموردين مقابل توريداتهم للمسيرين لقاء تنظيمهم وللزبائن مقابل اقتنائهم لمنتجات المؤسسة. ووفقا لذلك فان الأداء يجب أن يحقق نوعين من الأهداف: أهداف ترتبط بتحطيم القيمة المالية للمؤسسة، وأهداف تتعلق بإرضاء الأطراف المتعاملة معها. وبهذا تكون للمؤسسة فرصا أكثر لتحقيق النمو الدائم كلما ابتعدت عن المنطق الكلاسيكي للمؤشرات المالية كمعايير وحيدة للقياس واتجهت إلى المؤشرات غير المالية المتعددة الأبعاد. ويوجد عدد كبير من هذه المؤشرات ستتطرق لنماذج منها في النقاط اللاحقة وتتميز بـــ :

- علاقتها المحدودة بإستراتيجية المنظمة.
- تعطي معلومات كمية غير مباشرة عن الأصول المعنوية.
- يمكن أن تكون أحسن المؤشرات للنتائج المالية المستقبلية.
- يمكن لها أن تحسن من أداء المسؤولين من خلال ضمان الشفافية في تقييم أعمالهم.

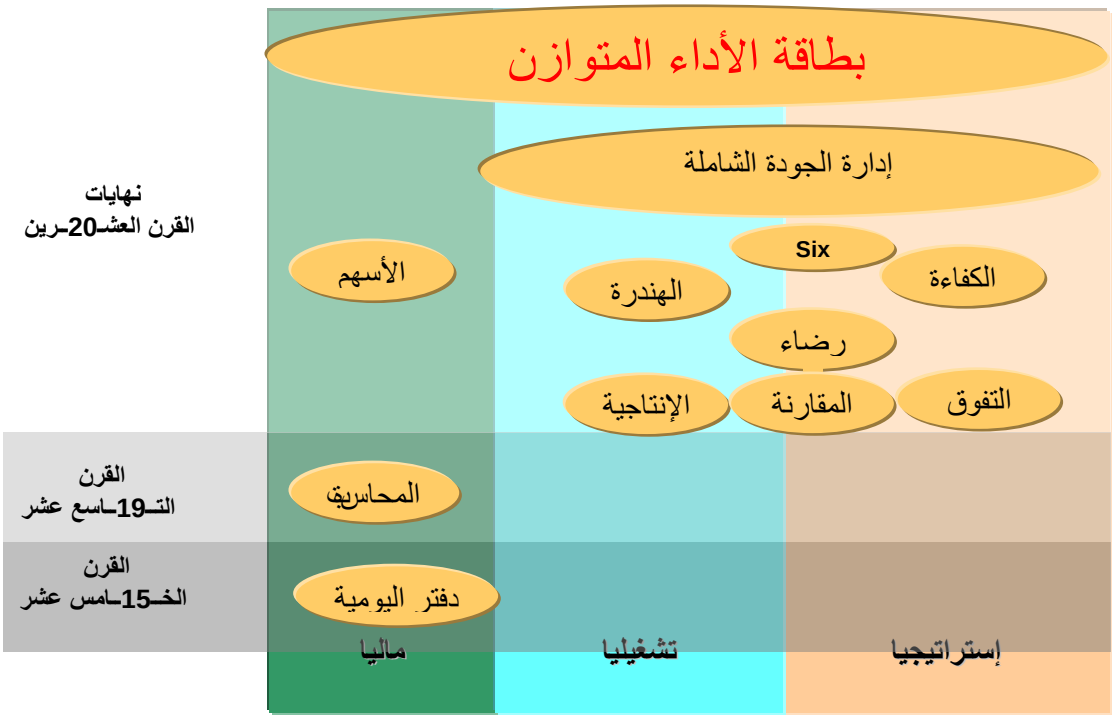
وبالرغم من هذه المميزات وقدرتها على سد النقص الذي كان يشوب المؤشرات المالية غير أنه يؤخذ عليها أنها:

- قد تكون مكلفة أثناء التنفيذ وتؤدي إلى ضياع الوقت.
- يتم التعبير عنها بشكل غير متجانس وبوحدات زمنية، بنسب، بوحدات مادية.....الخ.
- في بعض الأحيان تكون دون علاقة حقيقية بالنتائج المحاسبية أو أسعار الأسهم وتفتقر إلى الصرامة الإحصائية.
- كثرتها تجعل من الصعب تلخيصها في بعض العوامل الأساسية للنجاح[1].

تختلف أنواع المؤشرات المستعملة في تقييم الأداء من مؤسسة إلى أخرى، بحسب الأدوات التي تستعملها في التقييم والتي عرفت بدورها تطورات ملحوظة كما يلخصها الشكل الموالي:

[1] Charles Horngren, OP.CIT, P.36.

الشكل رقم(3-2) تطور أدوات تقييم الأداء عبر القرون



المصدر: عبد السلام بن عبد الله أبو ملحه، بطاقة الأداء المتوازن بين النظرية والتطبيق- تجربة شركة الاتصالات السعودية-، Abumelha stc.com.sa

نلاحظ أن التقييم ركز في القرن الخامس عشر والتاسع عشر على جانب واحد وهو الجانب المالي مستعينا في ذلك بالأدوات المحاسبية، ثم تحول في بداية القرن العشرين إلى الجوانب العملية والإستراتيجية ليشمل في نهايته جميع الجوانب من خلال أداة بطاقة الأداء المتوازن. وسنتناول بعضا من هذه الأدوات التقليدية والحديثة والتي حضت بنجاح أكاديمي وشاع استعمالها في المؤسسات.

II – الأدوات التقليدية في تقييم أداء المؤسسات:

ترتكز الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء على منطق العقد، حيث يتم تحديد الأهداف (العقد) ثم متابعة وتقييم النتائج، أي أن الرقابة تتم على أساس النتائج، هذه الأخيرة تترجم في صورة أرقام تعبر عن مدى بلوغ الأهداف أو عدمها. وتستعمل في ذلك أدوات (متغيرات عمل)، لكن لاستخدامها بشكل صحيح يجب:

- مقارنة الوضع الحالي بالوضعية المقدرة في البداية.
- التعرف على أسباب الانحرافات.
- اتخاذ القرارات القادرة على إلغاء الانحرافات، تعظيم الوقائع الملائمة وتخفيض الآثار غير الملائمة ومن بين الأدوات المستعملة في ذلك مراقبة الموازنات ونظام التقارير. تكمن مهمة مراقبة الموازنات في مقارنة الوضع الحالي بالوضع المقدر، أما مهمة التقارير فتكمن في إبلاغ المستويات العليا بدرجة تحقيق الأهداف واستعمال الوسائل.

1.II- مراقبة الموازنات أداة لتقييم أداء المؤسسات:

استخدمت الموازنة كأداة للرقابة لأول مرة سنة 1912، فهي كما أشرنا سابقا نقطة النهاية لعملية التخطيط ونقطة البداية لعملية الرقابة. إن منطق مراقبة الموازنات يتمثل في حساب الانحرافات بين الأهداف والتحقيقات، البحث عن أسباب هذه الانحرافات (الحجم، المزيج، المردودية أم الأسعار) والمسؤولين عنها سواء (الأشخاص أو الأقسام). وهذا يسمح بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف، والتصرف في الوقت المناسب تجاه الأحداث غير المرغوب فيها، وكذلك تقييم الأداء وتحسين قواعد التنبؤ وجودة الاختيارات الإستراتيجية.

ترتبط هذه الأداة ارتباطا كبيرا بمحاسبة التكاليف لأنها تستعمل أسلوب التحليل عند المقارنة. ونظرا لكثرة الانحرافات وصعوبة حسابها، وكذا تضيع الوقت الكثير في حسابات قد لا تعود بالفائدة على المؤسسة، تم تطوير سنة 1950 أسلوب التسيير بالاستثناء الذي سمح بمضاعفة قدرة الرقابة في المؤسسات وكان من أحد الشروط التي سمحت بتطوير الشركات المتعددة الجنسيات الأمريكية في ذلك العهد.

1.1.II- أهمية مراقبة الموازنات:

لا أحد يمكن له أن يحتج أو يجادل في أهمية مراقبة الموازنات لأنها توفر المعلومة الضرورية لـــ:

- المسؤولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة.
- المسيرين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف أنشطتهم.
- العمليين الذين يلتزمون بأهداف المبيعات أو مهمة الاستعمال الأفضل للموارد المالية، ونتيجة لاستعمال أداة الموازنات فهم مضطرين لتفهم الآثار المالية للاختيارات التقنية وتوفير لغة مشتركة أساسية من أجل أداء وحياة المؤسسة [1]. وبما أن مراقبة الموازنات تتركز أكثر على حساب الانحرافات فان ذلك يسمح بـــ:
- التحفيز من خلال جعل مراقبة الموازنات ممكنة عن طريق إعداد تقديرات التكاليف.
- تقييم سريع للتدفقات المادية وبالتالي إعداد سريع لنتيجة التي نريد تقييمها في نهاية الشهر.
- التحكم انطلاقا من تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية [2] وتبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة ما لم تحترم الشروط التالية:

1- التقاط وإظهار الانحرافات بمجرد وجودها، وهذا سيؤدي إلى بناء نظام متابعة يتعارض مع مبادئ المحاسبة العامة وهما:

(1) H.Bouquin, Le contrôle de gestion, 7 eme édition, Gestion PUF, Paris, 2006, P.444.
(2) H. Loning et autres, OP. CIT, P.131.

– يتم تقييم المخزون بتكلفة معيارية وبالتالي يجب إعادة تحميله بالانحرافات لإعادة تكوين القيمة حسب التكلفة المتوسطة الكلية أو بأي طريقة أخرى.

– بما أن الانحرافات المحملة للنتيجة ليست متجانسة، فهي غير مرتبطة بتكلفة البيع ولكن بالمشتريات واستهلاكات فترة المتابعة.

2– التعرف على أسباب الانحرافات، وهذا يتطلب وجود عددا من الانحرافات بعدد الفرضيات المقدرة، فمثلا إذا استندت موازنة المبيعات إلى أهداف سعر البيع، الخصومات، آجال الاستحقاق الكميات المزيج بين المنتجات والأسواق أو الزبائن، فان متابعة الانحرافات يجب أن تكون على أساس كل هذه المؤشرات.

3– إظهار الانحرافات في المكان الذي تكون فيه المسؤولية، حتى يستطيع المسؤول التصرف تجاهها وهذا يعني تحليل دقيق للمسؤوليات، الأمر الذي يتطلب التأكد من أن المخطط المحاسبي يتماشى وطبيعة المنظمة، فتشغيل النظام المحاسبي في حد ذاته يؤدي إلى إجراءات صلبة ومعقدة وبالتالي احتمال ظهور من وقت إلى آخر انحرافات ليس لها مسؤولين. وهذا يستدعي وضع مبدأ المناقشة المستمرة والمنتظمة للانحرافات بين المسؤولين العمليين والمستويات العليا وبحضور مراقب التسيير، ويجب أن تتضمن هذه المناقشات الاستعمال الفعلي لأنظمة المتابعة وإلغاء الآثار السلبية للتقييم الميكانيكي للأداء، كما يجب الخروج بـــ:

– قرارات تصحيحية.

– تعبير رقمي عن النتائج المنتظرة بشكل يسمح بالرقابة اللاحقة.

– تقييم للتوقعات المستقبلية للانحرافات الملاحظة.

2.1.II– تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنات:

تعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو تسيير الأداء. وإن كانت اليوم غير كافية في المنطق القيادي، إلا أنها مثلت ولمدة طويلة قلب مراقبة التسيير.

ترتكز مراقبة الموازنات على المقاربة المحاسبية مع حساب للانحرافات وكذلك على المنطق الاقتصادي والمالي وتمر بالمراحل التالية:

– قياس الأداء.

– حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.

– البحث عن الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات.

– الإجراءات التصحيحية للأوضاع غير المرغوب فيها.

II .1.2.1- حساب وتحليل الانحرافات:

إن حساب الانحرافات مؤسس على أساس خوارزمية حسابية **Algorithme** وتوجد ثلاثة طرق لذلك وهي:

- الطريقة المحاسبية والتي تميز بين انحراف المواد، انحراف اليد العاملة والتي تعتبر مصاريف مباشرة وانحراف المصاريف غير المباشرة.
- الطريقة الأمريكية المستوحاة من المقاربات التحليلية والتي تميز كذلك بين انحراف المواد وانحراف اليد العاملة والتي تعد مصاريف متغيرة مباشرة وانحراف المصاريف الثابتة.
- طريقة مراقبة الموازنات والتي تحسب عددا كبيرا من الانحرافات الضرورية لفهم الانحرافات بالنسبة للموازنة، مع ضرورة تحليل وتفسير جميع الانحرافات، ويطلق عليها انحرافات(الحجم – المردودية – السعر – المزيج) وسنعتمد على هذه الأخيرة في عملنا هذا:

* انحراف الحجم: يعكس مدى احترام المؤسسة لفرضية مستوى النشاط الإجمالي (هل باعت وأنتجت ما كانت ترغبه ؟) أو ما هي آثار ارتفاع أو انخفاض مستوى النشاط على النتيجة؟.

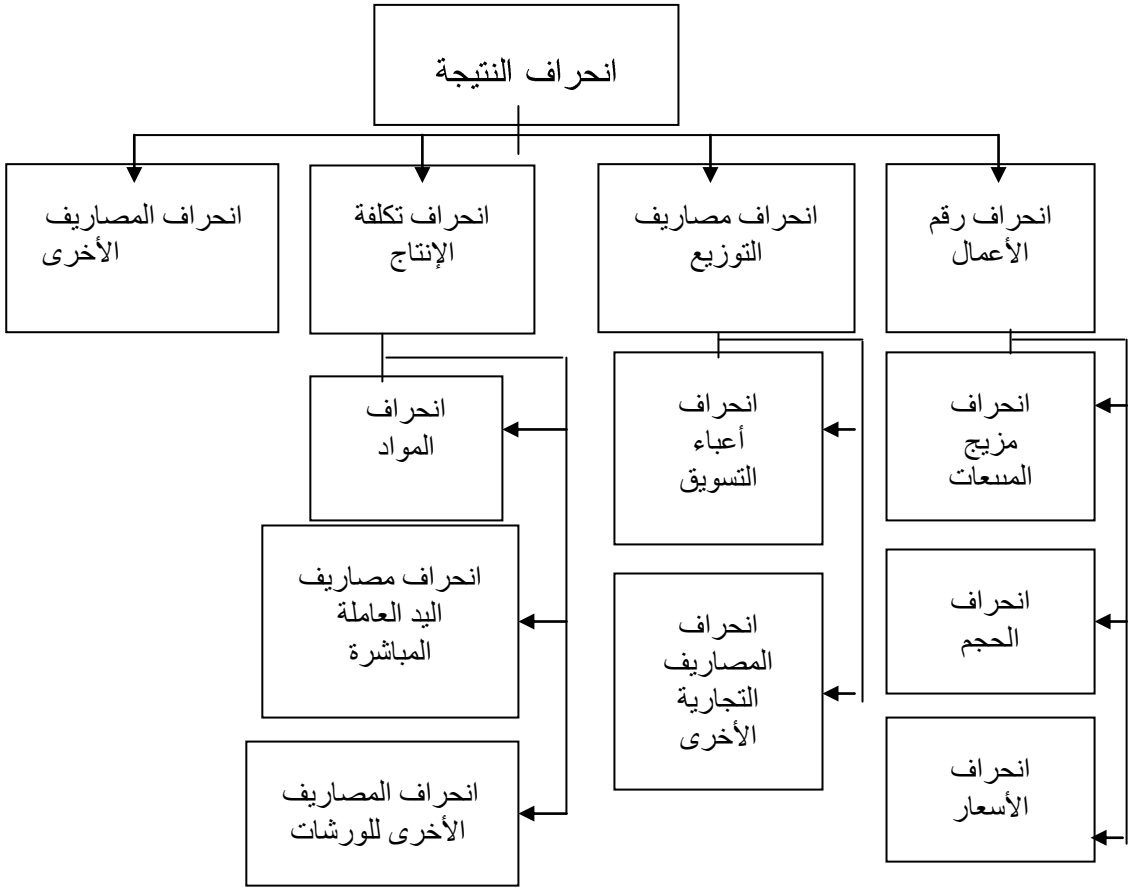
* انحراف المردودية: ويسمى في بعض الأحيان بانحراف الكمية وهو عبارة عن انحراف كمية الموارد المستهلكة في مختلف الأقسام المنتجة. وتتمثل المسالة هنا في معرفة إذا تم استخدام الموارد حسب الإنتاجية المقدرة في الموازنة، أي هل تم استهلاك الكمية المعيارية من المواد ،اليد العاملة والمقدرة لمستوى نشاط معين؟ هل زاد أو انخفض استهلاك الموارد لإنتاج وحدة واحدة؟ هل تم احترام التشكيلة والمعايير أم لا؟.

* انحراف الأسعار: يقيم الانحراف بالنسبة لمستوى تكلفة اقتناء الموارد هل تم شراء المواد الأولية بسعر مرتفع أو منخفض عما تم تقديره؟ وما هي آثار ذلك على النتيجة؟ أما بالنسبة لليد العاملة فغالبا ما يتم التكلم عن انحراف في معدل الأجر عوضا عن انحراف السعر.

* انحراف المزيج: ويظهر هذا الانحراف في المؤسسات التي تنتج وتبيع عدة منتجات وبأسعار مختلفة، وهو عبارة عن تجزئة لانحراف الحجم حسب نوع المنتج.

إن أول انحراف يحسب في المؤسسة هو انحراف النتيجة التي تمثل الهدف العام، ثم تجزأ إلى انحرافات جزئية لتحديد العوامل المؤثرة على هذا الهدف كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-3) التجزئة الممكنة للانحراف النتيجة



المصدر: M.Gervais, OP. CIT, P. 147

نلاحظ أن انحراف النتيجة يتكون من ثلاثة عناصر (مكونات) أساسية هي:

- انحرافات مرتبطة بوظيفة البيع.
- انحرافات مرتبطة بوظيفة الإنتاج.
- انحرافات مرتبطة بوظيفة الإدارة.

وكل انحراف من هذه الانحرافات سيتم تجزئته بالشكل الذي يكيفه مع بنية المسؤوليات اللامركزية من جهة ومن جهة ثانية بما يسمح بتحديد طبيعة الأسباب. ويحسب الانحراف الإجمالي للنتيجة بالفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية ووفقا للعلاقة التالية: [1]

$$EG/R = RR - RP$$

حيث يمثل:

EG/R: الانحراف الإجمالي للنتيجة.

RR: النتيجة الحقيقية.

RP: النتيجة التقديرية.

[1] اعتمدنا في إعداد هذا الجزء على العلاقات التي أدرجها:
[1] C. Cossu, Ecarts et contrôle budgétaire, éd Vuibert Gestion, 1989, PP.17-55.

تتكون النتيجة من العناصر التالية:

RR= VR-CDR-CPR-CAR
= (QR*PR)- CDR-(QR*CR)-CAR

حيث يمثل:

VR: المبيعات الفعلية أو رقم الأعمال الفعلي.

QR: كمية المبيعات الفعلية.

PR : سعر البيع الحقيقي.

CDR: مصاريف التوزيع الحقيقية.

CPR : تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدات المباعة.

CR : تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدة المباعة.

CAR : التكاليف الحقيقية للإدارة.

أما النتيجة التقديرية فتتكون من:

RP =VP-CDP-CPR-CAP
= (QP*PP)-CDP-(QP-CP)-CAP

وتبقى نفس المعاني السابقة لكن في هذه الحالة تقديرية.

وعند ربط هذه المكونات بالانحرافات السابقة نجد العلاقة التالية:

EG/R = [(QR*PR)-(QP*PP)]+[CDP-CDR]+[(QP*CR)-(QR*CR)]+[CAP-CAR].... (1)

أي أن الانحراف الإجمالي للنتيجة يتجزأ إلى أربعة انحرافات جزئية وهي:

- انحراف رقم الأعمال.
- انحراف مصاريف التوزيع.
- انحراف تكلفة الإنتاج.
- انحراف تكاليف الإدارة.

1.2.1.II- حساب وتحليل انحراف المبيعات:

يتبلور عن تحليل نشاط البيع المظهرين التاليين:

1- تحليل نتائج نشاط البيع: بمعنى الهامش الذي ينتج عن المبيعات، ومثل هذا التحليل يتطلب التجزئة حسب معايير قد ترتبط بالعلاقة الموجودة بين المنتجات، أو بتنظيم أقسام المبيعات.

2-تحليل الوسائل التجارية المعتمدة في تحقيق نشاط البيع، وهذا يتطلب مقارنة الهامش المحقق بتكلفة الوسائل المستعملة، ويتم تحليل مصاريف التوزيع على أساس التجزئة المستخدمة في تحليل المبيعات.

1- حساب وتحليل انحراف نشاط البيع:

يحسب الانحراف الإجمالي لنشاط البيع بالعلاقة السابقة :

$$EG/V = QR*PR-QP*PP$$

حيث: **EG/V** الانحراف الإجمالي للمبيعات.

غير أن التعبير عن انحراف المبيعات بسعر البيع قد لا يبين حقيقة الانحراف، إذ قد يظهر وأن الانحراف ملائما إلا أن سعر البيع لا يغطي التكاليف، وأفضل مؤشر يمكن أن يعبر عن هذا الانحراف هو الهامش على تكلفة الإنتاج التقديرية، وهذه الأخيرة بالذات من أجل إعفاء ممثلي البيع من مسؤولية انحراف تكاليف الإنتاج، ومنه تصبح العلاقة السابقة كمايلي:

$$EG/V = QR(PR-CP)-QP(PP-CP).....(2)$$

حيث يمثل: **CP** تكلفة الإنتاج التقديرية للوحدة المباعة ويكون هذا الانحراف ملائما إذا كانت المبيعات الفعلية تفوق المبيعات التقديرية ويكون غير ملائم إذا حدث العكس.

ولتحديد أسباب ومسئولي هذا الانحراف، يجب تحليله إلى العناصر المكونة له وهي الكميات والأسعار مع ضرورة تحديد أنواع المنتجات والعلاقة القائمة بينها عند عملية التحليل.

- **تحليل الانحراف في حالة عدم التجزئة:**

يستعمل هذا التحليل في حالة بيع منتج واحد، في سوق واحدة وبواسطة قناة توزيع واحدة.

يتكون الانحراف الإجمالي للمبيعات في هذه الحالة من انحراف في الكميات وانحراف في الأسعار.

– انحراف الكميات: عبارة عن الفرق بين كمية المبيعات الفعلية والكمية المقدر بيعها مقيما بالهامش التقديري•

$$E/Q = (QR-QP)\ (PP-CP)$$

ويعد الانحراف ملائما إذا كانت كمية المبيعات الفعلية تفوق المبيعات التقديرية والعكس صحيح. وتقع مسؤولية هذا الانحراف على ممثلي البيع باعتبارهم المسؤولين المباشرين عن عملية البيع.

– انحراف الأسعار: عبارة عن الفرق بين أسعار البيع الفعلية وأسعار البيع التقديرية بالنسبة للكميات المباعة الفعلية.

$$E/P = (PR-PP)QR$$

ويكون هذا الانحراف ملائما إذا كانت أسعار البيع الحقيقية أكبر من أسعار البيع التقديرية وتعود مسؤولية هذا الانحراف إلى إدارة المبيعات باعتبارها المسؤولة المباشرة عن عملية تحديد الأسعار.

- **تحليل الانحراف في حالة التجزئة :**

• و قد يقيم بالهامش الحقيقي، ولقد تم اختيار الهامش التقديري لأنه الأكثر استعمال، كما يسمح مجموع انحراف الكميات مع انحراف الأسعار بإعطاء الانحراف الإجمالي في جميع الحالات وهو ما لا يحققه الهامش الحقيقي.

يستخدم هذا التحليل في حالة بيع عدة منتجات، أو البيع في عدة أسواق، أو استعمال عدة قنوات توزيع. وهنا يجب تحديد العلاقة الموجودة بين الأجزاء (الجزء هنا قد يكون منتجا أو سوقا أو قناة)

– حالة الأجزاء المستقلة: إن العلاقة بين الأجزاء في هذه الحالة منعدمة، فالمنتجات، أو الأسواق أو القنوات تعمل باستقلالية تامة عن بعضها البعض. ومهما كانت التجزئة جغرافية، أو حسب قنوات التوزيع فان العلاقة المستعملة في حساب الانحراف الإجمالي ستتغير لتصبح:

$$EG/V = \sum_{i=1}^{n} [QR_i (PR_i - CP_i) - QP_i (PP_i - CP_i)] \ldots\ldots\ldots\ldots (3)$$

حيث يمثل **i** الجزء.

يتم تجزئة هذا الانحراف كذلك إلى انحراف في الكميات وانحراف في الأسعار، لكن هذه المرة لكل جزء على حده مع المحافظة على نفس العلاقات ونفس المسؤوليات. ومجموع هذه الانحرافات الجزئية يجب أن تؤدي إلى الانحراف الإجمالي.

– حالة الأجزاء المترابطة: في الواقع من الصعب إيجاد أجزاء مستقلة عن بعضها البعض فالأجزاء دائما تكون إما متنافسة أو مكملة لبعضها البعض، وهذا يتطلب الأخذ في الحسبان عند تحليل الانحرافات انحراف المزيج بين هذه الأجزاء.

يوجد عدة طرق لتحليل الانحراف الإجمالي للمبيعات المترابطة ندرج أربعة منها وهي:

1–طريقة مرجعية الكميات المادية:

يستعمل أغلبية المحللين هذه الطريقة، وتقوم على مبدأ تجانس الكميات المادية حتى يتسنى جمعها مع بعضها. ويتكون الانحراف الإجمالي لهذه الطريقة من ثلاثة انحرافات:

– انحراف الأسعار: وتبقى عملية حسابه نفسها كما رأينا في الحالات السابقة.

– انحراف الكميات: وينقسم بدوره إلى انحرافين:

* انحراف الحجم: وهو الفرق بين الحجم الفعلي والحجم التقديري، مقيما بواسطة الهامش المتوسط التقديري الذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$MMP = \sum_{i=1}^{n} QP_i (PP_i - CP_i) / \sum_{i=1}^{n} QP_i$$

حيث يمثل: **MMP** الهامش المتوسط التقديري.

انحراف الحجم عبارة عن: $(QR_i - QP_i)\ MMP$

وبما أن الأجزاء متجانسة، فانه يمكن اعتماد الكميات الإجمالية عوضا عن الكميات لكل جزء على حده.

* انحراف المزيج: يترجم هذا الأخير أثر الفروق في الهوامش بالنسبة للهامش المتوسط التقديري على فروق الكميات. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$E/C = (QR_i - QP_i) [(PP_i - CP_i) - MMP]$$

حيث يمثل **E/C** انحراف المزيج.

وتبقى مسؤولية انحراف الأسعار على عاتق إدارة المبيعات وانحراف الكميات (سواء بالنسبة للحجم أو بالنسبة للمزيج) على عاتق ممثلي البيع.

2- طريقة بنية المبيعات 1:

تهدف هذه الطريقة إلى مراقبة أثر الهامش التقديري على الفرق بين المزيج المقدر والمزيج الحقيقي. ويبقى في هذه الطريقة انحراف الأسعار وانحراف الحجم نفسه كما هو الحال في طريقة مرجعية الكميات المادية، أما انحراف المزيج فيتم تشكيله بالطريقة التي تسمح بإظهار الفرق بين الكميات الحقيقية والكميات التي كان من الممكن بيعها إذا تم احترام البنية المتوقعة، وذلك بالنسبة للهامش التقديري.

إذا رمزنا لكمية المنتج **i** التي كان من الممكن بيعها لاحترام النسبة المتوقعة في إطار الحجم بـــ KP_i

$$KP_i = QP_i (\sum_{i=1}^{n} QRi) / \sum QP_i$$

فان انحراف المزيج سيكون عبارة عن:

$$E/C = (QR_i - KP_i) (PP_i - CP_i)$$

3-طريقة بنية المبيعات 2:

حسب هذه الطريقة فان انحراف الأسعار وانحراف المزيج يبقى نفسه كما في الطريقة الأولى، أما انحراف الحجم فيصبح:

$$(KP_i - QPi) (PP_i - CP_i)$$

4 – طريقة بنية رقم الأعمال:

ترتكز هذه الطريقة على المعالجة النقدية للانحرافات، حيث تسعى إلى تمييز الانحرافات للمبيعات بالقيم وليس بالكميات. ويتكون الانحراف الإجمالي لهذه الطريقة من انحرافين: انحراف الحجم وانحراف المزيج.

- انحراف الحجم: يحسب بالعلاقة التالية:

$$[CA_i - (QP_i * PP_i)]\ PP_i - CP_i / PP_i$$

حيث يمثل CA_i رقم الأعمال، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$CA_i = (QP_i * PP_i)\left[\sum_{i=1}^{n}(QR_i * PP_i)/(\sum_{i=1}^{n} QP_i * PP_i)\right]$$

- انحراف المزيج: ويساوي إلى:

$$E/C = (CA_i - QR_i * PP_i) [TM - (PP_i - CP_i) / PP_i]$$

حيث يمثل : **TM** معدل الهامش المقدر ويحسب بالعلاقة التالية:

$$TM = \left[\sum_{i=1}^{n} QP_i * (PP_i - CP_i)\right] / \sum_{i=1}^{n} QP_i * PP_i$$

2- *حساب وتحليل انحراف مصاريف التوزيع:*

تعد مصاريف التوزيع من الوسائل الضرورية لتنفيذ برنامج المبيعات في أحسن الظروف ويحسب هذا الانحراف الإجمالي لهذه المصاريف وكما رأينا في العلاقة رقم(1) من حساب الانحراف الإجمالي للنتيجة بالعلاقة التالية:

E/D = CDP – CDR

حيث يمثل **E/D**: انحراف مصاريف التوزيع.

ويكون هذا الانحراف ملائما إذا كانت مصاريف التوزيع الفعلية أقل من مصاريف التوزيع التقديرية، ولتحديد أسباب ومسئولي هذا الانحراف يجب تحليله إلى العناصر المكونة له.

تنقسم مصاريف التوزيع حسب النظرة التقليدية إلى مصاريف مباشرة وأخرى غير مباشرة ترتبط المصاريف المباشرة بتكلفة المنتجات المباعة وفي نفس التقسيم، العائلة والمناطق، أما المصاريف غير المباشرة للتوزيع فترتبط بمراكز المسؤولية لوظيفة التوزيع. إلا أن هذا التقسيم وإن كان ذا فعالية في مراكز الإنتاج، فان الأمر ليس كذلك في مراكز التوزيع، فهناك عدة مشاكل تظهر في مثل هذا التقسيم من بينها نذكر:

- وحدات القياس أو معدل المصاريف مرتبط دائما بالمبيعات سواء كانت قيما أو كميات، وهذا ينتج عنه عدم اختلاف بين مفهوم المنتج ومفهوم نشاط المركز وبالتالي انحراف المردودية سيكون معدوما.

- في مجال المبيعات تحديد مفهوم الطاقة أو مستوى النشاط المعياري لا يمكن أن يكون دقيقا ولكن تقريبيا وبالتالي فان انحراف النشاط في هذه الحالة لا معنى له. وهذا يدعو إلى البحث عن طرق أخرى للتحليل تكون أكثر فعالية في مجال التوزيع واللجوء إلى استعمال التقسيم حسب مستوى نشاط البيع أي تقسيم مصاريف التوزيع إلى مصاريف متغيرة وثابتة ومنه تجزا مصاريف التوزيع التقديرية إلى:

$$CDP = \sum_{i=1}^{n} (DVP_i + VIVP_i) + \sum_{i=1}^{n} DFP_i + \sum_{j=1}^{n} DIFP$$

حيث يمثل $\mathbf{DVP_i}$: مصاريف التوزيع المتغيرة المباشرة التقديرية للجزء**i**.

$\mathbf{DIVP_i}$: مصاريف التوزيع المتغيرة غير المباشرة التقديرية للجزء**i**.

$\mathbf{DFP_i}$: مصاريف التوزيع الثابتة المباشرة التقديرية للجزء**i**.

$\mathbf{DIFP_j}$: مصاريف التوزيع الثابتة غير المباشرة التقديرية للمركز**j**.

أما مصاريف التوزيع الحقيقية فتساوي إلى:

$$CDR = \sum_{i=1}^{n} (DVR_i + DIVR_i) + \sum_{i=1}^{n} DFR_i + \sum_{j=1}^{j} DIFR_j$$

وبناءا على سبق يتولد ثلاثة انحرافات جزئية لمصاريف التوزيع انحراف المصاريف المتغيرة انحراف المصاريف الثابتة المباشرة وانحراف المصاريف الثابتة غير المباشرة. وكما عملنا بالنسبة لتحليلنا لانحراف نشاط البيع، سنراعي كذلك هنا طبيعة العلاقة القائمة بين الأجزاء، حتى يتسنى تحديد بدقة الأسباب والمسئولين عن الانحراف.

- **تحليل انحراف مصاريف التوزيع في حالة الأجزاء المستقلة:**

1- انحراف مصاريف التوزيع المتغيرة:

بما أن المصاريف المتغيرة للتوزيع مرتبطة بمستوى نشاط البيع، فلا داعي لفصل المصاريف غير المباشرة المتغيرة لوحدها، لأنها أصبحت مباشرة عن طريق التحميل بسبب الخلط الموجود بين مفهوم النشاط والمنتج وعليه ستصبح:

$$DVP_i + DIVP_i = VUP_i * QP_i \quad \text{و}$$
$$DVR_i + DIVR_i = VUR_i * QR_i$$

حيث يمثل VUP_i و VUR_i المصاريف المتغيرة للوحدة من الجزء **i** المباع المقدر والفعلي على التوالي. ومنه فان انحراف مصاريف التوزيع المتغيرة سيساوي إلى:

$$E/DV = (QP_i * VUP_i) - (QR_i * VUR_i)$$

ويكون الانحراف ملائما إذا كانت مصاريف التوزيع المتغيرة الفعلية أقل من التقديرية. ويتكون هذا الانحراف من انحراف في الكميات وآخر في مصاريف المتغيرة الفردية.

- انحراف الكميات: يعبر عن الفرق بين الكميات المباعة التقديرية والفعلية مقيمة بالتكلفة المتغيرة التقديرية: $E/Q = (QP_i - QR_i) VUP_i$

وتقع مسؤولية انحرافه على عاتق ممثلي البيع .

- انحراف المصاريف المتغيرة: وهو عبارة عن الفرق بين المصاريف المتغيرة التقديرية والمصاريف المتغيرة الحقيقية بالنسبة للكميات المباعة الحقيقية.

$$E/VU = (VUP_i - VUR_i) QR_i$$

وتقع مسؤولية هذا الانحراف على إدارة المركز المنفق لهذه المصاريف.

2- انحراف المصاريف الثابتة المباشرة:

$$E/Fi = DFP_i - DIFR_i$$

3-انحراف المصاريف الثابتة غير المباشرة:

هنا للمؤسسة أن تعتمد على المصاريف الثابتة غير المباشرة الكلية أو تقسيمها حسب مراكز المسؤولية شرط أن لا يكون هناك ازدواج في التقسيم.

$$E/IF_j = DIFP_j - DIFR_j$$

- **تحليل انحراف مصاريف التوزيع في حالة الأجزاء المترابطة:**

في حالة الأجزاء المترابطة لمصاريف التوزيع يوجد لدينا طريقتان للتحليل:

1- طريقة مرجعية الكميات المادية: وهي نفسها التي تطرقنا إليها في حالة تحليل نشاط البيع حيث يتجزأ الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع المتغيرة إلى انحراف في الحجم، انحراف في المزيج وانحراف في المصاريف المتغيرة.

- انحراف الحجم: هو الفرق بين الحجم الفعلي للمبيعات والحجم المقدر مقيما بالتكلفة المتوسطة التقديرية، وتحسب هذه الأخيرة بالعلاقة التالية:

$$VUM = \left(\sum_{i=1}^{n} QP_i * VUP_i\right) / \left(\sum_{i=1}^{n} QP_i\right)$$

حيث تمثل **VUM**: التكلفة المتوسطة التقديرية.

ومنه فان انحراف الحجم يساوي إلى:

$$(QP_i - QR_i)\ VUM$$

- انحراف المزيج: يعكس هذا الانحراف اثر الفرق بين التكلفة التقديرية والتكلفة المتوسطة التقديرية على انحراف الكميات وتحسب بالعلاقة التالية:

$$(QP_i - QR_i)\ (VUP_i - VUM)$$

- انحراف التكلفة: ويبقى نفسه.

2- **طريقة تشابه الكميات المباعة (Homothétie):**

يمثل عنصر التشابه نسبة المبيعات الفعلية إلى المبيعات التقديرية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$K = \sum_{i=1}^{n} QR_i / \sum_{i=1}^{n} QP_i$$

وحسب هذه الطريقة يبقى انحراف التكلفة نفسه كما هو الحال في الطريقة السابقة، أما انحراف الحجم والمزيج فيتم إعادة تشكيلهما على النحو التالي:

- انحراف الحجم: $QP_i = (1 - K)\ VUP_i$
- انحراف المزيج: $[\ K\ (QP_i - QRi)\ ]\ VUP_i$

2.2.1.II- حساب وتحليل انحراف تكلفة الإنتاج:

لتحليل وظيفة الإنتاج نرجع إلى العلاقة (1) من الانحراف الإجمالي للنتيجة ونستخرج انحراف تكلفة الإنتاج: $EGP = QP*CP - QR*CR$

علما أن **QR,QP** هنا تمثل الكميات المباعة، في حين نتيجة وظيفة الإنتاج تستند إلى الكميات المنتجة، وحتى لا يقع اختلال في تبرير الانحراف الإجمالي للنتيجة سنأخذ بالكميات المباعة، مع ضرورة تقييم التغيرات في مخزون المنتجات نصف المنتهية، قيد التنفيذ والتامة بتكلفة معيارية بحيث تجعل انحرافها معدوما. ونفس الكلام ينطبق على التغيرات في مخزون المواد الأولية.

لتحديد أسباب ومسئولي الانحراف في تكلفة الإنتاج يجب تحليله إلى العناصر المكونة له وهي الكميات وتكلفة الإنتاج، غير أن هذه الأخيرة مكونة من عدة عناصر لا يمكن تحميل

مسؤوليتها لجهة دون الأخرى، وهذا يدعو إلى تجزئة تكلفة الإنتاج إلى مكوناتها لمعرفة مساهمة ومسؤولية كل عنصر في هذا الانحراف.

إن هدف التحليل كما سبق وأشرنا هو تحديد الأسباب والمسئولين عن الانحراف، وأحسن طريقة تمكننا من ذلك هي طريقة مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) التي تصنف مصاريف الإنتاج إلى مصاريف مباشرة وأخرى غير مباشرة.

تتمثل المصاريف المباشرة للإنتاج في تلك الأعباء المنفقة بصورة مباشرة في عملية الإنتاج والتي تتعلق بنوع واحد من المنتجات و تشمل عادة:

- استهلاك المواد الأولية.
- مصاريف اليد العاملة المباشرة.

أما المصاريف غير المباشرة فتتمثل في الأعباء المنفقة في الأقسام الإنتاجية وتتعلق بعدة أنواع من المنتجات، ونظرا لعدم إمكانية تحميلها لنوع معين دون البقية وجب معالجتها في الأقسام التي صرفت فيها قبل تحميلها على تكلفة هذه المنتجات، وعلى أساس هذا التقسيم سيتم التحليل.

1- حساب وتحليل انحراف المصاريف المباشرة:

- **حساب وتحليل انحراف مصاريف المادة الأولية المستهلكة:**

يتمثل انحراف المادة الأولية المستهلكة في الفرق بين الاستهلاك التقديري والاستهلاك الفعلي. لتكون المقارنة سليمة ودقيقة يجب الاعتماد على الإنتاج الفعلي وتكييف الاستهلاك التقديري لهذا الإنتاج، ومنه فان انحراف سيساوي إلى:

EGMP = QPMP * CP – QRMP. CR

حيث يمثل:

EGMP: الانحراف الإجمالي للمادة الأولية المستهلكة.

QRMP: الكمية الفعلية المستهلكة من المادة الأولية.

QPMP : الكمية من المادة الأولية المقدر استهلاكها للإنتاج الحقيقي.

CP: التكلفة التقديرية لاقتناء المادة الأولية.

CR: التكلفة الحقيقية لاقتناء المادة الأولية.

وليتسنى حساب **QPMP** يجب معرفة المعدل المعياري للوحدة المستهلكة من المادة الأولية، ثم تطبيقه على الإنتاج الحقيقي، وبالتالي الحصول على الاستهلاك التقديري المكيف للإنتاج الحقيقي.

يتم تجزئة وتحليل هذا الانحراف إلى:

- انحراف في الكميات المستهلكة وتحسب كما يلي:

(QPMP – QRMP). CP

وتقع مسؤوليته على عاتق عمال الورشات.

– انحراف في تكلفة الاقتناء ويحسب بالعلاقة التالية:

(CP – CR). QRMP

وتقع مسؤوليته على عاتق مصلحة الشراء.

- **حساب وتحليل انحراف مصاريف اليد العاملة المباشرة:**

يتمثل انحراف مصاريف اليد العاملة المباشرة في الفرق بين المصاريف التقديرية والمصاريف الحقيقية لهذا المصروف. وكما هو الحال بالنسبة للمادة الأولية المستهلكة يجب تكييف المصاريف التقديرية للإنتاج الحقيقي وذلك ضمانا لسلامة التقييم والمقارنة. تطرح هذه المصاريف مشكلا أساسيا يتمثل في تحميل الأشغال على أساس الساعات المنتجة أو ساعات النشاط، في حين تحسب الأجور على أساس ساعات الحضور.

وعادة ما تستعمل التكلفة الساعية المتوسطة لمجموع الأوقات واعتمادها كوحدة للقياس.

يحسب الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة بالعلاقة التالية:

EGMOD = TP * TRP – TR * TRR

حيث يمثل:

EGMOD: الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة.

TP: الوقت التقديري المكيف للإنتاج الحقيقي.

TR: الوقت المستغرق فعلا في الإنتاج.

TRP: معدل الأجر التقديري.

TRR: معدل الأجر الحقيقي.

لتحديد **TP** يجب معرفة معدل الوقت الذي يجب استغراقه لإنتاج وحدة واحدة، ثم تطبيقه على الإنتاج الحقيقي.

يجزأ ويحلل هذا الانحراف إلى:

– انحراف في الوقت: **ET = (TP – TR) TRP**

و تقع مسؤوليته على عاتق عمال الورشات.

– انحراف في معدل الأجر: **ETR = (TRP – TRR) TR**

وتقع مسؤوليته على فرع الأجور.

2– حساب وتحليل انحراف المصاريف غير المباشرة:

يسمح هذا التحليل بإيجاد العلاقة بين مراكز المسؤولية لنظام تسيير الموازنات ومراكز التحليل المعتمدة من طرف محاسبة التكاليف، فكل مركز تحليل يرتبط بمركز مسؤولية معين. يتمثل

التحليل هنا في مقارنة المصاريف غير المباشرة التقديرية بالمصاريف غير المباشرة الحقيقية، ولإتمام ذلك تتوفر لدينا طريقتان: الطريقة التقليدية والطريقة التي تأخذ بالمستويات المتغيرة للنشاط المقدر.

- **التحليل التقليدي:**

يسمح التحليل التقليدي لانحراف الإنتاج لمركز معين بتحديد ثلاثة أسباب للانحراف وهي:

– المردودية التقنية: تعكس الاستهلاك لوحدة القياس لإنتاج معين.

– المصاريف الثابتة المحملة انطلاقا من مستوى النشاط للمركز.

– تنفيذ الموازنة: بمعنى مدى الاستهلاك لعوامل الإنتاج لمستوى نشاط محدد.

وبما أن أغلب الاستهلاك لا يتم متابعته بالكميات فانه لا يمكن تجزئة أثاره بالكميات والأسعار.

يحسب الانحراف الإجمالي لمصاريف غير المباشرة بالعلاقة التالية:

$$\mathbf{EGI = CISA - CIR}$$

حيث يمثل:

EGI : الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة.

CISA: المصاريف غير المباشرة المعيارية المكيفة للنشاط الحقيقي.

CIR : المصاريف غير المباشرة الحقيقية.

يحسب **CISA** ويكيف للنشاط الحقيقي كمايلي:

$$\mathbf{CISA = UR * (VP + FP/UR)}$$
$$\mathbf{= VP * UR + FP * UR / US}$$

حيث يمثل:

UR: عدد وحدات القياس الفعلية.

US: عدد وحدات القياس العادية (أو طاقة النشاط).

VP: التكلفة المعيارية المتغيرة لوحدة القياس.

FP: التكلفة الثانية المعيارية للفترة و للمركز.

– العناصر المكونة لـــ**CIR J**:

$$\mathbf{CIR = VR * UR + FR}$$

حيث يمثل **VR**: التكلفة المتغيرة الحقيقية لوحدة القياس.

يمكن تجزئة هذا الانحراف إلى عدد لا يحصى من الانحرافات، لكننا ستقتصر في عملنا هذا فقط على الأسباب الثلاثة السالفة الذكر.

– انحراف المردودية: عبارة عن الفرق بين عدد وحدات القياس المعيارية المكيفة للإنتاج الحقيقي وعدد وحدات القياس الفعلية مقيما بالتكلفة المعيارية:

$$\mathbf{E/R = (CISP - CISA) = (UP - UR) (VP + FP/ US)}$$

حيث يمثل:

CISP: المصاريف غير المباشرة المعيارية للمركز مكيفة للإنتاج الحقيقي.

UP: عدد وحدات القياس المعيارية المكيفة للإنتاج الحقيقي.

وإذا كان المركز ينتج عدة أنواع من المنتجات، يمكن حساب انحراف المردودية لكل نوع. وتقع مسؤولية هذا الانحراف على عمال الورشات.

– انحراف مستوى النشاط : يبين هذا الانحراف الفائض أو العطالة في مستوى النشاط الناتج عن التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة و تحسب بالعلاقة التالية:

$$E/A = (CISA - CB) = FP * (UR/US-1)$$

حيث يمثل:

CB: التكلفة التقديرية للمركز وللنشاط الحقيقي وتحسب كمايلي:

$$CB = VP * UR + FP$$

يمثل: **US/ UR** معامل التحميل

تقع مسؤولية هذا الانحراف على المصلحة التقنية.

وبما أن هذا الانحراف يتعلق بالنشاط الإجمالي، فلا يمكن تجزئته حسب المنتجات.

– انحراف الموازنة: عبارة عن الفرق بين الموازنة المرنة المكيفة للنشاط الحقيقي والتكلفة الفعلية لمركز التحليل. ويقيس مدى تنفيذ الموازنة، يحسب هذا الانحراف بالعلاقة التالية :

$$E/B = (CB - CR) = (UR * VP + FP) - CR$$

تقع مسؤولية هذا الانحراف على مصلحة المحاسبة.

- **التحليل على أساس المستويات المتغيرة للنشاط المقدر:**

بصفة عامة وفي لحظة معينة يواجه مركز التحليل ثلاثة مستويات مرجعية للإنتاج:

– الإنتاج المعياري: يبين القيود التقنية وقيود السوق في المدى المتوسط، وهذا يعني أنه يمثل مرجعية دائمة لكنها في المدى القصير.

– الإنتاج المقدر: ويختلف عن سابقه بأنه يأخذ في الحسبان المظاهر الموسمية والظرفية، وبالتالي فهو مرجعية تقديرية للمدى القصير.

– الإنتاج الفعلي: والذي ينتج عن عدد من الأحداث التي تعرقل تنفيذ الموازنة.

إذا أخذت هذه المرجعيات بعين الاعتبار عند التحليل فان التجزئة ستكون أكثر تطورا وستسمح بفصل أسباب الانحرافات قبل حتى التنفيذ وتتمثل هذه الانحرافات في:

- انحراف **ex-ante:** يقيس هذا الانحراف الفرق بين التكلفة المعيارية والموازنة المرنة للإنتاج التقديري، أي أن القياس يكون على أساس تقديري بحت.

$$EAP = UB * (VP + FP/US) - (UB * VP + FP)$$
$$= FP * (UB - US) / US$$

حيث يمثل:

EAP: انحراف النشاط **(ex-ante)**، أو انحراف التحميل العقلاني بين النشاط المعياري والتقديري.

UB: عدد وحدات القياس الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج التقديري.

وبما أن الانحراف كان تقديريا فانه لا يمكن التحدث هنا عن انحراف المردودية ولا انحراف الموازنة. ويبين هذا الانحراف أن التقديرات للمدى المتوسط لديها قيود تختلف عن تلك المتعلقة بالمدى القصير وبالتالي فان أسباب هذا الانحراف خارجية ولا يمكن تحميل مسؤوليته لمسئول المركز.

- التعديل: عبارة عن الفرق بين الموازنة المعدلة على أساس الإنتاج الحقيقي وبالتكلفة المتوسطة التقديرية والتكلفة الحقيقية، بمعنى أن الموازنة تم تكييفها للإنتاج الحقيقي أما تقييمها فعلى أساس التكلفة المتوسطة ويأتي هذا التعديل انه غالب الأحيان لا تحترم الموازنة ولغرض سلامة التقييم تتم المقارنة على أساس نفس الإنتاج.

ويكون تعديل الموازنة وفقا للعلاقة التالية:

$$AJ = UB * (VP + FP/UB) - UP * (VP + FP/UB)$$
$$AJ = (UB - UP) * (VP + FP/UB)$$

ولا يعد هذا التعديل انحرافا، لأنه ناتج عن اختلاف في الإنتاج.

- انحراف **(ex-post)**: يجزأ هذا الانحراف إلى انحرافات جزئية وهي:

* انحراف المردودية : $ER = (UP - UR) * (VP + VF / UB)$

* انحراف النشاط: $EAR = FP * (UR / UB - 1)$

* انحراف الموازنة: $EB = UR * VP + FP - CR$

تعد عملية حساب الانحرافات إجراءا محاسبيا يهدف إلى التعبير عن آثار مجموعة من العوامل المختلطة على النتيجة بوحدات نقدية. وكما لاحظنا يمكن حساب عددا كبير من الانحرافات لكن هذا سيكلف وقتا كثيرا وثمينا، وليس لدى المسؤولين العمليين استعدادا لتضييعه في تحليلات قد لا تجدي نفعا. ولتفادي التحليل التنظيمي لجميع الانحرافات، غالبا ما يلجا المسيرون إلى التسيير بالاستثناء أي التركيز على الانحرافات الهامة التي تخرج عن المستوى المسموح به والتي لها معنى وهذا يعني أنه على المسؤول تحديد المستوى المسموح به لكل عنصر وذلك انطلاقا من:

- درجة عدم اليقين والدقة لتحديد المعايير.
- آثار انحراف معين على مستوى النشاط للمصالح الأخرى.
- أهمية وسائل العمل المتوفرة للتصحيح.
- تكلفة التحليل بالنسبة لفائدته.

إن هذا التحديد غالبا ما يكون بالتجربة، فقد يكون انحرافا بنسبة 1 % أكثر فائدة ونتائج من انحراف بنسبة 20 % كما قد يغطي انحرافا ضعيفا انحرافات هامة.

ويبقى أن نشير هنا أن "الانحرافات لها دور توضيح الظواهر فقط وليست جالبة للتفسيرات "[1] وأن تحليل الانحرافات ليس غاية في حد ذاته بل يعد نقطة الانطلاق للبحث عن الأسباب ووضع الإجراءات التصحيحية.

II. 2.2.1- البحث عن الأسباب ووضع الإجراءات التصحيحية:

إن انحرافا موجبا لا يعني بالضرورة أنه ملائما، فقد يكون نتيجة لظروف مؤقتة ويؤدي إلى الزيادة المباشرة، لكنه قد يؤدي في المستقبل إلى آثار غير مرغوب فيها. ولقد ميز **C.T. Horngren** بين خمسة أنواع من الانحرافات:

1- الانحراف في التنفيذ والناتج عن عجز الأفراد أو الآلات في تنفيذ العمل، وبالتالي هناك احتمال كبير لحذفه وإلغائه مباشرة بعد تحديده.

2- الانحراف في التنبؤ: وهو عبارة عن خطا في التنبؤ بقيمة معلم في نموذج القرار.

3- الانحراف في القياس: والناتج عن خطا عند قياس التكلفة الحقيقية لتنفيذ العملية، ومثل هذه الانحرافات تنتج بسبب الحسابات أو التسجيلات.

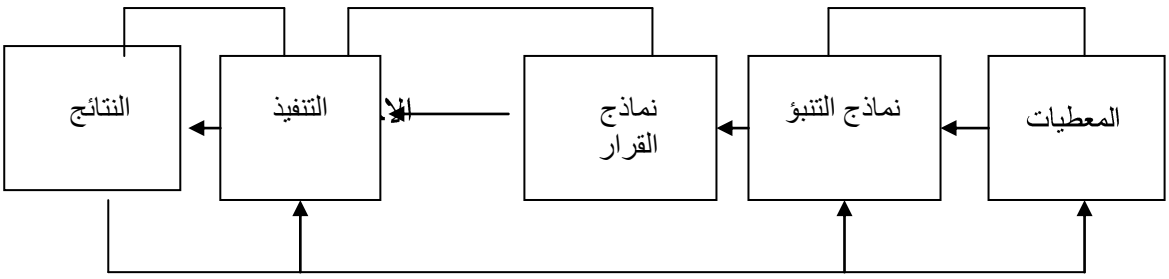
4- الانحراف في النموذج: وهو تمثيل وظيفي أو صياغة خاطئة لنموذج القرار .

5- الانحراف العشوائي: والناتج عن التباعد بين التكلفة الفعلية والتكلفة المرغوبة (إحصائيا) والمتأتي بسبب التشغيل العشوائي **stochastique** لمعلم عشوائي. وهذا لا يتطلب عمل تصحيحي.

ولتبسيط الأمر أكثر ندرج الشكل الموالي الذي يبين مستويات الانحرافات:

الشكل رقم (3-4) المستويات المختلفة للانحراف

نظام التنبؤ نظام القرار عمل و قياس



نظام ردة الفعل

المصدر: C.COSSU, OP Cit, P.120

ومن الشكل يتبين أن الانحراف قد يكون على مستوى التنبؤ أو القرار أو القياس أو التنفيذ. وللكشف عن السبب الحقيقي للانحراف يجب الحصول على معلومات إضافية خارج النظام الرسمي (معطيات ذات طبيعة نوعية، معلومات يمكن الحصول عليها باتصالات شخصية).وعند تحديد

[1] J.L. ARDOIN et autres, Le contrôle de gestion, Publiunion, 1985, P. 130.

السبب يبدأ المسؤول في البحث عن الإجراءات التي تسمح بتصحيح الوضعية ووضعها محل التنفيذ.

يوجد نوعين من الأعمال التصحيحية :[1]

– أعمال تنفذ قبل انتهاء العملية، وتسعى هذه الأعمال إلى تمييل التقديرات الأولية للنتيجة، وتسمى هذه بالرقابة المسبقة أو التوقعية.

– أعمال تبحث عن كيفية التأثير على النتائج اللاحقة، وهنا لا يحسب الانحراف إلا بعد انتهاء العملية، (وتسمى هذه بالرقابة اللاحقة) أما الأعمال التصحيحية فتتعلق بتنفيذ المهام الجديدة.

وحتى تكون الأعمال التصحيحية ذات فعالية يجب أن تكون:

– سريعة: فإذا تم القياس بعد فترة طويلة فقد يؤدي ذلك إلى عدم القدرة على تكييف الأعمال التصحيحية مع الأوضاع الجديدة .

– مكيفة: يجب أن لا تكون الأعمال التصحيحية إلا على متغيرات لها التأثير المباشر والمحدد على النتيجة.

II.3.1– مراقبة الموازنات موضوع انتقادات وصعوبات:

استنتج منظري الرقابة ومنذ زمن بعيد العديد من الانتقادات، تتعلق في نفس الوقت بـــ:

– صحة المعايير، وبالتالي القدرات على التنبؤ الصحيح والمناسب.

– إمكانية تحقيق رقابة هادفة وعادلة.

ولقد بين **Pyhrr** في السبعينيات من خلال طريقة الموازنة الصفرية أن المؤسسات تجد صعوبة في التطور بطريقة أخرى إلا من خلال الهامش المحقق بالنسبة للسنة الماضية، ومثل هذا الهامش يعد قيدا يحول دون النمو، وحسب المؤلف يجب الانطلاق من قواعد جديدة من أجل القضاء على الروتين لعملية تتميز بالبيروقراطية. وتم إعادة طرح الانتقادات للرقابة على الموازنات في الآونة الأخيرة فحسب **Schmidt** [2] فان التكلفة العالية لهذه الوسيلة لا تسمح بالتحسين المستمر لأداء المؤسسة، ومن بين كذلك الانتقادات الموجهة لمراقبة الموازنات نذكر[3]:

1– مراقبة الموازنات أداة بطيئة معقدة وثقيلة:

إن كثرة الانحرافات التي يتم حسابها يؤدي في النهاية إلى مجموعة معتبرة وثقيلة، كما أن نتائجها تتأخر في بعض الأحيان لتصل بعد ثلاثة أو أربعة أسابيع من نهاية الفترة، وبالتالي وصول

---

(1) M. Gervais, OP cit, PP.166-167.

(2) J.Y. Schmidt, Is it time to replace traditional budgeting? Journal of Accountancy, Vol 174, n° 4, October, 1992, PP. 103-107.

(3) H. Loning et autres, OP. Cit, PP. 132-134.

معلومة (ذات أهمية من وجهة نظر التحكم) متأخرة تجعل من الأعمال التصحيحية لا معنى لها، فردة الفعل للمسؤولين يجب أن تكون فورية وحتى توقعية. بالإضافة إلى ذلك فان تعقيد الحسابات ونقص محفزات التقديم يجعل من العملية ثقيلة.

إن تقرير مراقبة الموازنات يجب أن يكون بسيطا وفي صفحات معدودة حتى لا يفقد أهميته ويجعل المسؤولين العمليين يحسون بالضجر منه.

2- الاعتماد على تحديد المعايير:

يطرح تحديد المستويات المرجعية مشكلا كبيرا أمام المسئولين، فالتوجه المحاسبي يفضل الماضي عن المستقبل، في حين أن التكامل بين التنبؤات والتحقيقات هو المظهر المحافظ لمراقبة الموازنات. إن المنطق يشترط مناقشة مسألة تحديد المعايير، مع ضرورة توفر جو ثقة كامل فالمسئولين العمليين هم أكثر الأشخاص علما بالأهداف الطموحة والتي يمكن تحقيقها في الواقع، غير أن هذا غالبا ما يكون غائبا عند تحديد المستويات المعيارية وبالتالي يعكس العجز في تحقيقها.

3- عدم احترام مبدأ الرقابة:

قد تؤدي صرامة الطريقة إلى عدم احترام مبدأ الرقابة وتساهم في توليد الانحرافات، كما تظهر أثناء اجتماعات مراقبة الموازنات ردود أفعال عنيفة لبعض المسئولين خاصة عندما يشعر أحدهم أن مبدأ الرقابة ثم التلاعب به فيدافع بالتالي عن مجاله. إن حساب الانحراف كما رأينا يستند إلى التكاليف المعيارية، كما أن إعداد الفواتير الداخلية يتم بالتكلفة المعيارية في المؤسسة، في حين منطق مراقبة الموازنات يرى ضرورة عزل الانحرافات وتحميلها للمكان الذي ظهرت فيه، أي تحديد مسؤولية الانحراف تكون بالنسبة للشخص الذي يتحكم في تسيير الأهداف. ومثل هذه المقاربة عادة ما لا تحل كل المشاكل فهي على عكس من ذلك تساعد على ظهور أقطاب مسؤوليات (وهي نظرة صلبة للمسؤولية الشخصية). في حين أن المسؤوليات في كثير من الأحيان تكون مترابطة، فمسؤولية انحراف معين ترتبط بانحراف آخر وهكذا، وبالتالي لا يمكن عزل الانحرافات عن بعضها البعض وهنا كذلك تلعب الثقة والحوار أثناء اجتماعات الموازنات دورا كبيرا في تحديد كيفية الرقابة وكذلك شرعيتها وملاءمتها.

عملت كل هذه الصعوبات والانتقادات على فسح المجال لظهور أساليب جديدة تحاول تفادي هذه النقائص وتكمل أسلوب مراقبة الموازنات ولا نقول تقضي عليه، بل تحاول التكييف مع الظروف الجديدة.

III- الأدوات الحديثة لتقييم الأداء:

تعد معرفة انجازات المؤسسة من الانشغالات الرئيسية لمراقبة التسيير، ويعتمد التحكم والرقابة لنظام المؤسسة على معلومات حديثة ومتنوعة حول أداءها، إلا أن غياب الطابع العملي

للأدوات التقليدية، وصعوبة تحديد أسباب ومسؤولي الانحرافات، صلابة المعايير، تأخر المعلومة سوء تكييف الإجراءات التصحيحية، التركيز على المدى القصير على حساب المدى الطويل كل هذه القيود لم يشعر بها مسيرو المؤسسة فحسب، بل وكما يبينه تقرير **Jenkins** الذي نشره **AICPA (American Institut of Certified Public Accountants)** سنة 1994 أن هناك طلبا متزايدا لمعلومة التسيير من طرف المستثمرين والوسطاء الماليين.

وترى الأطراف الآخذة **(Stakcholders)** أن المعلومة المالية يجب أن تترك المجال لمعلومة التسيير. وكنتيجة لذلك جاءت الأساليب الحديثة لتواجه تزايد عدم اليقين الذي يميز المحيط وتركز على ثلاثة عناصر وهي التوقع، التفسير والعمل.

1 -**التوقع:** تسمح هذه الخاصية للوسائل الحديثة بـــ:

– تصور مجموعة من الوضعيات الممكنة مستقبلا، وتحديد نتائجها وتحضير مخططات الأعمال التي يجب تنفيذها لكل وضعية. وتسمى مثل هذه الطريقة بأسلوب السيناريوهات، وهذا يعني أن التسيير التقديري سيعتمد على أسلوب المخططات الاستعجالية.

– إعطاء معلومات توجد في المقدمة **(en amont)** وتسمح بالبحث عن إشارات مبلغة عن الوضعية قبل حدوثها وهذا يعني ضرورة اختيار مؤشرات من واقع العمليات. إن مثل هذه المعلومة تسمح بفهم أفضل للنماذج السببية (وهي الخاصية الثانية المنتظرة لهذه الوسائل) بين الأحداث، فالإشارات المبلغة تكشف عن أصل الوضعية على عكس النتائج التي تأتي متأخرة بعد فوات الأوان عن أي تصرف.

2- القدرة على التفسير: يجب أن تسمح الوسائل الحديثة بفهم أفضل لأسباب الأحداث الملاحظة ومهما كانت الوضعيات معقدة. فهي تبحث عن العلاقة بين الأسباب والأحداث فمن غير الممكن التصرف إذا لم يقم بفهمها. ومن بين الأساليب المستخدمة في ذلك:

- طريقة ايشيكاوا **Ishikawa** (أو منحنى على شكل السمكة) التي تظهر كل المتغيرات (التي تكون في بعض الأحيان خارجية يصعب التحكم فيها وتتعلق بالمدى القصير) التي تؤثر على الهدف المحدد.
- بالإضافة إلى ذلك ظهور محاسبة الأنشطة خلال سنوات الثمانينيات وبالأخص التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** سمح بفهم أفضل لنماذج أسباب التكاليف (خاصة غير المباشرة منها) من خلال مفهومي المواجهات ومولدات التكلفة.
- وهناك من قدم شجرة للأداء بحيث يكون هذا الأخير متنوعا ولمعايير متعددة، حيث يمثل العمليات والنشاطات، العمل أصل الشجرة، أما فروعها فتتكون من العوامل المفسرة للأداء (كالكفاءات، الاستثمارات، التكوين، الموردون، الزبائن ....)[1]

[1] M.Lebas, Méthode ABC: in 10 outils clés du management, Editions du Go- LPM, 1996, PP. 203-238.

- طريقة **OVAR**: الأهداف، المتغيرات، العمل، المسؤوليات [*] حيث تبحث متغيرات العمل عن نماذج لفهم وتفسير الأسباب. وتعد **OVAR** العمود الفقري الذي يستند إليه تصميم جداول القيادة والتي تعد إحدى الأدوات الحديثة التي سنعتمد عليها في بحثنا هذا.

3- العمل: تعمل الأدوات الحديثة على الإظهار الفعلي والتنفيذ الملموس للغايات والأهداف الإستراتيجية والتقرب أكثر من مخططات العمل. ويأتي هذا التوجه نحو العمل من قدرتها على التفسير. بالفعل لا يمكن التصرف واختيار مخططات عمل تتناسب مع الأهداف إذا لم تتوفر وسائل تسمح بفهم وتحديد مكان الأحداث المعتمدة في العمل.

إن احتياجات المقررين للمعلومات تتغير من مستوى إلى آخر فعلى مستوى الإدارة العامة هناك احتياج للمعلومات المالية الشاملة، وعلى عكس ذلك يحتاج المستوى العملي إلى معلومات تتعلق بالمعطيات المادية أكثر من المعلومات المالية. فكلما تقربنا إلى الميدان واتجهنا نحو اتخاذ القرارات اليومية كلما كانت الأهمية موجهة للمعطيات المادية والنوعية والتي تعطي نظرة حول مجموع نشاط المؤسسة. من أجل ذلك قمنا باختيار أداتين تسمحان بإدماج في آن واحد المعلومات المالية والمعلومات المادية أو النوعية وهما: جداول القيادة وبطاقة الأداء المتوازن.

III.1- جداول القيادة أداة مستحدثة لتقييم الأداء:

جاءت جداول القيادة في إطار الخصائص الجديدة المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير، فهي أداة قديمة تم تجديدها سواء من ناحية مبادئها أو من ناحية تطبيقها. ويشكل لفظ جداول قيادة بعض الغموض الذي يجب أن نشير إليه هنا، فغالبا ما يشار إليه على أنه وسيلة للمتابعة المالية المطلقة والمبنية انطلاقا من المؤشرات التي يعتبرها مستعملي أداة مراقبة الموازنات أو التقارير على أنها أساسية. ومثل هذه الوسيلة لا تشكل ما يعرف بجدول القيادة، فهي لا تعدو أن تكون مجرد نظرة محسنة للأدوات التقليدية لمتابعة الأداء (المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف، مراقبة الموازنات التقارير) وعلى عكس ذلك تتميز جداول القيادة عن أدوات المتابعة الأخرى لمراقبة التسيير بـــ:

- قدرتها على الموازنة بين تكلفة ودقة وأجل المعلومة.
- الطبيعة الأصلية للمعلومة والتي تبين الأداء المتعدد الأبعاد عوضا عن الأداء المالي.
- وجود طريقة للاختيار توجه المتابعة نحو مؤشرات مرتبطة بالإستراتيجية وكيفية تذويبها في مخططات العمل عوضا عن توجيهها نحو كل ما يمكن قياسه اقتصاديا وهي طريقة **OVAR**.

III.1.1- جداول القيادة: ميلادها، مفهومها ومميزاتها:

III.1.1.1- ميلاد جداول القيادة:

[*] لمزيد من الاطلاع على هذه الطريقة انظر:

H. Loning et autres, OP. cit, PP.79-96.

ولدت جداول القيادة في فرنسا في بداية الثمانينات نتيجة لحاجة المسؤولين العمليين إلى أداة تسيير تختلف عن تلك التي كانت سائدة من قبل والتي أصبحت غير كافية وتتسم بالتأخر. الأمر الذي جعلهم يبادرون إلى البحث عن أنظمة جديدة تحكم أعمالهم اليومية، ولقد عمل ظهور الإعلام الآلي الشخصي في سنوات الثمانينات على زيادة فرص استعمال جداول قيادة محلية تتميز بالاستقلالية التامة عن بعضها البعض وعن الإستراتيجية. وفي نهاية الثمانينات تم حل المسالة سواء من الناحية النظرية أو من الناحية التنفيذية[1].

– فعلى المستوى النظري تم التنسيق بين جداول القيادة وربطها بالإستراتيجية من خلال طريقة طورها باحثون فرنسيون وهي طريقة **OVAR** حيث تسمح الأهداف المحددة بقياس النتائج المنتظرة. وتشكل متغيرات العمل الأسباب الرئيسية لبلوغ الأهداف والتي يجب أن يتحكم فيها المسؤول المباشر عنها. أما مخططات العمل فهي التمييز الفعلي والملموس والمفصل للأعمال التي يجب القيام بها والتي تشكل متغيرات العمل.

ويسمح ضم جداول القيادة لمختلف المستويات بالتنسيق فيما بينها، لأن متغيرات العمل للمستوى الأعلى تتحول إلى أهداف للمستوى الذي أقل منه. وبوجود نظام معلومات موحد سيتلاشى خطر غياب الربط بين الأهداف والإستراتيجية، فكل فرد له معلومة تتناسب مع مستواه.

– أما على المستوى التنفيذي فقد فتحت التكنولوجيات الحديثة للمعلومة والبرمجيات المتكاملة المجال أمام أنظمة مرنة داخل نظام المعلومات من بينها **ERP (Entreprise ressources planning)** الذي سمح بفهم جداول القيادة وإعدادها حيث تصعد فيها المعلومة بشكل سريع وبمصداقية.

III. 2.1.1 مفهوم جداول القيادة وخصائصها:

تعرف جداول القيادة بأنها "مجموعة مؤشرات منظمة في نظام يتابعه نفس المسئول أو المجموعة، تساعد على اتخاذ القرار، التنسيق ومراقبة أعمال قسم معين" [2]. كما يعرف بأنه "أداة للاتصال والقرار تسمح لمراقب التسيير بجلب انتباه المسؤول حول النقاط الأساسية **(clés)** لتسيره من أجل تحسينه"[3].

ونظرا لكونها أداة للقرار وللتنبؤ تعد جداول القيادة بأنها "مجموعة مؤشرات قليلة العدد (من خمسة إلى عشرة) وجدت من أجل السماح للمسيرين بمعرفة وضعية وتطور الأنظمة التي يديرونها والاتجاهات التي تؤثر عليها"[1].

---

(1) Ibid, P.143.
(2) Claude Alazard & Sabine Separi, OP. Cit, P.591.
(3) Ibid, P.591.
(1) Henri Bouquin, OP.Cit, P455.

من هذه التعاريف نستنتج أن جدول القيادة يعد أسلوبا وأداة في آن واحد لمراقبة التسيير، يضم مجموعة محددة من المؤشرات تقع مسؤوليتها تحت شخص واحد وتسمح باتخاذ القرارات وتقييم الوضعية وتحسينها.

تتميز جداول القيادة بالخصائص التالية:[2]

– التمييز بين الأعمال ونتائجها ومؤشراتها التي تسمح بقياسها.

– تتضمن بحث دائم ومنظم لكل مستوى مسؤولية عن مؤشرات النتائج والعمليات.

– تعد وسيلة للحوار في المؤسسة وللنقاش بين مختلف المستويات حول أهداف كل واحد في المؤسسة والوسائل التي تقع تحت حكمه.

– تتميز بنظرتها المبرزة للإستراتيجية، فهي بعيدة عن كونها معايير مفروضة من طرف المسيرين أو الظروف الخارجية، بل هي نتاج عمل جماعي يبدأ من مرحلة إعداد الأهداف واختيار المؤشرات وعوامل النجاح الملائمة.

– تتميز بسرعة الحصول على المعلومات وسهولة تطويرها. كما أنها تضم بالإضافة إلى المعلومات المالية معطيات مادية وحتى خارجية، عددها قليل مركز على النقاط الأساسية التي تسمح بالعمل مما يجعل تقديمها جذاب وفعال وقراءتها سهلة وسريعة.

– تعد طريقة تعمل في آن واحد من أعلى إلى أسفل **(Bottom-up)** ومن أسفل إلى أعلى **(Top-down)** حيث يتم تحديد متغيرات العمل التي سوف يقيسونها عن طريق المفاوضات بين المستويات العليا والمستويات السفلى .

– أداة للمراقبة: تسمح جداول القيادة بمراقبة دائمة للتحقيقات بالنسبة للأهداف المحددة في الموازنات، فهي تجلب الانتباه حول النقاط الأساسية للتسيير وانحرافاتها المتوقعة بالنسبة لمعايير المتوقعة للتشغيل. كما تسمح بتشخيص نقاط الضعف وإظهار ما هو غير عادي والذي له تأثير على نتائج المؤسسة وترتبط جودة المقارنة والتشخيص بملائمة المؤشرات المعتبرة.

– أداة مساعدة على القرار: تعطى جداول القيادة معلومات حول النقاط الأساسية للتسيير والانحرافات الممكنة، كما يجب أن يبادر دائما إلى العمل. إذا كان التشخيص يسمح بمعرفة نقاط الضعف، فمن الضروري إتمام العمل بتحليل لأسباب هذه الظواهر وبتنفيذ الأعمال التصحيحية في وقتها. وتعد هذه الشروط أساسية لاعتبار جداول القيادة وسيلة للقرار وإدخالها ضمن مجموعة أدوات المتابعة.

2.1.III– مبادئ تصميم جداول القيادة واختيار المؤشرات:

ترتبط فعالية وأهمية جداول القيادة كنظام للمعلومات بمدى احترام عملية تصميمها لبعض القواعد المحددة، سواء فيما يتعلق بتشغيلها أو بما يخص محتواها. وتشمل هذه المرحلة كذلك عملية

[2] H.Loning et autres, OP.Cit, P.145.

تصميم واختيار المؤشرات لكل هدف ولكل متغير عمل، كما تجدر الإشارة إلى أن المؤشرات في هذه المرحلة ما هي إلا قياس لحقيقة ما وبالتالي فان المؤشر ليس كاملا ولا مستوعبا لكل الحقيقة.

III.1.2.1- مبادئ تصميم جداول القيادة:

إن تعريف جداول القيادة في حد ذاته يفرض مبادئ تصميمه والتي تتمثل في:

- ضرورة الارتباط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- أن يكون محتواه شاملا وتجمعيا **(Agrège)**.
- سرعة إعداده وإرساله.

1- مبدأ الارتباط بالهيكل التنظيمي:

من الانتقادات الموجهة لأنظمة المعلومات المحاسبية التقليدية عدم تحديدها للمسؤوليات وبالتالي فانه يجب على جداول القيادة احترام تقسيم المسؤوليات والخطوط السلمية .

يجب أن تتكيف جداول القيادة مع هيكل السلطة لمجموع المؤسسة. هذه السلطة تظهر في صورة هرم أين ينتمي كل مسئول فيها إلى مستويين:

- مستوى علوي يستقبل منه تفويض السلطة، و بالتالي فهو مجبر على تقديم تقارير دورية.
- مستوى سفلي يفوض له جزء من سلطته.

وتجبر مثل هذه البنية كل مستوى مسؤولية بإجراء ثلاثة أنواع من الاتصالات:

- اتصالات صاعدة تبين مدى تحقيق الأهداف.
- اتصالات نازلة لمناقشة الأهداف مع المستويات السفلى.
- اتصالات أفقية بين المسؤولين من نفس المستوى .

وبالتالي فان شبكة جداول القيادة عبارة عن آلية **gigone** تتميز بـــ:

- كل مسؤول له جدول قيادة خاص به.
- كل جدول قيادة عبارة عن خط يجمع النتائج التي يجب أن تظهر في جدول القيادة للمستويات العليا.
- يجب أن تكون جداول القيادة لنفس المستوى نفسها حتى يتسنى اعتماد المعطيات.
- يجب أن تحترم عملية تكريس المعلومات لجداول القيادة المستوى الهرمي.

كل مسؤول يأخذ فقط المعلومات التي تخص تسييره وعليه إيجاد العناصر التي يحتاجها لتوضيح قراراته، وعليه كذلك الاعتماد فقط على تلك التي يتحكم فيها.

2- مبدأ شمولية وتجميع المحتوى:

يدور هذا المبدأ حول اختيار المعلومات الأساسية لتسيير المسؤول من بين كل المعلومات الممكنة.

يتمثل الاختيار في تحديد المؤشرات الملائمة بالنسبة لمجال العمل وطبيعة التفويض للمعنى بجدول القيادة.

3- مبدأ سرعة الإعداد والإرسال:

إن السرعة لا يعني عدم الدقة، فغالبا ما يفضل الحصول على عناصر حقيقية مقدرة على معطيات حقيقية دقيقة ولكنها متأخرة كثيرا.

ويبقى دور جداول القيادة الأساسي في إنذار المسؤولين حول تسييرهم وكذلك بتنفيذ الأعمال التصحيحية السريعة والفعالة. أما دقة النتائج فسيتم الحصول عليها حتما في التقارير الدورية للمحاسبة التحليلية[1].

2.2.1.III- تصميم واختيار المؤشرات:

المؤشر عبارة عن معلومة دقيقة ضرورية وملائمة للمسير يعبر عنه في شكل وحدات متنوعة وله وظائف متعددة:

- المتابعة لعمل أو نشاط أو عملية.
- تقييم العمل.
- تشخيص الوضعية أو المشكل.
- مراقبة المحيط والتغيرات.[2]

ويوجد العديد من أنواع المؤشرات منها ما يتعلق بالنتيجة ومنها المالية وغير المالية، الإجمالية والجزئية الخاصة بالتقارير والخاصة بالتحكم.... الخ وسنعتمد في بحثنا هذا على التصنيف الذي تأخذ به طريقة **OVAR** باعتبارها الأسلوب المعتمد في إعداد جداول القيادة، حيث تصنف المؤشرات إلى نوعين: المؤشرات الخاصة بالأهداف والمؤشرات المتعلقة بمتغيرات العمل. ويسمح مثل هذا التصنيف من تحقيق ثلاثة وظائف أساسية وهي:

- التنسيق بين أهداف مختلف المستويات من خلال معرفة مؤشرات كل مستوى بشكل دائم ومستمر.
- المتابعة من خلال التعاون بين مختلف الأطراف الداخلية والخارجية وبإدماج مؤشرات متعددة كمية، مالية ونوعية.
- التشخيص لمختلف عوامل النجاح الأساسية التي تضمن التوجهات الإستراتيجية الأكثر أداءا .

1- المؤشرات الخاصة بالأهداف:

تسعى جداول القيادة إلى التحقق من مدى التقدم في تحقيق الأهداف المحددة فتبدأ باختيار المؤشرات المتعلقة بهذه الأهداف، وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة عدم الاقتصاد في المؤشرات بل

---

[1] Ibid, PP. 591-596.
[2] Ibid.

يجب إضافة إلى مؤشرات المتابعة للأهداف (مثلا مؤشر النتيجة) عددا من المؤشرات المفسرة لمدى تقدم المؤسسة في تنفيذ أهدافها (مثلا إذا كان هدف الربح يستعمل الربح المحاسبي كمؤشر يجب إتمام العملية بإضافة جدول حسابات النتائج الذي يعطي معلومات حول مختلف مكونات الربح وكذلك بعض النسب).

2- المؤشرات الخاصة بمتغيرات العمل:

بمجرد الانتهاء من اختيار المؤشرات المتعلقة بالأهداف تبدأ نفس العملية لمتغيرات العمل ولغرض حصر جداول القيادة في حجم معقول، يجب التقليص في عدد المؤشرات الخاصة بمتغيرات العمل على عكس ما تم بالنسبة لمؤشرات الأهداف ويوجد نوعين من مؤشرات متغيرات العمل:

- مؤشرات التأثير **(Impact)**: تبين وضعية متغير ما في لحظة معينة وتعطي معلومات حول نتائج مخططات العمل.

- مؤشرات العمل: تبين الجهود أو التقدم الذي يضمن متابعة تنفيذ مخططات العمل وتجيب عن التساؤل (هل عملنا شيئا؟).

ولتوضيح ذلك نعطي المثال التالي:

إذا كان متغير العمل هو تكوين أفراد من قسم المبيعات حول فنون البيع، فان مؤشرات العمل ستنصب حول:

- نسبة الأفراد الذين تم تكوينهم في فترة محددة.
- استنفاذ ميزانية التكوين.

أما مؤشرات التأثير فتدور حول عدد البائعين الذين حققوا عملا ملموسا في مجال فنون البيع.

ولغرض تحديد حجم جدول القيادة يجب اختيار مؤشرات التأثير في كل مرة على حساب مؤشرات العمل، لأن ما يهم هو النتائج المحصل عليها. كما أنه غالبا ما يصعب متابعة جدول قيادة لنشاط معين له العديد من مخططات العمل.

والجدول الموالي سيعطي مثالا عن كيفية تصميم جدول قيادة واختيار المؤشرات المناسبة.

الجدول رقم (3-1) أمثلة عن مؤشرات جداول القيادة:

	المؤشرات المناسبة
الأهداف: **1- المردودية** **2- جودة الخدمة**	**- دراسة جيدة لحساب النتيجة التحليلية** **- نسبة الأرباح / الأصول** **- معدل الطلبيات المسلمة كاملة وفي الأجل.**

	- تحليل نوعي لرسائل الشكاوي.
متغيرات العمل:	
1- جودة المنتج	*** مؤشرات التأثير :**
	- عدد المنتجات المصنعة والتي رفضها مراقب الجودة
	*** مؤشرات العمل:**
	- قائمة أجزاء الجودة قيد التنفيذ
2- استلام الطلبيات	*** مؤشرات التأثير:**
	- دفتر الطلبيات لستة أشهر المقبلة
	- عدد الزبائن الجدد
	- رقم الأعمال

المصدر: Charles Horngren, OP.CIT, P 86.

وتبقى هذه المؤشرات دون فائدة إن لم يكن لها أساس مرجعي يسمح بتفسيرها، فالأرقام لوحدها لا تتحدث إن لم يصاحبها أرقام أخرى. فالأساس المرجعي يسمح بتحديد الوضعية هل هي جيدة أم لا؟ ومن بين المصادر التي يمكن استخدامها كقواعد مرجعية لهذه المؤشرات نذكر على سبيل المثال:

- السنة الماضية أو الفترة الماضية.
- المنافسين من خلال شراء معلومات من مؤسسات الخدمات المتخصصة أو حتى من المؤسسة نفسها كما هو الحال بالنسبة للأسعار.
- مؤسسات غير منافسة والتي تم الاتفاق معها على تبادل المعلومات.
- الموازنة أو الهدف المحدد.

ومن كل هذه المرجعيات من الأفضل استعمال اثنين منها كل ما سمح الأمر بذلك ومن أحسنها:

- الموازنة أو الهدف، خاصة إذا تم إعدادها بشكل سليم ودقيق فهي تبين الهدف الواجب بلوغه وهي أفضل من السنة الماضية بسبب التغيرات المستمرة التي يشهدها المحيط.
- المنافسين: إن بلوغ الأهداف يعني الأداء المطلق للمؤسسة، لكنه يبقى نسبي مقارنة بالمنافسين لذا فان تنافسية المؤسسة تفرض عليها العمل أحسن من الآخرين.

وحتى يتسنى اختيار المؤشرات بشكل جيد يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- الوضوح وسهولة التفسير: تفضل البساطة على الشمولية، فعددا من المؤشرات البسيطة وغير الغامضة أفضل من مؤشر واحد شامل ومعقد، كما تفضل المؤشرات المادية التي يمكن التحكم في تسييرها على المؤشرات المالية.
- المصداقية: وهذا يتأتى من خلال تطبيق إجراء صارم يسمح بالحصول على معلومة ذات مصداقية.

– التوقع: من أهداف جداول القيادة مساعدة المسؤولين على توقع النتائج المستقبلية، ويتم ذلك من خلال التركيز على موضوع معين في اختيار المؤشرات المتقدمة بالنسبة للنتائج .

– الاشتراك والتنسيق بين جداول القيادة: من خلال المناقشة التي تتم بين المسيرين وعلى أساس قاعدة مشتركة حول حدث معين لنشاط محدد. وهذا غير ممكن إلا إذا كان مختلف الأشخاص يقيسون نفس الحدث بنفس الكيفية. وإلا سيخصص جزءا من الاجتماعات المخصصة لتحليل النتائج للتقريب بين مختلف الأرقام.

– الحد من الآثار السلبية: عندما يطلب من المقرر الحفاظ على أرقام الموازنة فانه سيجهد لاتخاذ قرارات لتغير الأرقام في الاتجاه المطلوب. وهذه من الآثار السلبية التي تخدم عمل المؤشر وتضر بمصالح المؤسسة. فالمؤشر يعمل كمصباح يضيء بعض الظواهر ويحجب أخرى.

ومنه يجب التفكير مسبقا بالعناصر المحجوبة والتي يجب كشفها لتفادي القرارات الخاطئة. وكما اشرنا سابقا فان المؤشر وسيلة للقياس يرصد بشكل غير كامل الظاهرة فهو غالبا ما يكون مختصرا وبالتالي خطره كبير فقد يبين وجود وضعية جيدة في حين الأمر ليس كذلك[1].

3.1.III– الشكل العام لجداول القيادة وأدواتها:

يختلف محتوى جدول القيادة حسب المسؤول المعني والمستوى والمؤسسة، غير أنه توجد عناصر تشترك فيها جميع جداول القيادة وهي:

- الشكل العام.
- المؤشرات (سبق التطرق إليها).
- الوسائل المستعملة.

– بالنسبة للشكل العام لجداول القيادة هناك عدة قواعد يجب احترامها لتوجيه مثل هذا العمل وهي:

* يجب تقديم جميع صفحات الجدول بشكل معياري (نفس الخاصية، اللون، تسجيل عناوين المواضيع، تاريخ المعلومات، التعليق، تعريف المؤشرات) لتسهيل قراءتها.

* إعداد دقيق للصفحات بحيث تتناسب مع أهمية الموضوع، ومن هنا تكرس الصفحات الأولى للمظاهر المهمة في المؤسسة (عادة ما تكون للأهداف ومتغيرات العمل الأكثر تأثيرا) بالإضافة إلى ذلك توضع الأمور الأكثر أهمية وشمولية في أعلى الصفحة ومن جهة اليمين، وأقلها أهمية أسفل الصفحة. وهذا يجعل للمتصفح للجدول يعطي الأولوية ليمين وأعلى الصفحة.

* اختيار منحنيات ملائمة: وليس الغرض من ذلك تجميل الجدول، بل لما تضيفه هذه المنحنيات من قيمة مضافة حقيقي. وتتمثل قوة هذه المنحنيات في كونها تلخص الوضع أكثر من أرقام الجداول كما أنها تختار محورا واحدا للتحليل في حين أن الجداول تضم على الأقل محورين (الأسطر والأعمدة).

---

[1] H. Loning et autres, OP.Cit, PP. 154 -156.

والجدول الموالي يعطينا صورة عن نموذج لجدول القيادة لمركز معين:

الجدول رقم (3-2) الشكل العام لجدول القيادة

جدول القيادة لمركز			
	النتائج	الأهداف	الإنحرافات
الموضوع 1 **- المؤشر A** **- المؤشر B** - - **الموضوع 2**			

المصدر: Claude Alazard& Sabine Separi, OP. Cit, P. 595.

يضم هذا الجدول أربعة مناطق:

- المنطقة الأولى: منطقة المعالم الاقتصادية وتضم المؤشرات المعتبرة كأساسية لجدول القيادة.
- المنطقة الثانية: منطقة النتائج المتعلقة بالنشاط وقد تكون في صورة تراكمية أو لفترة محددة وتضم معلومات كمية، نوعية ومالية حول النشاط المعني.
- المنطقة الثالثة: منطقة الأهداف المحددة للفترة، ويجب تقديمها بنفس الشكل المقدم للنتائج (أي بصفة تراكمية أو لفترة معينة).
- المنطقة الرابعة: منطقة الانحرافات بين النتائج والأهداف وتقدم إما بقيمة مطلقة أو نسبية (ويعد هذا العمل من صميم مراقبة الموازنات).

لانجاز هذا الجدول غالبا ما يستعان ببعض الأدوات وأكثرها شيوعا: الانحرافات، النسب، المنحنيات والإشارات.

* الانحرافات: تسمح مراقبة الموازنات كما رأينا بحساب عدد كبير من الانحرافات، إلا أن القاعدة العامة لجداول القيادة حصرتها في تلك الانحرافات المهمة التي يستطيع المسؤول التحكم في تسيرها.

* النسب: عبارة عن علاقة بين مقادير معنوية تفسر نشاط المؤسسة، ويبقى هذا التفسير بلا معنى إن لم تكن هنا متابعة لتطور هذه النسب سواء في الزمن أو في القطاع.

* المنحنيات: ودورها يكمن في إعطاء صورة حول التطور وتوضيح التغيرات التي تطرأ على الاتجاهات .

* الإشارات **(Les clignotants)**: هي بمثابة حدود لا يمكن تجاوزها، وأي انحراف عنها يستوجب من المسؤول اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تعيدها إلى المسار المحدد لها، ويمكن اعتبارها بمثابة متغيرات العمل .

4.1.III- فوائد وحدود جداول القيادة:

سمح التطور الذي مس أدوات المتابعة والتقييم بزيادة قدرتها على التشخيص، الحوار، التحفيز ومتابعة التغير. إلا أن الواقع يبين وجود بعض العقبات التي تحد من هذه الفوائد.

1-فوائد جداول القيادة:

من بين فوائد جدول القيادة نذكر خاصة:

- يعد جدول القيادة ميزة تنافسية إذا تم إعداده بشكل جيد، إذ أن حاجة الإدارة العامة لمعرفة النتائج والأداء في الوقت الفعلي أصبحت ضرورة حتمية. كما أن العولمة تفرض على المؤسسات التي تدخل أسواق يتزايد تعقيدها وتنافسيتها أن تتكيف بصفة مستمرة وسريعة وعلى مختلف المستويات (التجارية، الإنتاجية، المالية). وللاستجابة لهذه التطورات تحتاج الإدارة العامة باستمرار إلى معطيات ملائمة حول التعديلات الواجبة، وهذا ما يوفره جدول القيادة إذا تم تكييفه بشكل يسمح بإعطاء الميزة التنافسية التي تحتاجها المؤسسة.
- إمكانية تعويض مراقبة التسيير: إن تكوين شبكة من جداول القيادة وتبيان لكل مسؤول عملي التعديلات الضرورية للتحكم في مركزه يعطي استقلالية في التسيير لكل مسئول. فهل هذا يجعل جدول القيادة يعوض ويحل مكان مراقبة التسيير؟ والجواب سيكون بالنفي، لأن مراقبة التسيير تبقى الأصل في إعداد هذه الأداة، إذ تساعد على تحديد الأهداف والمعالم بالتعاون مع المعنيين كما تسمح بالحوار والمناقشة أثناء استغلال الجداول. وفي الأخير يستطيع مراقب التسيير الكشف عن الانحراف في المعلومة التي يوفرها جدول القيادة عن المعلومة المطلوبة بسرعة أكثر من العمليين.

2-حدود جداول القيادة:

لقد بين الواقع التطبيقي لهذه الأداة وجود عدة حدود تنقص من فعاليتها ومن بينها:

- عدم وجود جدول قيادة مكيف لكل قسم أو مستوى تسلسلي، بل هناك جدول قيادة موحد لا يمثل خصائص كل نشاط.
- إعداد جدول قيادة منذ البداية بشكل محدد مع عدم الاكتراث بتكييفه للاحتياجات الجديدة، أو الأهداف الجديدة أو الوسائل.
- يبقي هدف جدول القيادة هو نفسه هدف الرقابة، فليس هناك سعي لجعله يساعد على التغير أو التحسن.
- غالبا ما تكون دورية جداول القيادة هي نفسها لجميع الأقسام، وهذا قد لا يتناسب مع بعض المهام.
- إن تصميم جداول القيادة من مهام الذين سيستعملونه وهذا سيجعله بعيدا عن الواقع أو الميدان.
- يتم في بعض الأحيان اختيار مؤشرات لا ترتبط بالإستراتيجية وهذا سيحول دون توجيه العمل في الوقت المناسب.

– غياب الأساس المرجعي الخارجي للمؤشرات، فغالبا ما يتم إعدادها بشكل داخلي الأمر الذي سيقف دون المقارنة مع مؤسسات منافسة.

– لا تسمح جداول القيادة بتوضيح العلاقات الأفقية بين المؤشرات.

ونتيجة لكل ذلك تم التفكير في كيفية تطوير جداول قيادة جديدة تسمح بمتابعة وتحسين كل مستويات العمل والقرار في الوقت المناسب سواء من الناحية المالية أو من الناحية غير المالية وتساعد على التحكم في الأداء، تعكس التقسيم والعلاقات الأفقية في المؤسسة، وكذلك تعكس الحاضر من أجل التنبؤ للمستقبل. وتوصلت الأبحاث إلى ابتكار جدول قيادة جديد يجمع كل هذه المتطلبات وأطلق عليه اسم جدول القيادة المتوازن أو بطاقة الأداء المتوازن.

2.III– بطاقة الأداء المتوازن:

نشأت وطبقت الأدوات التقليدية لقياس الأداء في ظروف ميزها الاستقرار، النمو المتواصل وطول دورة حياة المنتجات، وشكلت الحاجة المحدد لغاية المؤسسة والتي تبني عليها إستراتيجيتها لتحولها بعد ذلك إلى مخططات عملية تجسدها بإجراءات عمل. وكان تخفيض التكاليف كأفضل إستراتيجية اتبعتها المؤسسات في تلك الظروف. أما متابعة الأداء وتقييمه فاقتصر عل ى المعايير المالية كما هو منصوص عليه في النموذج التايلوري. غير أن هذه الأدوات أصبحت غير قادرة على العمل والتكييف مع المحيط الجديد الذي يشوبه الكثير من الغموض، الاضطراب والتغير السريع، بل أضحت عائقا أمام قدرة المؤسسة على خلق قيمة اقتصادية على المدى الطويل. وكانت هذه الظروف الدافع الأساسي في البحث عن أنظمة جديدة تواكب هذا التغيير، وتسمح لمراقبة التسيير من استرجاع ملاءمتها المفقودة.

توصلت جهود هذه الأبحاث إلى استحداث أدوات لتقييم الأداء في المؤسسات تضم مؤشرات جديدة (إلى جانب المؤشرات المالية) وتعنى بمجالات مختلفة كآجال التسليم، الجودة، دورة العملية الإنتاجية، سرعة تطوير المنتجات الجديدة، رضا المساهمين، العملاء والعمال. وقد تم تجميعها في أربعة محاور رئيسية(المالية، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) وفي وثيقة واحدة أطلق عليها اسم بطاقة الأداء المتوازن*.

1.2.III– ميلاد طريقة بطاقة الأداء المتوازن:

ولدت بطاقة الأداء المتوازن سنة 1990 بأمريكا الشمالية على يد الأستاذ المستشار **R.Kalpan** والمستشار المؤسس لوحدة البحث **D.Norton.KPM G**، وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثنتي عشرة مؤسسة في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية من أجل تقييم أدائها. وخلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المسيرين لا يفضلون أسلوبا معينا في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقديم يوازن بين التقييم المالي والتقييم العملي. وهذا سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل

*هناك من يسميها ببطاقة النتائج المتوازنة.

يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة [1]. وكان للكتاب الذي أصدره كل من **Johnson** و **Kaplan** سنة 1987 الملائمة المفقودة **(Relevance lost)** الأثر الواضح في تطوير هذه الطريقة، ففيه تم وضع حجر الأساس لمحاسبة النشاطات ووضع حدا لسيطرة المؤشرات المالية في تقييم الأداء.

إن طريقة بطاقة الأداء المتوازن ليست عملية تجديد مطلق في أدوات تقييم الأداء، بل وكما يبينه وبلا غموض **Norton** و**Kaplan** أن هدف الطريقة الأساسي ليس ابتكار أداة جديدة للقياس حتى ولو كانت أداة قوية للتحفيز والتقييم.

تعود جذور فكرة هذه الأداة إلى سنوات الخمسينات، حين قام **H.A.Simon** ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستقي منها معلوماته، بالإضافة إلى استخدامه للمؤشرات المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج [2]. وعلى ضوء ذلك تم اقتراح ترتيب محتوى التقارير في أربع مجموعات أساسية هي[3]:

- معطيات تقنية حول العمليات.
- معطيات حول مستوى بعض الحسابات أو العوامل الأساسية (كالمخزون، النقديات).
- معطيات للمقارنة سواء مع مؤسسات مماثلة، أو بالنسبة للأهداف أو بالنسبة للفترات السابقة.
- معطيات مرجعية.

وبقيت هذه المقترحات مجرد فكرة تم إعادة صياغتها واستحداثها سنة 1990 من طرف **Kaplan** و**Norton** في صورة بطاقة الأداء المتوازن وتم ذلك في مراحل:

- في البداية وخلال سنة 1990 كان الباحثان يعقدان اجتماعات كل شهرين لمجموعة من المؤسسات في معهد **Nolan&Norton** من أجل تحديد الخطوط الرئيسية لأداة توازن بين: المدى الطويل والمدى القصير، وبين النتائج والعمليات وبين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية.
- وفي سنتي 1991 و1992 تم وضع الأداة موضع التجربة في بعض المواقع القيادية، فلاحظا أنها تستعمل من طرف المسيرين بشكل تلقائي ليس فقط لتقييم الأداء، بل كذلك لنشر الإستراتيجية.
- وابتدءا من سنة 1993 تبدأ الوسيلة في الانتشار في دول أمريكا الشمالية، ثم حديثا في أوروبا الغربية.

---

(1) R.S KAPLAN & D.P.NORTON, The Balanced scorecard: measures that drive performance, Harvard Business Review, January – February 1992, P.71.

(2) H.A .Simon & all, Centralization vs decentralization in organizing the controllers, Control Ship Fondations, New York, 1954, P.212.

(3) Ibid, P.215.

لقد قدمت بطاقة الأداء المتوازن في البداية كأداة لتقييم الإستراتيجية والأداء، ثم تحولت فيما بعد إلى نظام للتسيير تسمح بنشر الإستراتيجية، تحديد الأهداف العملية لكل فرد في المنظمة، توجيه سلوكهم وتساعد على القيادة[1].

2.2.III- المحاور التفاعلية لبطاقة الأداء المتوازن وكيفية قياسها:

قبل التطرق إلى هذه المحاور يجدر بنا أولا التعريف ببطاقة الأداء المتوازن، هذه الأخيرة هي المقابل للكلمة الانجليزية **Balanced ScoreCard (BSC)** والتي ترجمت بدورها إلى اللغة الفرنسية بجدول القيادة المستقبلي **Tableau de bord prospectif** وتعني "ترجمة النوايا والميولات وإستراتيجية المنظمة في صورة مجموعة كاملة من مؤشرات الأداء" [2]. وتعرف كذلك بأنها "منهجية للرقابة الإستراتيجية تستخدم إطارا متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة الإستراتجية في جميع إدارات المنظمة. كما تقدم مقياسا شاملا عن كيفية تقدم المنظمة نحو أهدافها الإستراتيجية ويتيح للإدارة العليا توضيح رؤية المنظمة من خلال ترجمتها إلى وسيلة للوصول إلى الغايات الإستراتيجية ومتابعة الأداء وفقا للأهداف الموضوعة، حيث تستطيع المنظمة التفكير في خططها الإستراتجية".[3].

أما مأمون العمري فيعرفها بأنها "عبارة عن طرفين الجزء منها هو الدرجة، والتسجيل **(score)** ويعني الرقم المنجز في بطاقة القياس وفق المعايير الموضوعة للأهداف والنتائج والتقييم القائم للدرجات المسجلة في البطاقة يعكس التوازن بين العديد من عناصر الأنشطة في المنظمة المشاركة في تحقيق عملية الأداء الفعال"[4].

إن بطاقة الأداء المتوازن **BSC** وكما يدل اسمها عبارة عن أداة موضوعة تحت تصرف المسيرين تبحث عن[1]:

- التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية لتقييم الأداء في المدى القصير والمدى الطويل.
- نشر الإستراتيجية على كافة الخطوط من أعلى إلى أسفل.
- التوازن بين البيئة الخارجية المتعلقة بالعملاء والمساهمين والبيئة الداخلية الخاصة بالعمليات الداخلية والتعلم والنمو.
- ترجمة الإستراتيجية في صورة أهداف ملموسة للمنفذين.

---

(1) H.Loning et autres, OP.Cit, P.158.
(2) Charles Horngen et autres, OP. Cit, P.81.
(3) WWW. Muflehabel. Com, 10/01/2007.
(4) مأمون العمري، الأداء المؤسس واستراتيجيات التميز من خلال تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر الإبداع والتحول الإداري والاقتصادي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك: 25-27 افريل 2006، ص 949.
(1) P.Atrill& E.Mclaney, Management accounting for non specialist, England, Financial Times Prentice Hall, 2002, P.328.

– التوازن بين المؤشرات الإستراتيجية القائدة والموجودة في المقدمة **(Lead indicators)** أي مقاييس محركات الأداء التي تساعد على التنبؤ بالأداء والمؤشرات العملية التابعة الموجودة في المؤخرة **(lag indicators)** أي مقاييس أهداف الأداء التي تبين النتائج من قرارات سابقة.

تم تقديم طريقة **BSC** من طرف **Norton** و**Kaplan** في شكل بطاقة إستراتيجية تبين بوضوح لكل المستويات المؤشرات الهامة التي يمكن قياسها والتي تعكس الأهداف والإستراتيجية للمؤسسة[2].

تتكون **BSC** من أربعة محاور تشكل بنيتها وهي: المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، محور النمو والتعلم.

1– المحور المالي: يهدف هذا المحور إلى التقييم والإجابة عن التساؤلات التالية[3]:

– هل حققت المؤسسة المنافع والنتائج التي ترضي المساهمين؟

– موقف المؤسسة من سوق المال؟

– كيف تبدو صورة المؤسسة في أعين المساهمين؟

ويأتي قياس هذا المحور من خلال مجموعة من الأهداف الاقتصادية قصيرة المدى والتي يمكن أن تتغير بحسب قطاع النشاطات أو الإستراتيجية (مثل رقم الأعمال، معدل النمو، رقم الأعمال المحقق من المنتجات الجديدة) وبحسب المرحلة التي وصلت إليها دورة حياة المنتجات فإذا كانت في مرحلة النضج فعادة ما يستعمل النتيجة الصافية، الهامش الإجمالي، القيمة المضافة الاقتصادية، المردودية معدل العائد على الاستثمار. أما إذا وصلت إلى المرحلة النهائية فغالبا ما يتم التركيز على المؤشرات المالية قصيرة المدى كرصيد الخزينة مثلا.

2– محور العملاء: تبدي فلسفة التسيير الحديث المزيد من العناية لإرضاء العملاء، والأداء المنخفض في هذا المنظور مؤشر رئيسي للتراجع المقبل، حتى وإن بدت الصورة المالية الحالية جيدة. ويستطيع المسير بفضل هذا المحور تحديد الأجزاء المستهدفة من السوق وكذلك المؤشرات الأداء لهذه الأجزاء. ويسعى هذا المحور إلى تقييم مجموعة من الجوانب مثل[1]:

– كيف ينظر الزبائن إلى المؤسسة ومدى رضاهم عن خدماتها؟

– هل نجحت المؤسسة في مواجهة المنافسين؟

– هل يتوقع استمرار المنافس في السوق مع المؤسسة؟

---

(2) R. Kaplan et D.P Norton, Le tableau de bord prospectif, éd Organisation, Paris, 1998, P. 159.

(3) طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص. 184.

(1) H. Bouquin, OP.CIT, P. 455.

ويتم قياس هذا المنظور من خلال الحصة السوقية، المردودية حسب الأجزاء، معدل المردودات رضا الزبائن ومعدل الوفاء لديهم.

3- محور العمليات الداخلية: يبحث هذا البعد عن كيفية زيادة كفاءة وفعالية العمليات الأساسية التي تحقق الأهداف الإستراتيجية وتسمح بتقديم خدمات تجذب الزبائن وتضمن المردود للمساهمين وذلك من خلال تقييم مايلي[2]:

- ما هي مصادر القوة والضعف في العمليات الداخلية والأساسية في المؤسسة؟
- كيف يتم ترشيد التكاليف؟
- ما هي العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن؟
- ما هي العمليات التي يجب أن تتفوق فيها المؤسسة؟

وتنقسم المؤشرات التي تقيس هذا المحور إلى ثلاثة فروع:

- فرع الإبداع: يهتم بخلق منتجات وعمليات تتناسب واحتياجات الزبائن ويركز على تحسين تقنية الإنتاج، تخفيض التكاليف ويشجع النمو. ومن بين المؤشرات المستعملة في هذا الفرع عدد المنتجات الجديدة، آجال تطوير منتجات جديدة، عدد الرخص المودعة.
- فرع العمليات: يركز على تصنيع وتسليم المنتجات للزبائن تحسين الجودة، تخفيض آجال التسليم من خلال قياس معدل مردودية المنتجات، معدل المعيب، آجال تسليم المنتجات للزبائن، الأجل المتوسط لإنتاج طلبيه، فترات عدم النشاط.
- فرع ما بعد البيع: يكرس لتوفير الخدمات والمساعدات للزبائن بعد البيع أو عند التسليم ويقاس أداء هذا الفرع من خلال المدة اللازمة لتعويض أو تصليح المنتجات المعيبة، الساعات الضرورية لتعليم الزبائن كيفية استعمال المنتج.

ولتحسين المؤشرات الأساسية للأداء سواء التكلفة، الجودة، الخدمة، رضا الزبون غالبا ما تعمد طريقة **BSC** في هذا المحور إلى عملية إعادة هندسة العمليات **(Reegineering)** عوضا عن المرور بكافة التسلسلات الوظيفية كمراقبة وتحسين العمليات (كما الحال في الطرق التقليدية). ولقد بينت تجارب عدة مؤسسات * أن فوائد إعادة الهندسة كثيرة خاصة تلك التي عمدت إلى تعديل الوظائف والمسؤوليات وحذف الأنشطة غير الضرورية.

4-محور التعلم والنمو: يحدد هذا البعد المجالات التي يجب أن تبدع فيها المؤسسة من أجل تحسين أدائها وتحقيق نموها في المدى الطويل. يضم التعلم ثلاثة عناصر: الأفراد، الأنظمة والإجراءات، كما يكشف محور الزبائن ومحور العمليات الداخلية عن الفجوة الموجودة بين

---

[2] على سلمى، إدارة التميز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 2002 ص. 113.

*من بين المؤسسات التي تبنت فكرة إعادة هندسة العمليات ونجحت فيها نذكر:
Siemens British telecom, British American, Tabaco, Ford,

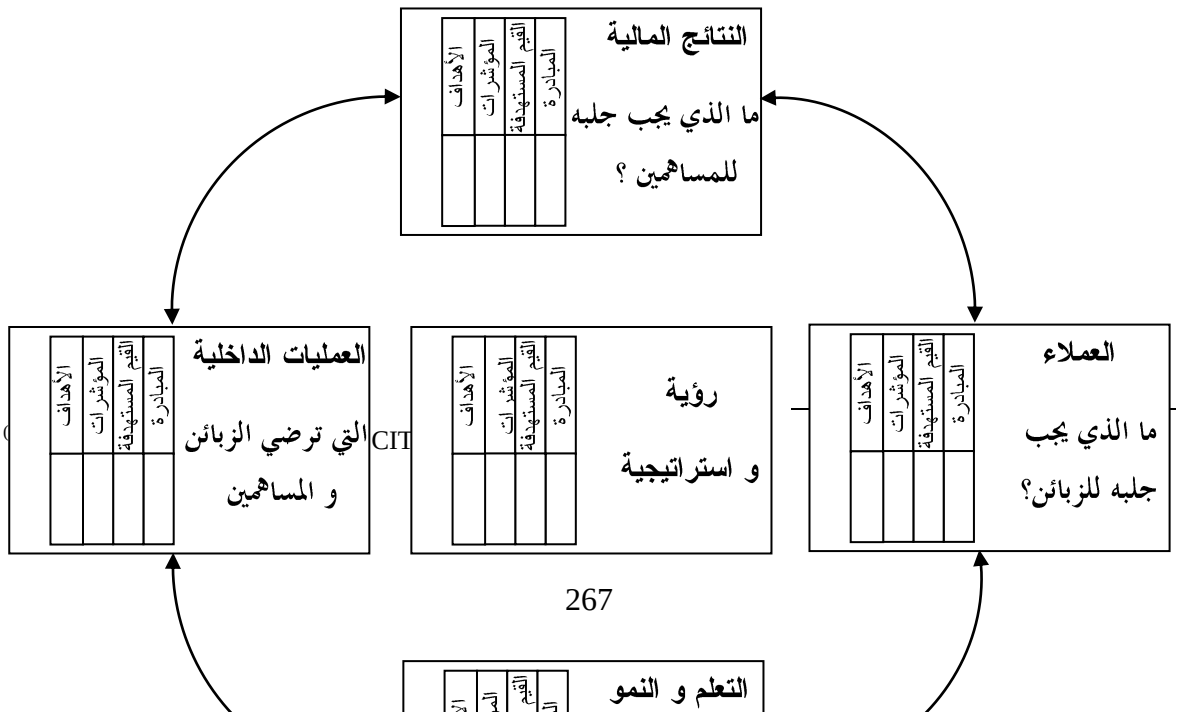
الطاقات الحالية للأفراد، الأنظمة والإجراءات، والطاقات الضرورية لتقدم حقيقي في الأداء. ولملأ هذه الفجوة على المؤسسة الاستثمار في تكوين عمالها لزيادة مؤهلاتهم، وتحسين أنظمة معلوماتها وتعديل إجراءاتها ويسعى هذا المحور إلى تقييم[1]:

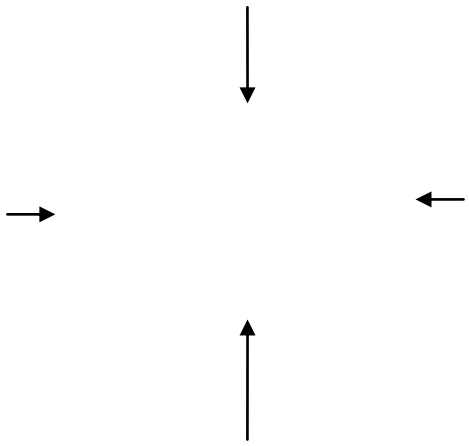
- هل للمؤسسة القدرة على الابتكار؟
- هل للمؤسسة القدرة على التعلم؟
- كيف تقوي المؤسسة قدرتها على التغيير والتحسين المستقر؟
- كيف يتم بناء وتنمية الميزة التنافسية؟

ويأتي التقييم على أساس المؤشرات التالية: مقارنة سلوك العاملين على أساس مستوى التكوين والتأهيل، استقصاءات ومؤشرات الرضا لدى العاملين، معدل دوران العمال (نسبة العمال المغادرين)، إنتاجية العمال، رقم الأعمال للعامل، فعالية نظام المعلومات والذي يقاس بمعدل العمال الأساسيين الذين تتوفر لديهم معلومات حول الزبائن، التحفيز والاستقلالية والذي يقاس بعدد الاقتراحات المقدمة من طرف العاملين والتي حضيت بمتابعة جدية من طرف الإدارة، معدل الأجور المحتوية للمكافآت (سواء فردية أو جماعية).

والشكل الموالي سيعطي فكرة أوضح عن بنية بطاقة الأداء المتوازن وكيفية تفاعل محاورها الأربعة فيما بينها:

الشكل (3-5) نموذج عن بطاقة النتائج المتوازنة





Source: R. Kaplan & Norton, Using the balanced scorecard as a strategic management system, Harvard Business Review, January- February, 1996, P.76.

إن هدف **BSC** وكما يبينه الشكل السابق ليس إعداد الإستراتيجية، بل وبعد صياغة هذه الأخيرة تقوم بترجمتها وإدماجها في المحاور الأربعة في صورة أهداف وأعمال قابلة للتنفيذ.

تتصل الأبعاد الأربعة للبطاقة فيما بينها من خلال علاقة السبب والأثر، حيث يدعم كل بعد الآخر وتساهم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الإستراتجية.

ويؤكد كل من **Norton** و**Kaplan** أن تسجيل وتحقيق المحاور يتم بشكل تسلسلي من أسفل إلى أعلى حيث تسمح جهود التعلم والنمو بتحسين العمليات الداخلية مما يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن وبالتالي يولد في النهاية النتائج المالية التي تحقق رضا المساهمين.

ويوضح الباحثان من خلال دراسة نشرت في كتابهما الأخير أن الإطار المالي قد عمل بنجاح عندما كانت الإستراتجيات التنافسية مبنية على اقتناء وإدارة الأصول المادية، أم ا اليوم فإن القيمة المستدامة يتم خلقها من خلال تطوير الأصول المعنوية التي نادرا ما يكون لها تأثيرا مباشرا على النتائج المالية. ولكن تؤثر التحسينات التي تقع عليها من خلال سلاسل وعلاقات السبب والنتيجة [1]. وعلى سبيل المثال تقود الاستثمارات في تدريب الموظفين إلى تحسين في جودة الخدمة، وتؤدي هذه الأخيرة إلى رضا أكبر عدد ممكن من الزبائن وبالتالي زيادة ولائهم، مما يولد أكبر قدر ممكن من

[1] R.S Kaplan & D.P.Norton, The strategy focused organization, Harvard Business School Press, Boston, 2001, PP.66-67.

الإيرادات والأرباح للمساهمين. لكن صعوبة قياس هذه الأصول ماديا أدى إلى فصلها سببيا وزمنيا عن النتائج.

وتحاول بعض المؤسسات اليوم أن تقيس تكلفة تطوير أصولها المعنوية، غير أن مثل هذه التكاليف مجرد تقريبات وقيم احتمالية بعيدة عن القيمة السوقية، والعمليات التنظيمية مطالبة بتحويل القيمة المحتملة للأصول المعنوية إلى منتجات وخدمات ذات قيمة مادية ملموسة. وبما أنه لا يمكن إعطاء الأصول المعنوية هذه القيمة يتم تجميعها غالبا مع الأصول المادية. وبهذه الطريقة يمكن لبطاقة الأداء المتوازن أن تستخدم خرائط الإستراتيجية الخاصة بروابط السبب والنتيجة لوصف الكيفية التي يتم بها تعبئة الأصول المعنوية ودمجها مع الأصول الأخرى لخلق قيمة للعملاء وبالتالي تحقيق النتائج المرغوبة. وسيلخص الجدول الموالي هذا التسلسل وبعضا من المؤشرات التي تضمها طريقة BSC: **الجدول (3-3) المؤشرات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن**

الأهداف	المؤشرات	الأداء المستهدف	الأداء الفعلي
1- **المحور المالي** خلق قيمة للمساهمين	نتيجة الاستغلال، نمو رقم الأعمال، رقم الأعمال للمنتجات الجديدة، معدل الهامش الإجمالي، القيمة المضافة الاقتصادية، معدل العائد على لاستثمار.		
2-**محور الزبائن** زيادة حصة السوق و رضا الزبائن	حصة السوق، رضا الزبون، معدل الوفاء الزبائن الوقت الضروري لتنفيذ طلبيه الزبون، عدد الزبائن الجدد.		
3- محور العمليات الداخلية	*عملية الإبداع: عدد المنتجات الجديدة، آجال تطوير منتجات جديدة، عدد الرخص المودعة. *العمليات: معدل مردو دي ة الإنتاج، معدل المعيب، آجال تسليم المنتج للزبائن، معدل الانضباط في التسليم، الأجل المتوسط لتصنيع الطلبية، مدة الفترات عدم النشاط. * قسم ما بعد البيع: مدة تعويض أو تصليح المنتجات المعيبة، ساعات تكوين الزبائن حول استعمال المنتج.		
4- محور التعلم و النمو	مؤشرات الرضا لدى العمال، معدل دوران العمال (عدد المغادرين)، توفر نظام المعلومات، معدل الاقتراحات التي قدمها العمال والتي لاقت متابعة، معدل الأجور المحتوية على مكافآت، معدل العمال المكونين.		

المصدر: Charles Horngren et autres, P.86

III.3.2- العوامل المؤثرة والمحددة لبطاقة الأداء المتوازن وكيفية إعدادها:

تخضع أنظمة الرقابة لتأثير مجموعة من العوامل تجعلها تختلف من محيط إلى آخر (وهي النتيجة المتوصل إليها للعديد من الأبحاث كما سنراه لاحقا). ومن أهم هذه العوامل حجم المؤسسة محيطها وتنظيمها.

1- حجم المؤسسة: يؤثر هذا المتغير على محتوى أدوات مراقبة التسيير، فلقد توصل **Dupuy** من خلال أبحاثه إلى وجود علاقة بين خصائص المؤسسة وخصائص أنظمة المراقبة [1]. ويبين **Merchant** أن تقنيات الموازنات تصبح أكثر تطورا كلما زاد حجم المؤسسة [2] في حين يؤكد **Nobre** في بحثه على أن المؤسسات التي تضم أقل من مائة عامل لا تستعمل مؤشرات الأداء المادية[3]، وهو ما خلص إليه كل من **Hoque** و**James** من خلال دراسة تمت على 66 مؤسسة استرالية[4]، حيث أوضحا أن المؤسسات الكبيرة تستعمل مقاييس أداء قريبة من بطاقة الأداء المتوازن في حين تغيب في المؤسسات المتوسطة والصغيرة، ومنه فان قياس الأداء يكون أكثر شمولية وتوازنا كلما كان حجم المؤسسة هاما.

2- المحيط: يلعب المحيط دورا هاما في تحديد أنظمة الرقابة، فالظروف الاقتصادية التي تتطور فيها المؤسسات تؤثر على الأسلوب الذي تستعمله هذه الأخيرة في الرقابة كما خلصت إليه نتائج العديد من الأبحاث [5]، فمن جهته يبين **Berland** أن نظام مراقبة الموازنات تتطور في لحظة من التاريخ الاقتصادي أين تميز محيط المؤسسات بالاستقرار النسبي وقلة المنافسة والتعقيد [6]، في حين تبين نتائج البحث الذي قدمه **Gordon** و **Miller** أنه من الضروري على المؤسسات أن تدمج المعطيات غير المالية في نظام معلوماتها المحاسبية لمواجهة عدم اليقين في المحيط[7]، أما **Gordon** و**Narayan** فيلاحظان أن ارتفاع مستوى عدم اليقين في محيط المؤسسة يؤدي إلى أهمية اللجوء إلى المعلومات الخارجية وغير المالية [8]، وهذا يدل على أن المؤسسات التي تواجه مستوى مرتفع من عدم اليقين تستعمل أكثر مؤشرات الأداء غير المالية منها بالنسبة للمؤسسات التي تنمو في محيط

---

(1) Y.DUPUY, Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances: contrôle, comptabilité, audit, les vingt ans de L'AFC, Mai, 1999, PP .35-44.

(2) K.Merchant, The design of corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance, the Accounting Review, vol LVI, n°4, 1981, October, PP. 813-829.

(3) T.Nobre, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME: finance, contrôle, stratégie, volume 4, 2001, PP.119-148.

(4) Z.Hoque& W.James, linking balanced score measures to size and Market factor: impaton organizational performance, Journal of Management Accounting Research, Vol 12, 2000, PP.1-17

(5) - G.S.Chapman, Reflections on contingent view of accounting, Accounting Organizations and Society, 22, 1997, PP.189-205.

-F.Hartmann, The appropriateness of RAPM: towards the futur development of heary, Accounting Organizations Society, 25, 2000, PP.451-482.

(6) N.Berland, l'histoire du contrôle budgétaire en France, Thèses de doctorat en sciences de gestion université de Paris- Dauphine, 2000, PP. 17-18.

(7) L.A. D.Miller, A contingency framwork for the design of accounting information system, Accounting Organizations and Society, vol 1, n°1, 1976, PP.59-69.

(8) L.A Gordon & V.K Narayan, Management accounting system perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, Accounting Organization and Society, vol 9 , n° 1, 1984, PP.33-47.

ثابت وقليل التعقيد. وكنتيجة لذلك يكون قياس الأداء أكثر توازنا وشمولية كلما كان المحيط غير أكيد.

3- التنظيم: يشكل الهيكل التنظيمي أحد متغيرات التحليل في الرقابة، حيث تتوفر لدى المؤسسات التي تكون أكثر تنويعا وغير ممركزة على الأنظمة الأكثر تطورا في التخطيط والرقابة، وهي النتيجة التي توصل إليها كل من **Bruns** و **Waterhouse** الذين لاحظا أن تطبيق الموازنات يكون أكثر تطورا في الهياكل غير الممركزة [1]، ويتوصل **Merchant** إلى نفس النتيجة ويبين أن عملية الموازنة تكون أكثر رسمية وتعقيدا وأكثر مساهمة في المؤسسات اللامركزية. وبالتالي فان قياس الأداء سيكون أكثر شمولية وتوازنا كلما كان تنظيم المؤسسة مركزيا[2].

ومنه نستنتج أن قياس الأداء يكون أكثر شمولية وتوازنا كما تشترطه بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الكبيرة وفي محيط معقد وغير أكيد وفي التنظيمات اللامركزية.

وفقا لهذه العوامل يتم إعداد بطاقة الأداء المتوازن في أربعة مراحل أساسية هي:

- التعريف بأهداف المؤسسة.
- التعرف على المتغيرات التي تسمح ببلوغ الأهداف.
- اختيار المؤشرات التي تعكس تطور القيم الأساسية **(clés)**.
- إعداد القاعدة المرجعية لكل مؤشر لتحديد وضعيته.

1- التعريف بالأهداف: لتحقيق ذلك يجب إعداد هيكل تنظيمي للتسيير يحدد المسؤوليات ومجالات التدخل للمسير. كما يجب توضيح المهام والأهداف من خلال اللقاءات التي يجريها القائم بإعداد البطاقة مع العمليين، فهذا الأسلوب التفاعلي يسمح بتحديد المهام والأهداف لكل واحد. ولتحديد هذه الأخيرة لكل قسم يجب الإجابة عن التساؤلات التالية: ماذا يعمل؟ لمن يعمل؟ لماذا يعمل؟ كيف يعمل؟

وبواسطة هذه العناصر يمكن استنتاج الأهداف الكمية والنوعية للمؤسسة. ومن الطبيعي أن تكون هناك صعوبات في قياس الأهداف النوعية، فمثلا يتطلب قياس رضا الزبائن إجراء دراسات واستقصاءات توزع على عينة من الزبائن وقد لا يستجيب هؤلاء لذلك .

2- التعرف على العوامل الأساسية (clés) للتسيير: تسمح هذه المرحلة بتحديد العلاقات السببية بين المعالم الموجهة لأداء المؤسسة، ويوجد في هذا الإطار أسلوبين لتحديد هذه العوامل:

- أسلوب تاريخي يتمثل في تحليل النتائج الماضية لتحديد أسباب عدم التشغيل.

(1) W.J.Bruns& J.H.Waterhouse, Budgetary control and organization structure, Journal of Accounting Research, Autumn, 1975, PP.177-203.
(2) k. Merchand; OP. Cit. P.825.

– أسلوب تحليل عمليات المؤسسة لتحديد الحلقات الضعيفة في مختلف المهام والتي قد تسبب انحرافات عن النتائج المتوقعة.

3- اختيار المؤشرات: يتمثل دور المؤشر في الكشف عن التطور في عوامل التسيير الأساسية ومن أهم الخصائص التي يتميز بها أحسن مؤشر نذكر خاصة:

– الوفاء: على المؤشر أن يعكس بصدق اتجاه وأهمية الظاهرة التي تم ملاحظتها.

– الوضوح: يجب أن يكون مفهوما من طرف مستعمليه، وهذا يعد من أحد أسباب إشراك العمليين في عملية إعداد **BSC**.

– غياب الانحراف: حتى لا يكون المؤشر عرضة للتلاعب.

– القدرة على التكهن: يجب أن يعمل المؤشر كجهاز للإنذار للمقرر بظهور مشكل وأن لا يقتصر دوره بما يسمح بالمعالجة التصحيحية للمشكل بعد وقوعه.

4- إعداد القاعدة المرجعية للمؤشرات: تسمح هذه المرحلة بتحديد وضعية المؤشر، ويوجد في الواقع ثلاثة أنواع من المؤشرات تشكل قواعد مرجعية للمقارنة وهي:

– مؤشرات النتائج والتي تقيس النتائج المحققة كمستوى النشاط، الآجال، التكاليف.

– مؤشرات الوسائل وتهدف إلى مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة .

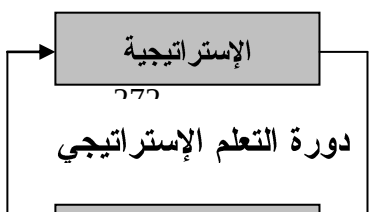
– مؤشرات المحيط: وتسمح للمقرر بتحديد وضعية المؤسسة بالنسبة لمحيطها هذا سيسمح له بتوجيه الأعمال في الاتجاه الصحيح.

III.4.2- بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للربط بين الإستراتيجية والموازنة:

نشأت الموازنات في بيئة ميزها التوسع في القدرات الإنتاجية وإدارة العمليات من أجل الرقابة على التكاليف. وقد ساعد نظام الموازنات في تلك الظروف إدارة المؤسسات فيما يتعلق بالعمليات التكتيكية، حيث عمل كأداة للتخطيط والرقابة، يحدد الأهداف، الموارد والأداء المستهدف. ثم يقارن هذا الأخير بالأداء الفعلي لتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. ولم تكن الموازنة في معظم المؤسسات على علاقة قوية بالإستراتيجية، مم ا جعل اهتمامات الإدارة تنصب حول الأداء في المدى القصير وتتجاهل الإستراتيجية التي تطبق في المدى البعيد، غير أن ظروف اليوم تجعل من التوجه الإستراتيجي من الأهمية بمكان في المؤسسات.

ظهرت **BSC** كنظام جديد لإدارة الإستراتيجية وفي نفس الوقت ليسد الفجوة التي كانت بين التخطيط الإستراتيجي والموازنات. ويرى كل من **Norton** و**Kaplan** أنه يمكن للمؤسسات إتباع سيناريو الهبوط التدريجي والانتقال من المستوى الإستراتيجي الذي يغطي المدى البعيد إلى الموازنات التي تغطي فترة زمنية قصيرة كما يبينه الشكل الموالي:

الشكل (3-6) الربط بين الإستراتيجية والموازنة بواسطة بطاقة الأداء المتوازن



الاختبار، التعلم، التوافق
- اختبار الارتباط السببي.
- المحاكاة الديناميكية.
- التحليلات التجارية.
- الإستراتيجية الموضوعة.
- اختبار الإستراتيجية.

التقارير
إغلاق دورة الإستراتيجية
- التغذية العكسية الإستراتيجية
- اللقاءات الإدارية.
- المساءلة المحاسبية.

الفحص

المخرجات
(النواتج)

Source : R. S. Kaplan & D. P. Norton, The Strategy Focused Organization, Harvard Business school press, Boston, 2001, P. 275.

يرى الباحثان أن إعداد الموازنات يجب أن يكون في ضوء الأهداف الواردة في **BSC** وذلك من أجل ربط الخطة الإستراتيجية بخطة العمل ويتم ذلك على النحو التالي[1]

1- ترجمة الإستراتيجية إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس تتضمنها **BSC**.

2- بناء خطة عمل لمدة سنتين ووضع أهداف محددة قصيرة الأجل تكون امتدادا لكل هدف إستراتيجي من أجل تحقيق التوازن بين مقاييس المخرجات ومحركات الأداء، كما يجب في هذه المرحلة التعرف على الفجوات التخطيطية من أجل الدفع والتحفيز على الابتكار.

3- تحديد برامج إستراتيجية لتنفيذ خطة المؤسسة ويحدد لكل برنامج الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف ويعين له الشخص أو القسم الذي يكون مسؤولا عن تنفيذه في ضوء جدول زمني، كما أن تحديد البرامج يجب أن يتم على أساس سلسلة السبب والأثر التي توضح الروابط بين الأبعاد الأربعة لـــ **BSC**.

4- تقسيم البرنامج الإستراتيجي بدوره إلى خطة (أو خطط) عمل وتتضمن الموازنات التشغيلية.

إن هذا العمل يعكس وجود نوعين من الموازنات:

- موازنة إستراتيجية توضح مسار المؤسسة في السنة الأولى وتوجهها نحو الأهداف الموضوع ة في الخطة ذات ثلاث أو خمس سنوات.
- موازنة العمليات لإدارة الكفاءة بالنسبة للأقسام والوظائف.

[1] R.S Kaplan & D.P.Norton, The Balanced Scorecard: measures that drive performance, Harvard Business Review, 1992, January – February, PP.281-283.

تقوم الأهداف الممتدة والمبادرات الإستراتيجية الواردة في **BSC** بالربط بين الخطوط العريضة التي تقدمها الإستراتيجية والتحديد الذي تبينه الموازنة. أما نظم التغذية العكسية فتقدم إطارا جديدا للتقارير حيث تبين مدى التقدم في تحقيق الإستراتيجية، وتمد الإدارة التنفيذية بصورة تحليلية أعمق تمكنها من اختبار ومراجعة فرضيات الإستراتيجية. كما تؤدي إلى تفعيل الوظيفة الرقابية للموازنة من خلال تحديد مدى تحقق الأهداف قصيرة الأجل التي تظهرها الموازنة والتي تتكامل فيما بينها للوصول إلى الأهداف طويلة الأجل التي تنطوي عليها الإستراتيجية.

III.5.2- مميزات بطاقة الأداء المتوازن ومعوقات تطبيقها:

III.5.2.1- مميزات بطاقة الأداء المتوازن:

تسمح بطاقة الأداء المتوازن بتقييم أداء المؤسسة بشكل شامل ومتوازن، وتعمل على تفادي أوجه القصور في أدوات التقييم التقليدية، مما جعلها تتميز عن غيرها من الأنظمة بما يلي:

1- تعد **BSC** نظاما للتسيير يترجم النوايا الإستراتيجية إلى أهداف ملموسة ويوازن بين:

- المؤشرات الخارجية (النوايا الخاصة بالمساهمين والعملاء) والمؤشرات الداخلية (الخاصة بالعمليات الأساسية، الإبداع، وتطوير المؤهلات).
- مؤشرات النتائج (الأداء السابق) والمؤشرات التي تسمح بمتابعة محددات الأداء المستقبلي.
- المؤشرات الكمية التي تعكس النتائج والمؤشرات النوعية المحددة للأداء .

وكل مؤشر في **BSC** عبارة عن حلقة في السلسلة السببية التي تنطلق من التعلم والإبداع لتصل إلى النتائج المالية.

2- تشكل **BSC** وسيلة لمراقبة التسيير الاستراتيجي:

إن النموذج الذي قدمه **Kaplan و Norton** يستجيب لمتطلبات وخصائص مراقبة التسيير الاستراتيجي، فهذا الأخير و**BSC** تربطهما علاقة وثيقة ترتكز أساسا على النقاط التالية:

- يتم التوقيف بين القيادة الإستراتيجية والقيادة العملية بفضل الربط بين المؤشرات الإستراتيجية الموجودة في المقدمة والمؤشرات التاريخية الموجودة في المؤخرة. ويتم الربط بينهما على أساس السلسلة السببية.
- تقوم **BSC** على فرضية تقسيم المؤسسة إلى عمليات ومراكز للمسؤوليات، و يتناسب هذا التقسيم مع تحديد المؤشرات والمحاور الإستراتيجية التي تتضمنها.
- ترتكز **BSC** على النظرة الشاملة والمتعددة الأبعاد للأداء من خلال استعمال مؤشرات مالية كمية ونوعية من جهة، ومن جهة ثانية مؤشرات تاريخية وإستراتيجية.

3- تشجع **BSC** على تطوير برامج الاتصال والتكوين، فعلى مستوى الاتصال يتم التعريف بالإستراتيجية لكل أعضاء المؤسسة من خلال التعبير عنها في شكل مجموعة أهداف مفهومه وقابلة

للقياس، مما يحفز على تدعيمها من طرف الجميع. أما تكوين أعضاء المؤسسة حول مؤشرات وأنظمة تسيير **BSC** فيسمح بتطبيق الإستراتيجية.

4- تؤكد **BSC** على الأهداف والمؤشرات المالية، في حين تظهر المؤشرات غير المالية كمقدمة منطقية للنتائج المالية.

5- تعمد **BSC** إلى تقديم المؤشرات الأساسية من أجل منع تشتت أذهان المسيرين، وجعلهم يركزون على المؤشرات المحددة لتنفيذ الإستراتيجية.

III.2.5.2- معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تواجه عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بعض المشاكل التي يجب تفاديها أو العمل على التكيف معها، ومن بينها نذكر خاصة:

1- الرغبة في إعداد بطاقة متكاملة منذ البداية يؤدي إلى شلل كامل في العملية، لكن بالتجربة تجد المؤسسة نفسها تعدل في بطاقتها من خلال إضافة الأهداف والمؤشرات غير المالية التي تسمح بتوقع أفضل للأداء، وبالتالي فان عملية التحسين والتطوير في **BSC** تسمح بتفادي الشكل الذي ينتج عن هذه الرغبة.

2- صعوبة تعظيم كل المؤشرات في آن واحد، بل يجب الفصل بين مختلف الأهداف الإستراتيجية.

3- إن إغفال المؤشرات غير المالية عند تقييم أداء المسيرين والعمال، سيجعلهم يركزون أكثر على ما يبين أدائهم عند التقييم، ويهملون ويقلصون من أهمية هذه المؤشرات.

4- إن التوقعات الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن تكون مرتبطة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمصالح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة (كالمستثمرين، الزبائن المباشرين، العمال)، وتقصى بعض الشركاء القادرين على التأثير على مفهوم الإستراتيجية وتطبيقها (مثل الهيئات العمومية التي ترسم الإطار العام لقواعد المنافسة، أو تلك التي تفرض قوانين احترام المعايير المتنوعة أو الزبائن النهائيين الذين يمكن أن يغير سلوكهم من احتياجات الزبائن المباشرين للمؤسسة وبالتالي إستراتجيتها).

5- ثقافة المؤسسة: من المؤسسات من يرى ضرورة تبني بطاقة الأداء المتوازن بشيء من المرونة، والبعض الآخر يرى تطبيقها يتم دون إدماج العناصر الإستراتيجية مما جعلها مصدرا للنقاش أكثر منها قوة للتكامل والقيادة [1] وهناك من أضاف محورا خامسا للبطاقة كما هو الحال بالنسبة لمجموعة **British telecom** التي أضافت محور الثقافة إلى المحاور الأخرى [2] ومؤسسة

---

[1] A.Atkinson & M.Epstein, Measure for measure: realizing the power of the balanced scorecard, CMA Magazine, September, 2000, P.26.

[2] J. Creel man, Culture and the balanced scorecard: is your company practicing what it preaches, the Balanced Score Card Report, Juillet – Août, 2000, P.11.

أخرى قلصت عدد المحاور إلى ثلاثة حيث عوضت محور التعلم بمحور النمو الفائق وجمعت محوري الزبائن والعمليات الداخلية في محور واحد الاستثمار المستمر[1].

6- المحيط الاجتماعي : يؤثر هذا الأخير في كيفية استعمال البطاقة من مؤسسة إلى أخرى. كما اختلفت نسبة استعمالها في الدول الغربية فلقد تراوحت بين 24 % و30 % في كل من بريطانيا ايطاليا وألمانيا أما في فرنسا فاقل من 4 % [2]. ولقد أشارت دراسة تمت على 83 مؤسسة فرنسية أن نسبة 85.5 % منها تستعمل مؤشرات قياس الأداء المالي (نتيجة الاستغلال، القيمة المضافة الهامش الإجمالي) ومؤسسة من بين أربعة فقط تقيس الأداء تجاه الزبائن، وثلث هذه المؤسسات تستخدم محور العمليات الداخلية، أما محور الإبداع والتعلم فغائب تماما في هذه المؤسسات.

وتوصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن المؤسسات تطور أنظمة جزئية وغير متوازنة لقياس الأداء وأن تغطية محاور بطاقة الأداء المتوازن يتم بصفة غير متساوية، حيث أن غالبية المؤسسات طغى عليها المحور المالي في قياس الأداء[3].

IV – مقارنة بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء:

تهدف هذه المقارنة إلى تحقيق مايلي:

- معرفة نقاط القوة لكل أداة ونقاط ضعفها ومحاولة الإدماج بين هذه الأدوات بحيث نأخذ بالمميزات ونتفادى العيوب.
- معرفة النقاط المشتركة ونقاط الاختلاف بين الأدوات لتحديد مدى إمكانية التكامل بينها.

ولتحقيق ذلك ستتم عملية المقارنة في مراحل حيث سنقارن في البداية بين الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة، وفي المرحلة الثانية سنجري مقارنة بين الأدوات الحديثة ونختمها بتحديد مساهمة كل أداة في تقييم الأداء وعلاقتها بالأدوات الأخرى.

1.IV- مقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة:

إن فشل أدوات مراقبة التسيير للتقييم المولودة في محيط يتميز بالثبات والنمو الخطى البطيء في التكيف مع محيط يتميز بالنمو السريع والتنافس الشديد والتغير المفاجئ، فرض ضرورة البحث عن أدوات جديدة تتناسب مع هذه الظروف. ولا يعني هذا الانتقال بأي حال من الأحوال أن هذه الأخيرة تقضي على الأولى، بل بالعكس تكمل خصائص إحداهما الأخرى. كما عملت التطورات التي مست هذه الأدوات على تقدم مراقبة التسيير والوظائف العملية، وأثرت عمل مراقب التسيير الذي يعد المستشار الداخلي للمؤسسة. وستسمح هذه المقارنة بإظهار ذلك جليا.

وسيلخص الجدول الموالي أهم نقاط المقارنة.

---

(1) A. Chestey& M.S .Venger, transforming an organization: using models to foster a strategic conversation, California Management Review, 1999, PP.54-73.

(2) Charles Horgen et autres, OP. Cit., P. 96.

(3) Christophe Germain, Le unbalanced scorecard: ou l'analyse de la différenciation des systèmes de mesure de la performance, WWW. Afc – cea.. Com/ docs congres, 12/07/2003.

الجدول رقم (3-4) مقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة

أدوات التقييم التقليدية	أدوات التقييم الحديثة
1- <u>على مستوى الأهداف:</u> - التحقق من ملائمة الإستراتيجية مع العمليات والأهداف تقليدية. - تنفيذ ومتابعة المخططات. - ردة الفعل بطيئة ومتأخرة. - تفسير النتائج يكون انطلاقا من معطيات داخلية. - الاعتماد على معطيات كمية. - الاعتماد على أنظمة الجزاء والعقاب. - مساهمة الأشخاص قليلة وممركزة. - أهداف جزئية.	1- <u>على مستوى الأهداف:</u> - التحكم المسبق في الإستراتيجية والأهداف نوعية تترجم الحقائق الأكثر تعقيدا. - تنفيذ ومحاكة الوضعية. - ردة الفعل سريعة وتوقعية. - التفسير يكون انطلاقا من معطيات خارجية. - الاعتماد على معطيات نوعية. - الاعتماد على نظام التكوين والتدريب. - مساهمة تفاعلية وغير ممركزة. - أهداف شاملة.
2- <u>على مستوى الوسائل والأدوات:</u> - الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية. - معالجة صلبة للمعلومات. - معلومة كمية تسلسلية وصاعدة مخصصة لكل مهتم. - نظام المعلومات دعامة للوظيفة. - مؤشرات تحليلية مالية. - رقابة تطابق باستعمال مؤشرات الانحراف. - تحليل عمودي يستند إلى مراكز المسؤولية. - مفهوم معياري للأدوات، منطق عقلاني ومتسلسل لتسجيل الوسائل. - دورة الرقابة والتقييم شهرية.	2- <u>على مستوى الوسائل والأدوات:</u> - الاعتماد على نظام يعالج المعلومة كمادة أولية نصنعها. - معالجة مرنة متعددة الأبعاد انطلاقا من المعطيات. - البحث عن معلومة شفافة صاعدة، نازلة ومشتركة. - نظام المعلومات دعامة للاتصال بين الوظائف. - مؤشرات مادية ونوعية شاملة. - توجه استراتيجي باستعمال مؤشرات التقدم. - تحليل أفقي يستند إلى الأنشطة والعمليات. - مفهوم التفاعل: اثر متبادل بين الوسائل المنظمة والعوامل. - الدورة مكيفة ومرتبطة بإمكانيات عمل المسيرين.

المصدر: إعداد الباحثة

اعتمدت مراقبة التسيير في سنوات الخمسينات على محاسبة التكاليف كأداة للرقابة والتي كانت تهدف إلى حساب سعر التكلفة. وفي سنوات الستينات انتقلت إلى أداة أخرى وهي محاسبة الموازنات التي تحدد الأهداف والرقابة تأتي بعد التنفيذ من أجل حساب الانحرافات بين التقديرات (الأهداف) والتحقيقات وإجراء التعديلات المناسبة في حالة الانحراف، الأمر الذي جعل ردة الفعل لدى المسؤولين تتميز بالتأخر والبطء. أما المحيط الحالي وما يميزه فإن المسير لا يسعى إلى معرفة النتائج بعد شهر، بل يهدف إلى التنبؤ بها بفضل مخططات العمل وهذا سيجعل ردة الفعل سريعة وتوقعية.

ولتسهيل تنفيذ الإستراتيجية لا يمكن لمراقبة التسيير أن تنحصر في تنفيذ ومتابعة المخططات بل يجب أن تتحول إلى محاك فعلي للوضعية.

تقوم معظم أدوات مراقبة التسيير بتجميع وتفسير النتائج انطلاقا من معطيات داخلية، وقليلا ما يتم تفسيرها مقارنة بالمعلومات الخارجية كالأسواق، المنافسين، رضا الزبائن. وهو تسعى إليه الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، فهي تبحث عما يجب فعله بواسطة المحيط، لا عن ماذا عرفنا سابقا فعله بواسطة الماضي.

إن اعتماد أدوات مراقبة التسيير التقليدية على المعلومة الكمية التي تبين أين يجب الوصول؟ سهل مهمة أنظمة الجزاء والعقاب، غير أنه في المقابل غطى عن الكيفية التي يتم بها النجاح، والتي أخذت بها الأدوات الحديثة واستندت إلى المعلومة النوعية التي تعتبر أكثر دقة من سابقتها وتسهل البحث عن الحلول بفضل أنظمة التكوين والتدريب.

يعاب على الأنظمة التقليدية أنها لا تسهل عملية تبادل المعلومات بين أفراد المؤسسة، بسبب ثقل تقنياتها وتصميمها الممركز. أما الأنظمة الحديثة فلها أهداف شاملة وغير ممركزة، الأمر الذي سهل عملية التفاعل المتبادل بين مختلف الأجزاء.

سمح التقدم في مجال الإعلام الآلي بالانتقال من نظام المعلومات المحاسبية إلى معالجة المعلومة كمادة أولية تصنع تسمح بعد تحديد وتعريف قاعدة المعطيات ذات الهندسة المتغيرة بمعالجات مرنة ومتعددة الأهداف، وبالتالي سمح هذا بالانتقال من معلومة متسلسلة موجهة تصاعديا لكل متخصص إلى معلومة شفافة تمر في الاتجاهين من التسلسل. وهذا بدوره سيزيد في ردة الفعل سواء من ناحية التعاون الداخلي أو المنافسة الخارجية.

تضم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير عددا هائلا من المؤشرات وغالبا ما تكون مالية تحليلية لا تسمح بتفسير واضح للانحرافات الملاحظة، في حين تبحث الأدوات الحديثة عن مؤشرات شاملة تعطي تفسيرات واسعة حول الانحرافات الملاحظة مثل القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال، وبالتالي فان مؤشر الاحتياج في رأس المال العامل (مخزون + العملاء – الموردون) سيعطي نظرة شاملة حول المجموع عوضا عن تجزئة المخزون، العملاء والموردين حسب الأيام سواء لتسيير الوحدة أو للمقارنة مع المنافسين. كما يفضل استخدام مؤشرات موجبة تؤدي إلى التقدم الدائم (مثل الجودة الشاملة، الآجال) على مؤشرات تقيس الانحرافات بالنسبة للمعايير.

تعد المؤشرات الجديدة أكثر شمولية وتسمح بتفسير أفضل للتعقيدات الموجودة في المحيط الجديد وتعوض فعالية الفرد أو القسم بفعالية شاملة تضم العناصر الداخلية والخارجية، المالية والنوعية وتسهل عملية الاتصال الاقتصادي في المؤسسة. ونتساءل هنا إلى أي مدى يمكن أن نكامل بين الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة في تقييم الأداء؟

إن القاعدة الأساسية التي تضمن التكامل تتمثل في التقليل من ازدواجية المعلومة إلى أدنى حد ممكن من أجل ضمان أقصى ترابط ممكن بين الأنظمة وبالتالي مصداقية المعلومات.

2.IV- مقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير الحديثة:

جاءت أدوات التقييم لمراقبة التسيير الحديثة (بطاقة الأداء المتوازن **BSC** وجداول القيادة **TB**) نتيجة لانشغالات مماثلة لمؤسسات مختلفة في كل من فرنسا وأمريكا الشمالية خلال السنوات 1980- 1990، ونتيجة لحاجتها إلى معلومة سريعة، قريبة من الميدان، قادرة على كشف أسباب الانحراف، تفسير الظواهر المعقدة، تتميز بالقدرة على التوقع، معلومة ليست مالية فحسب بل متعددة الأبعاد، كمية ونوعية، وتربط المؤشرات الخاصة بالمستويات العملية بالأهداف الإستراتيجية. وسنقوم في هذه النقطة بعملية مقارنة بين الأداتين لغرض تحديد النقاط المشتركة بينهما ونقاط الاختلاف والبحث في إمكانية المكاملة بينهما.

1- النقاط المشتركة بين BSC وTB: تشترك الأداتان في النقاط التالية:

- الأخذ بالمعلومات المالية وغير المالية.
- لا يرتكز البحث عن المؤشرات على ملاحظة النتائج لاحقا، بل كذلك يتوقعها بما يسمح باتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
- محدودية عدد المؤشرات لغرض عدم تشتيت ذهن المسؤولين.
- البحث عن المعلومة التي تسمح بردة فعل سريعة وقادرة على التوقع.
- محاولة الربط بين مخططات العمل والإستراتيجية (أي بين المدى الطويل والمدى القصير).

2- نقاط الاختلاف بين BSC وTB:

توجد عدة مستويات تختلف فيها الأداتين سيلخصها الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-5) نقاط الاختلاف بين بطاقة الأداء المتوازن وجداول القيادة

بطاقة الأداء المتوازن	جداول القيادة
1- ظروف النشأة:	**1- ظروف النشأة**
ولدت في نهاية العشرية الأخيرة نتيجة لأعمال المستشارين الذين أسسوها بمساعدة مؤسسات في أمريكا الشمالية اهتمت بـــ BSC.	**تعد أداة قديمة وتطبيقها كان أقل تجانسا، ثم في بداية 1980 تم تحديثها في فرنسا من قبل أساتذة باحثين.**
2- من الناحية المنهجية تعد أداة بسيطة وفعالة لإيصالها، مؤسسة حول أربعة محاور لكل محور يضم عددا محددا من المؤشرات:المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية ومحور الإبداع والنمو.	**2- من الناحية المنهجية تنحدر من طريقة OVAR ومؤسسة حول نوعين المؤشرات: مؤشرات النتائج الخاصة بالأهداف ومؤشرات التأثير والتقدم الخاصة بمتغيرات أو العمل.**
3- نموذج BSC مركز عل عوامل الأداء والبحث عن العلاقات السببية المفسرة.	**3- لا يوجد نموذج معياري محدد، فكل مسؤول يقوم بالتحاليل الضرورية لاكتشاف عوامل النجاح المناسبة**
4-أداة تعمل من أعلى إلى أسفل (Top- down) والأهداف مفروضة على المستويات السفلى من طرف المستويات العليا.	**4- طريقة تعمل في آن واحد من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى، فالمسؤولون عن طريق الاتفاقيات والمفاوضات يحددون المتغيرات التي سيقيسونها في مجال بلوغ الأهداف المحددة من طرف المستويات العليا.**
5-ترتكز المكانة الاجتماعية للفرد على النتائج المحققة، وبالتالي فان قياس الأداء للمسير يجب أن يكون صحيحا وذا مصداقية.	**5- ترتكز المكانة الاجتماعية على الشهادات والسيرة الذاتية، وبالتالي فان الحاجة لقياس الأداء ضعيفة في هذه الأداة.**
6- تتميز بكونها عملية تفضل الوسائل القابلة للقياس.	**6- تتميز بالعقلانية وتعطي الأهمية لعملية بناء جداول القيادة.**

المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ وجود اختلاف واضح بين الأداتين سواء من ناحية أسلوب التقييم أو من الناحية المنهجية للعمل، وهذا بالرغم من كونهما انطلقتا من نفس القاعدة وهي محاولة إدماج الإستراتيجية في مخططات عمل قصيرة المدى، بفضل الحصول على المعلومة المناسبة والسريعة.

ولغرض الربط بين هاتين الأداتين قامت لجنة محاسبي المؤسسات للفدرالية الدولية للمحاسبة **CIMA/IFAC** بدراسة بحثت فيها عن أسباب نجاح وفشل 27 مؤسسة موزعة في بلدان مختلفة وتوصلت الدراسة إلى أن **BSC** و**TB** غير مكيفتان للاهتمام بالقرارات الغامضة، غير الأكيدة والمعقدة في صياغة الإستراتيجية في مرحلة التحول. واقترحت بالتالي جمع المسائل المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية في جدول قيادة استراتيجي **(stratigic scorecard)** والذي تم اعتماده من طرف المعهد البريطاني لمحاسبة التسيير **CIMA**.

يجبر هذا الجدول مجلس الإدارة على ملاحظة أين وصلت المؤسسة؟ ما هي اختياراتها؟ كيف يتم تطبيقها؟ وكيف تدير المخاطر؟.

لجدول القيادة الاستراتيجي أربعة محاور محددة من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية ومكيفة لاحتياجات كل منظمة وتبين المجالات التي يجب دراستها:

- المحور الأول المكانة الإستراتيجية: على المنظمة أن تعيد النظر دائما في مكانتها الإستراتيجية سواء من الناحية الجزئية للمحيط (السوق، المنافسين، الزبائن) أو من الناحية الكلية للمحيط (الاقتصادي، السياسي، القانوني) أو مخاطر التغيرات الهامة والفجائية، وضعيتها التجارية (الأسعار، الجودة، حصة السوق، الطاقة، نقاط القوة، نقاط الضعف، الإمكانيات، التهديدات) والأطراف المتعاملة معها (المستثمرين، الموردين، العمال).
- المحور الثاني الاختيارات الإستراتيجية: يجب إعلام وإنذار مجلس الإدارة بصفة دائمة عن التغيرات سواء في محيط النشاط (الموقع الجغرافي، نوع المنتجات، قطاع النشاط) أو في التوجهات (نمو بطيء أم سريع، العرض من ناحية الأسعار والجودة، تنويع المنتجات ضعيف أم قوي). فلكل مؤسسة ثلاث أو أربع اختيارات إستراتيجية على الأكثر وعلى مجلس الإدارة التأكد من أن هذه الاختيارات قيمت بشكل جيد وأن القيود المعتبرة تم دراستها بشكل كاف.
- المحور الثالث المتابعة الإستراتيجية: عند تنفيذ المشروع يجب متابعة تطوره بواسطة معالم يجب تحديدها ومراقبتها. وكما هو الحال بالنسبة للإجراءات التقليدية للتخطيط والرقابة يجب تحديد أسباب النجاح أو الفشل في بلوغ الأهداف. يجب تحليل الأسباب من أجل التصرف كما يجب تقييم قرارات التعجيل أو التعديل أو التحويل أو ترك الإستراتيجية على حالها.
- المحور الرابع مخاطر الإستراتيجية: يجب أن يضم جدول القيادة ويعلم عن المخاطر وهذا يعني ضرورة تمييز ما يلي:

– المخاطر التي تثقل على الإستراتيجية.
– التحليل الاحتمالي للمخاطر الأساسية.
– المخاطر الملازمة لمخططات وهياكل المؤسسة.
– تسيير المخاطر الملازمة لمشاريع الاقتناء الأساسية.

إن هذا الجدول يذهب بعيدا حيث يعمل على:

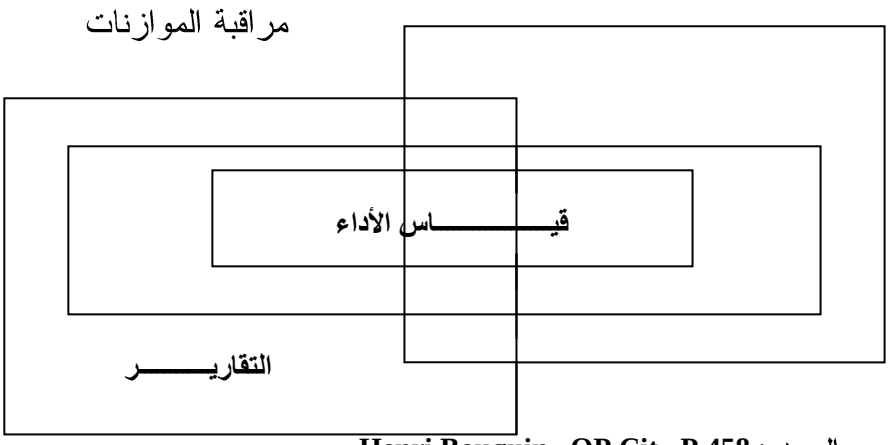
– مساعدة مجلس الإدارة خاصة الإداريين المستقلين على فهم عمل المؤسسة.
– تسهيل الاختيارات خاصة في مرحلة التحولات الإستراتيجية للمؤسسة.
– إعطاء صورة عن الوفاء لتنفيذ الإستراتيجية.

– متابعة الأعمال المخصصة للعملية الإستراتيجية ونتائج هذه العملية[1].

3.IV– أدوات مراقبة التسيير في المتابعة وتقييم الأداء بين التكامل والتمايز:

لخص **Henri Bouquin** عملية التكامل والتمايز بين أدوات متابعة وتقييم الأداء في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3–7) التكامل والتمايز بين أدوات تقييم الأداء



المصدر:.Henri Bouquin, OP Cit, P.458

– تضم جداول القيادة متغيرات تتابعها مراقبة الموازنات، غير أن الجداول تتابعها بشكل عام وعلى فترات قصيرة أقل من شهر، وغالبا بشكل مختلف. كما يتضمن عناصر غير موجودة في منطق مراقبة الموازنات.

– تتعلق التقارير بإبلاغ وإعلام المستويات العليا بوضعية الوحدة والنتائج المتوصل إليها، وتضم بشكل واسع عناصر الموازنات، وتكمل عملها بمتغيرات محاسبية تظهر في جداول القيادة للوحدات ومنه فان قياس الأداء يرتكز على عناصر موجودة في مراقبة الموازنات، وجداول القيادة وهذا سيجعله جزءا من نظام المعلومات الذي يتم بواسطته إعداد التقارير المرفوعة للمستويات العليا.

خلاصة الفصل الثالث:

[1] IFAC, Getting the balance right, 2004, PP. 4-6.

لعب المحيط دورا أساسيا في تحديد أساليب وأدوات التخطيط والرقابة في المنظمات، فلقد عملت الأدوات التقليدية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة (التحليل المالي، التقارير، مراقبة الموازنات التكاليف المعيارية) بنجاح في بيئة ميزها التوسع في القدرات الإنتاجية وإدارة العمليات من أجل الرقابة على التكاليف التي كانت الشغل الشاغل في تلك الفترة لجميع المؤسسات. وساعدت هذه الأدوات إدارة المنظمات على تحديد الأهداف، الموارد والأداء المستهدف، وساهمت في تحديد الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات الواردة في الأداء الفعلي، وعملت على إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة. واستعان المسيرون في تقييم أداء المؤسسة بعدة مؤشرات طغى عليها الطابع المالي والمدى القصير.

وعندما أصبحت البيئة أكثر تعقيدا واشتدت فيها المنافسة وتسارعت فيها التغيرات في المنتجات وأذواق المستهلكين، لم تعد المعلومة المحاسبية، المؤشرات المالية، المدى القصير لوحدهم كافين للحكم على الأداء، بل تطلب الأمر البحث عن معلومة خارجية عن المنافسين، العملاء الموردين...وكذلك التفكير في المدى الطويل وبناء استراتيجيات تسمح بتوقع والاستعداد لمفاجآت المستقبل غير الأكيد.

عجزت الأدوات التقليدية على توفير مثل هذه المعلومات، وكان هذا سببا في البحث عن أدوات جديدة تتناسب مع الظروف الجديدة، وتعد بطاقة الأداء المتوازن وجداول القيادة إحدى منتجات العصر الحديث ومن بين الأدوات المستحدثة في تقييم الداء.

تميزت هذه الأدوات بكونها قادرة على:

- سد الفجوة بيت المدى الطويل والمدى القصير من خلال تبني التوجه الإستراتيجي وربط الإستراتيجية بالموازنة.
- إضافة مؤشرات جديدة غير مالية تسمح بإعطاء صورة أوضح عن الأداء وبعدد محدود تفاديا لتشتت الأذهان أثناء التقييم والتركيز على ما يبرز الأداء.
- توفير معلومات داخلية وأخرى خارجية والتي تتعلق بالعملاء والمساهمين.
- ربط النتائج بمحركات الأداء.

غير أن هذه المميزات لا تعني بالضرورة إلغاء والقضاء على الأدوات التقليدية، فلقد بينت نتائج المقارنة بين الأدوات التقليدية الأدوات الحديثة لتقييم الأداء أن هذه الأخيرة تكمل النقص الذي ورد في الأولى، وأنه من الأفضل للمؤسسات أن تستعين بالنوعين في آن واحد عند التقييم.

خاتمة الجزء الأول:

عمل هذا الجزء على إبراز الأثر المباشر للتحولات التي تعرفها بيئة الأعمال للمنظمات على دور ومكانة مراقبة التسيير والأدوات التي تستعملها. فقد بينت المتابعة التاريخية لتطور مراقبة التسيير عن العلاقة التفاعلية الموجودة بين البيئة التي تنمو فيها المؤسسة وقدرة مراقبة التسيير على التكيف مع التغيرات التي تحدث في هذه البيئة.

وبالنظر إلى النتائج الجزئية عبر الفصول الثلاثة التي عالجت تدرجيا التحول الذي طرأ على مراقبة التسيير سواء تعلق الأمر بمكانتها في الهياكل التنظيمية أو بمفهومها أو بأدواتها أو بمجال تطبيقها، وكيف استطاعت بفضل قدراتها على التكيف أن تنتقل من مجرد مساعد في الأقسام المحاسبية إلى المستشار الرئيسي للمؤسسة.

تمكنت النتائج المتوصل إليها في هذا الجزء من الإجابة على التساؤلات المطروحة في مقدمة البحث حول التغيرات التي طرأت على المحيط بصفة عامة وعلى بيئة مراقبة التسيير والمؤسسات بصفة خاصة، ومن أبرزها التوجه نحو العولمة وتوسع شبكة الاتصالات. بالإضافة إلى الإجابة على طبيعة المشاكل الحديثة التي بات يطرحها الواقع الجديد للمنظمات وما صاحبها من تغير في عملية مراقبة التسيير واستحداث لأدوات جديدة للتخطيط والتقييم داخل المؤسسة ملائمة للعمل في السياق الجديد، نتيجة لعجز الأدوات التقليدية عن حلها. كما شملت النتائج الإجابة عن إمكانية المكاملة بين هذه الأدوات، فهذه الأخيرة تبين أنها تتطور في فترات الصعوبات وأنها تتجدد انطلاقا من الانتقادات الموجهة لها.

ومن خلال استعراضنا للظروف التي ظهرت وطبقت فيها أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة، وجدنا أن هذه الأخيرة ليست تجديدا فعليا في المجال، والأمر لا يعدو أن يكون امتدادا للماضي وسدا للنقص الوارد فيه. وأن هذه الأدوات لها جذور تاريخية بعيدة إذ لم تسمح الأحداث في تلك الفترة من استغلالها. وعندما ظهرت الحاجة إلى استخدامها تم تحديثها وتكيفها بما يتناسب الظروف الجديدة.

وكانت نفس النتائج إثباتا لصحة عدة فرضيات من بينها أنه يمكن تتبع تأثير التغيرات الداخلية والخارجية على حاضر ومستقبل المؤسسة من خلال الأدوار الحديثة لمراقبة التسيير التي تساهم في إيجاد الحلول للمشاكل الجديدة وبواسطة الأدوات التي تتيحها للتعايش في ظل التغيرات الجديدة.

الجزء الثاني
الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال وتقييم الأداء

المقدمـــة:

سمح لنا الجزء الأول بفصوله الثلاث باستعراض والتعرف على أهم الأدوات التقليدية والحديثة المستعملة في التخطيط الشامل للأداء المستهدف والمتابعة والتقييم للأداء الفعلي، كما مكننا من التعرف على التحولات الهامة التي حدثت في محتوى وهدف هذه الأدوات، والناتجة عن التغيرات الهامة التي شهدها المحيط الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي، والتقني للمؤسسات.

وسنحاول في هذا الجزء الوقوف على مدى امكانية تطبيق هذه الأدوات كما هي مطروحة في الإطار النظري لمراقبة التسيير على المؤسسة الوطنية، والبحث عن العراقيل التي تواجهها، والتساؤل عن مدى صلاحيتها لجميع الحالات والظروف؟ أم أنها تحتاج إلى تعديلات وتكييف؟ وللإجابة على هذه التساؤلات سنأخذ قطاع صناعة الحليب كعينة وميدان لدراستنا، ولتجسيد هذه الدراسة سنقسم هذا الجزء إلى ثلاثة فصول:

– الفصل الأول: سنخصصه للتعرف على التوجهات وآفاق صناعة الحليب في العالم ومدى تأثيرها على الصناعة الوطنية للحليب.

– الفصل الثاني: وسنخصصه للتشخيص الداخلي والخارجي والتحليل المعمق لوضعية الاستغلال والاستثمار لإحدى المؤسسات التابعة لقطاع صناعة الحليب، وهي وحدة الأوراس للحليب ومشتقاته والتي ستكون بمثابة عينة من القطاع سيتم فيها تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف والتهديدات والفرص التي يمنحها محيطها لاستعمالها كنقاط انطلاق وركائز قاعدية لتطبيق أدوات مراقبة التسيير في التخطيط والمتابعة.

– الفصل الثالث: سنحاول في هذا الفصل تطبيق ما أمكن من الأدوات التي تعرضنا إليها في الجانب النظري سواء في مرحلة التخطيط أو في مرحلة التقييم والمتابعة. وتحديد مدى امكانية تطبيقها كما هي، أو إذا تعذر الاسقاط سنحاول كمساهمة منا اقتراح التعديلات على بعض أجزاء هذه الأدوات لتتوافق مع ظروف هذه الحالة، ومن ثم استخلاص النتائج والاقتراحات وتعميمها بالقياس.

الفصل الرابع: توجهات وآفاق قطاع صناعة الحليب على المستوى العالمي والوطني

المقدمة:

شهدت الساحة الدولية في السنوات الأخيرة من القرن العشرين العديد من التغيرات والتطورات بسبب الاتجاه نحو العولمة، حيث تضاءلت أهمية الحدود السياسية والثقافية بين الدول نتيجة التقدم الهائل في مجال الاتصالات وتطور شبكة المعلومات.

وقد أثر ذلك على كافة المستويات السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وعلى كل المجالات والقطاعات. ويمثل تحرير التجارة الخارجية أحد مظاهر العولمة، فلقد أصبح تحرير التجارة الخارجية توجها دوليا، خاصة بعد جولة المفاوضات الثامنة للجات وإنشاء منظمة التجارة العالمية. كما بدأ الاتجاه نحو تكوين التكتلات والاندماجات الاقتصادية كالاتحاد الأوروبي واتفاقية النافتا واتفاقية الآسيان، وما ترتب عن ذلك من امكانية تحقيق ووفرات الحجم الكبير والقدرة على النفاذ إلى الأسواق بما يدعم القدرات التنافسية للدول الأعضاء في تلك التكتلات.

وفي ظل هذه التحولات سنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على التطورات الحاصلة في قطاع صناعة الحليب باعتباره أحد القطاعات الهامة والحساسة، إذ يستهلك منتجاته بصفة يومية ومن طرف جميع شرائح المجتمع، وهذا سيجعل من نتائج الدراسة أكثر شمولية وتعبيرا عن المجتمع.

وسنحاول استقراء الوضع العالمي لهذا القطاع من خلال دراسة مؤشرات العرض العالمي والطلب العالمي على منتجات قطاع الحليب، بالاضافة إلى تطورات الأسعار والدول الرائدة التي تمتلك تنافسية عالية في هذه الصناعة.

أما على المستوى الوطني، فلقد أضحت التنافسية أحد الحلول المطروحة لمواجهة العديد من المشكلات الاقتصادية. وبات واضحا الاختلال بين حجم الصادرات والواردات، خاصة وأن الاصلاحات التي شرع فيها بعد عشرية الثمانينات والمتعلقة باستقلالية المؤسسات العمومية وإنشاء صناديق المساهمة لم تؤدي إلى انعاش النمو. وسجل الاقتصاد الوطني في الوقت الراهن تطورا حيث تحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق المدار وفقا لمفهوم المخاطرة وحرية المبادرة. وفي إطار التعرف على القدرات التنافسية للاقتصاد الجزائري وتحديدا في صناعة الحليب، سيتم الوقوف على التطورات التي عرفها هذا القطاع على المستوى الوطني، وأهم السياسات والبرامج التي انتهجتها الدولة، بالإضافة إلى دراسة مؤشرات العرض الوطني والاستهلاك الوطني والواردات وتطور الأسعار.

I- توجهات وآفاق صناعة الحليب في العالم:

على غرار التغيرات السريعة التي يشهدها العالم في جميع المجالات وعلى كل المستويات نتيجة للاتجاه نحو العولمة، يعرف قطاع صناعة الحليب تحولات وتطورات هامة، جعلت السياسات الوطنية الزراعية لمختلف الدول تتجه نحو الدعم الداخلي والتي تنعكس على أداء السوق، وبالمثل على مستوى الحدود مثل الرسوم الجمركية ومنافسة التصدير. وكان لمثل ه ذه السياسات الدور الكبير للدول المنتمية إلى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية **OCDE**، إذ وصل مبلغ الدعم إلى 30% من الإيرادات الزراعية الخام في سنة 2004[1]، وتستفيد الأسعار بأكبر حصة من هذا الدعم. غير أن هذه الإجراءات تؤثر في مستوى التوزيع الجغرافي للإنتاج والاستهلاك والأسعار، ولا تساعد على تفعيل الإنتاج والتبادل والأسعار العالمية، أي أنها تعمل على عرقلة آليات السوق بصفة عامة.

1.I- توجهات وآفاق الإنتاج العالمي للحليب ومشتقاته وأهم رواد صناعته:

تتسم السوق الدولية لمنتجات الحليب بالمحدودية لأن 7 % فقط من الإنتاج العالمي للحليب يدخل في مجال التبادل الدولي [2]. ويستحوذ الاتحاد الأوربي، الهند، الولايات المتحدة الأمريكية روسيا، الباكستان، البرازيل والصين على أكثر من ثلثي الإنتاج العالمي، وتتصدر الاتحاد الأوربي القائمة ويسيطر على 23 % ثم تليه الهند بـــ 15 % فالولايات المتحدة الأمريكية بـــ 12 % كما يبينه الجدول الموالي:

(1) Perspectives Agricoles de l'OCDE et de la FAO 2005-2014, principales conclusions, 2005.
(2) IBID.

الجدول رقم (4-1) تطور الإنتاج العالمي من الحليب خلال الفترة 2003-2005

الوحدة: مليون طن

الدول المنتجة	2003	2004	توقعات 2005	2004/2005
الإنتاج العالمي:	615.8	627.8	642.6	2.4
إفريقيا:	30.3	32.5	33.7	3.8
مصر	5.3	5.3	5.5	2.6
السودان	5.1	5.1	5.3	3.9
كينيا	3.4	3	3.1	4.5
إفريقيا الجنوبية	2.6	2.8	2.9	3
أمريكا الشمالية:	85	85.4	87.9	3.5
الولايات المتحدة	77.3	77.5	80.1	1.1-
كندا	7.7	7.9	7.8	2.7
أمريكا الوسطى:	14.5	14.5	14.9	1.9
المكسيك	9.9	10	10.2	3.9
أمريكا الجنوبية:	47.7	49.1	51.1	4
البرازيل	23.5	23.5	24.4	4.6
الأرجنتين	8.2	9.6	10.1	4.6
آسيا:	196.9	205.5	215	19.6
الصين	21.5	27.1	32.5	2.7
الهند	91.1	93.6	96.1	3
الباكستان	27.8	28.6	29.5	0
تركيا	10.6	10.5	10.5	0.9-
اليابان	8.4	8.34	8.3	6.1
إيران	5.8	6	6.3	0
أوروبا:	216.4	215.1	215.1	0.7
الاتحاد الأوروبي	147.6	146.5	147.5	4.2-
روسيا	33.4	32.2	31.4	0
أوكرانيا	13.7	13.7	13.8	0
رومانيا	5.1	5.4	5.4	0
سويسرا	3.9	3.9	3.9	2.5-
النرويج	1.8	1.7	1.6	2.2-
OCENIE	25.1	25.4	24.9	4-
نيوزيلندا	14.4	15	14.4	0.5-
أستراليا	10.6	10.4	10.4	

Source: www.FAO.org le 06/04/2006.

أما منطقة **OCDE** فتسيطر على أكثر من نصف الإنتاج العالمي، وتصل بعض المنتجات إلى أكثر من 80 % كما يوضحه الجدول رقم (4-3).

وحسب توقعات **OCDE** والمنظمة العالمية للأغذية **FAO** سيعرف الإنتاج العالمي للحليب ارتفاعا سنويا يقدر بـــ 2 % خلال الفترة 2004-2014 ليصل الإنتاج إلى 747 مليون طن في نهاية سنة 2014 كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-2) تطور الإنتاج والاستهلاك العالمي للحليب ومشتقاته

خلال الفترة 1999-2014

	المتوسط 1990-2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الحليب الجاف منزوع الدسم												
OCDE-												
*الإنتاج	2921	2817	2782	2756	2701	2633	2570	2544	2539	2531	2513	2510
*الاستهلاك	2020	2328	2186	2098	2030	1964	1902	1872	1856	1849	1836	1814
NON-OCDE-												
*الإنتاج	573	582	582	590	600	615	629	648	666	685	709	730
*الاستهلاك	1337	1409	1421	1427	1445	1465	1483	1507	1530	1554	1581	1608
العالم-												
*الإنتاج	3494	3399	3364	3347	3301	3248	3199	3192	3205	3216	3222	3240
*الاستهلاك	3356	3737	3608	3525	3475	3429	3385	3379	3387	3403	3417	3423
الحليب الجاف كامل الدسم												
OCDE-												
*الإنتاج	1838	1970	1982	2024	2036	2057	2086	2107	2129	2153	2176	2202
*الاستهلاك	786	822	807	807	805	801	801	797	795	796	797	797
NON-OCDE-												
*الإنتاج	1423	1641	1726	1720	1743	1793	1845	1903	1972	2045	2132	2213
*الاستهلاك	2270	2784	2896	2933	2968	3043	3125	3208	3300	3397	3507	3613
العالم-												
*الإنتاج	3261	3611	3708	3744	3779	3850	3930	4010	4100	4198	4309	4415
*الاستهلاك	3056	3606	3703	3739	3774	3844	3925	4005	4095	4193	4304	4411
الزبدة												
OCDE-												
*الإنتاج	3608	3492	3410	3417	3400	3392	3380	3384	3386	3388	3385	3388
*الاستهلاك	3053	2968	2991	2964	2942	2924	2921	2917	2910	2898	2881	2869
NON-OCDE-												
*الإنتاج	3994	4717	4921	4998	5045	5220	5426	5588	5775	5965	6159	6351
*الاستهلاك	4384	5088	5259	5385	5485	5661	5869	6041	6230	6417	6610	6804
العالم-												
*الإنتاج	7602	8209	8331	8415	8445	8612	8806	8972	9162	9353	9544	9739
	7437	8057	8251	8350	8427	8585	8790	8958	9139	9315	9491	9673

*الاستهلاك											
الجبن											
OCDE-											
*الإنتاج	13268	13873	14201	14508	14778	15017	15289	15530	15730	15941	16128
*الاستهلاك	12853	13488	13802	14074	14332	14562	14824	15062	15260	15465	15645
NON-											
OCDE											
*الإنتاج	3459	3625	3709	3762	3853	3922	4039	4163	4294	4415	4544
*الاستهلاك	3803	3975	4079	4187	4311	4452	4578	4709	4829	4943	5061
-العالم											
*الإنتاج	16728	17498	17910	18270	18631	18939	19328	19694	20025	20356	20672
*الاستهلاك	16655	17462	17881	18261	18643	19013	19401	19772	20089	20409	20706

Source: Secrétariats de l'OCDE et de la FAO.

كما سيزيد عدد الأبقار خلال فترة التوقع لكن بأعداد متواضعة، وترجع **OCDE** و **FAO** سبب لارتفاع في الإنتاج إلى الزيادة المتوقعة للمردود المتوسط للأبقار. وستستفيد كل من الهند والصين خصيصا من هذا التطور. كما يتوقع أن تنتقل حصة الدول السائرة في طريق النمو ككتلة واحدة من 55 % إلى 58 % في نهاية سنة 2014، أما دول منطقة **OCDE** فسيبقى إنتاجها تقريبا مستقرا بسبب قيود الحصص المفروضة، كما يبينه لنا الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-3) حصة OCDE من الإنتاج العالمي للحليب خلال الفترة 2004-2014

المنتجات	%2004	%2009	%2014
الزبدة	**42.5**	**38.4**	**34.8**
الجبن	**79.3**	**79.1**	**77.8**
حليب جاف كامل الدسم	**82.9**	**80.3**	**77.5**
حليب جاف منزوع الدسم	**54.6**	**53.1**	**49.9**

Source: secrétariats de l'OCDE et de la FAO.

وعلى عكس الدول المنتمية لـــ **OCDE**، تعمل كل من الولايات المتحدة و **OCEANIE** بحرية كاملة لأنها لا تخضع لأي نوع من القيود.

تبين التوقعات أن منتجات الحليب الجاف كامل الدسم، الجبن والزبدة ستعرف ارتفاعا بحوالي 20% في حين سينخفض إنتاج الحليب الجاف منزوع الدسم بـــ 5% خلال الفترة 2004-2014[1]. بالإضافة إلى ذلك يتوقع أن يرتفع إنتاج الحليب ومشتقاته في جميع المناطق خارج **OCDE**، حيث ستعمل عملية التنمية السريعة لإنتاج الحليب على القيام بالاستثمار المكثف في طاقات التحويل. أما في منطقة **OCDE** فسيعرف إنتاج الجبن والحليب الجاف منزوع الدسم ارتفاعا

[1] Perspectives Agricoles de l'OCDE et de la FAO 2005-2014, principales conclusions, 2005.

في حين سيشهد إنتاج الزبدة والحليب كامل الدسم انخفاضا محسوسا خلال فترة التوقع كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-4) معدلات النمو السنوي المتوسط للإنتاج العالمي للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2004-2014

المنتجات	المجموع%	OCDE%	NON OCDE%
الزبدة	1.7	-0.1	2.9
الجبن	1.8	1.6	2.6
حليب جاف كامل الدسم	-0.4	-1.1	2.5
حليب جاف منزوع الدسم	2	1.2	2.8

Source: secrétariats de l'OCDE et de la FAO

إن النمو المتواضع والمتوقع لعدد السكان والنمو الاقتصادي سيساهمان في رفع مستويات الدخول، ويعد ه ذا الأخير المحرك الرئيسي للنمو المتوقع في الطلب والتبادل لمختلف المنتجات الزراعية، غير أن هذا النمو في عدد السكان سيختلف عبر مناطق العالم، حيث سيكون عاليا في الدول السائرة في طريق النمو، ومنخفضا في منطقة **OCDE**، كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-5) معدلات تطور السكان والمداخل في العالم خلال الفترة 1995-2014

	تطور السكان %		تطور الدخل%	
الدول	1995-2004	2005-2014	1995-2004	2005-2014
العالم	1.27	1.01	2.62	3.1
أفريقيا	2.32	1.91	3.37	3.8
أمريكا	1.36	1.04	3.02	3.24
آسيا	1.29	1.02	2.61	3.56
أستراليا	0.01	-0.07	2.13	2.4
OCANIE	1.15	0.73	3.51	3.53

Source: Banque mondiale, décembre 2004.

يبين الجدول أن النمو الديمغرافي يمس جميع المناطق، غير أنه يبقى أكثر ارتفاعا في أفريقيا وهذا سيساهم في رفع الاستهلاك خاصة بالنسبة للحليب الجاف كامل الدسم.

الجدول رقم (4-6) معدلات نمو الاستهلاك العالمي للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2004-2014

المنتجات	المجموع%	OCDE %	NON OCDE%
الزبدة	1.8	-0.5	2.9
الجبن	1.8	1.5	2.7
حليب جاف كامل الدسم	-0.6	-2.1	1.4
حليب جاف منزوع الدسم	2.0	-0.1	2.5

Source: secrétariats de l'OCDE et de la FAO.

بما أن أسواق المواد الغ ذائية لدول **OCDE** وصلت إلى مرحلة النضج، وأن الدخل مرتفع بصفة عامة في ه ذه الدول فإن احتياجاتها من منتجات الحليب والمواد الغذائية الأخرى تم تلبيتها ومنذ زمن بعيد، وهذا ما يفسر التراجع الملحوظ في استهلاك منتجات الحليب. وعلى عكس من ذلك سيعمل ارتفاع عدد السكان والدخل في الدول خارج منطقة **OCDE** على رفع استهلاك مختلف منتجات الحليب. وستعرف التبادلات المتعلقة بالحليب الجاف الكامل الدسم تزايدا مستمرا خاصة تلك الموجهة للأمن الغ ذائي للعديد من الدول الإفريقية، وتلك التي تستجيب لاحتياجات القطاع الغذائي في آسيا.

هذا وسيواصل الاتحاد الأوربي للفترات المقبلة السيطرة على الأسواق العالمية لمنتجات الحليب حتى ولو أبرز التوقع تراجعا أو استقرارا في حصص الصادرات للاتحاد. كما سيؤدي الأداء الجيد لبعض الدول كالأرجنتين والبرازيل، إلى حضور مكثف في سوق الحليب الجاف الكامل الدسم كما تبينه بعض الإحصائيات[1].

2.I- تطور الأسعار العالمية لمنتجات الحليب:

تبين تقديرات المنظمة العالمية للأغ ذية **FAO** أن أسعار منتجات الحليب بلغت مستويات استثنائية في سنة 2004[2]، بعد أن تراجعت قبل عامين من ذلك، وانخفضت إلى مستويات لم تصلها خلال العشرية الماضية. ويتوقع أن تستقر خلال سنة 2005، غير أن رد فعل العرض لارتفاع الأسعار يمكن أن يتسبب في انخفاض جديد. كما أن النمو المتوقع للكميات المصدرة قد تتعدى الكميات المطلوبة للاستيراد خلال المدى المتوسط، وهذا سيعمل على مواصلة تراجع الأسعار خلال السنوات المقبلة.

ويقدر أن تعود الأسعار إلى الارتفاع ثانية خلال سنة 2008 لكن لا تصل إلى المستويات المحققة سنة 2004 إلا في نهاية فترة التوقع 2014 كما يبينه الجدول الموالي:

(1) IBID.
(2) IBID.

الجدول رقم (4-7) تطور الأسعار العالمية لمنتجات الحليب خلال الفترة 1999-2014

الوحدة: دولار أمريكي/ 100كغ

السنوات	الزبدة	الجبن	حليب جاف كامل الدسم	حليب جاف منزوع الدسم
متوسط الأسعار الفعلية 04/03 - 00/99	135.2	188.2	169.1	165
05/04	186.7	270.6	211	202.6
06/05	186.4	247.9	207.2	199.5
07/06	182.8	237.9	200.9	197.6
08/07	176.4	229.4	193.5	192.4
09/08	180.4	221.6	197.3	195.5
10/09	181.9	222.6	199.9	197.5
11/10	182.5	224.1	201.6	198.3
12/11	183	225.4	202.7	198.8
13/12	184.3	226.3	203.4	199.5
14/13	185	287.4	204.2	200

Source : Perspectives agricoles de l'OCDE et de la FAO, OP.cit.

ستعرف أسعار منتجات الحليب وكما بينه الجدول (التوقعات) تراجعا بنسب متفاوتة الزبدة 5%، الجبن 18%، الحليب الجاف كامل الدسم 8%، والحليب الجاف منزوع الدسم 5%، مقارنة بأسعار 2004. ومن المتوقع أن يساهم هذا التراجع في تخفيض صادرات الاتحاد الأوربي من الحليب الجاف المنزوع الدسم والزبدة، وصادرات الولايات المتحدة الأمريكية من الحليب الجاف المنزوع الدسم، في مقابل زيادة الطلب الناتج عن نمو السكان واتجاه الإنفاق نحو التغذية الغنية بالبروتينات، وتحسن مداخيل المستهلكين في الدول السائرة في طريق النمو المستوردة لمنتجات الحليب[1]. وتعد الجزائر واحدة من هذه الدول المستوردة لمنتجات الحليب. فما هو واقع وآفاق هذا القطاع في الجزائر؟

[1] IBID.

II- لمحة تاريخية عن تطور الزراعة والصناعة الغذائية في الجزائر خلال الفترة 1962-2004:

تحتل التجارة والتبادل الخارجي للمنتجات الغذائية مكانة هامة في الجزائر على حساب الصناعة والاستهلاك الذاتي. ولمواجهة الطلب المتنامي لهذه المنتجات، عملت الدولة ومنذ الاستقلال على تطوير الزراعة الغذائية والصناعة التحويلية واستيراد كميات هائلة من المنتجات الزراعية، كما قامت بعدة اصلاحات اقتصادية لمجموع القطاع الاقتصادي، خاصة قطاع الزراعة الغذائية الذي يمثل أحد القطاعات الحساسة المعنية مباشرة بهذه الاصلاحات. ولقد تمت هذه الأخيرة على ثلاث مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:

II.1- الفترة الممتدة من سنة 1962إلى سنة 1986:

انتهجت الدولة خلال هذه الفترة سياسة غذائية سعت من خلالها إلى تلبية الحاجيات الغذائية للبلاد بواسطة الصناعات الاحلالية لتعويض وتخفيض الواردات من المنتجات النهائية. ولقد سيطرت المؤسسات العمومية على نسبة 75 % من الإنتاج الوطني [1] كما احتكرت الدولة عملية استراد المنتجات الأساسية الواسعة الاستهلاك (الحبوب، الحليب، الزيوت، السكر).

وتم تركيز الجهود في هذه الفترة على تطوير الطاقات التحويلية للمنتجات الواسعة الاستهلاك على حساب هدف التنويع للحصة الغذائية. ولقد ساعد الريع البترولي على تنفيذ هذه السياسات وسمح للدولة بتغطية النفقات المتزايدة للاستراد وتدعيم الأسعار والحفاظ على حياة المؤسسات التي تعاني من العجز.

وبالرغم من الجهود التي بذلت لتحسين الانتاجية الزراعية إلا أنها لم تستطع أن تساير الوتيرة المتسارعة للطلب الغذائي الذي تسببت فيه المعدلات العالية للنمو الديمغرافي. كما كشف التراجع الكبير في أسعار البترول سنة 1986 عن الحدود والآثار السلبية للسياسات الغذائية التي تم اعتمادها خلال هذه المرحلة، الأمر الذي دفع بالدولة إلى اجراء اصلاحات اقتصادية على مراحل: كتحرير الانتاج الزراعي، استقلالية المؤسسات، اصلاح نظام الأسعار، إعادة هيكلة القطاعات، الخصخصة التي باشرتها الشركات القابضة للزراعة الغذائية...وكل ذلك من أجل رفع الانتاجية الزراعية ومواجهة التزايد الكبير في الطلب الغذائي.

II .2- الفترة الممتدة بين سنة 1988 إلى سنة 2000:

(1) A.Bencharif, Stratégies des acteurs de la filiers Lait en Algérie : état des lieux et Problématiques : in options méditerranéennes, n°32, les filières et marchés du lait et dérivés en méditerranée, 2001, P.26.

نتج عن الإصلاحات التي قامت بها الدولة في سنة 1988، وبرنامج التعديل الهيكلي لسنة1995–1997 والمدعوم من طرف صندوق النقد الدولي، بعضا من الآثار نذكر منها على وجه الخصوص:

- الغاء الحواجز عن واردات السلع والخدمات.
- التخلص من الاجراءات الادارية الصلبة في تخصيص العملة الأجنبية.
- تحرير الأسعار وتخفيض الإعانات.
- تخفيض قيمة الدينار.
- الانتقال التدريجي إلى نظام التبادل المرن.

كما حقق قطاع الزراعة خلال هذه الفترة النتائج التالية[1]:

- نموا سنويا يعادل 3.3 %.
- قيمة مضافة متوسطة سنوية 12.5% تضاف للناتج الداخلي الاجمالي **PIB**.
- نموا سنويا للقيمة المضافة الزراعية للهكتار الواحد قدره 2.8% ، مما سمح بالانتقال من 90.7 دولار أمريكي سنة 1987 إلى 121 دولار أمريكي في نهاية التسعينات.
- عرفت القيمة المضافة للأصول الزراعية استقرار بلغ 0.1%، الأمر الذي مكن بالمرور من 1888 دولار سنة 1988 إلى 1915 دولار سنة 1999.
- شهدت واردات سلع الزراعة الغذائية ارتفاعا كبيرا حيث انتقلت قيمتها من 2.9 مليار دولار خلال الفترة 1962–1987 إلى 3.8 مليار دولار سنة 1995.

إذا كانت النتائج المحققة مشجعة، فقد عرف تنفيذ السياسات الزراعية المتبناه خلال هذه الفترة انقطاعات هامة بسبب نظام التنظيم الإداري ومركزية الاقتصاد الجزائري. كما واجهت الاصلاحات التي عرفها قطاع الزراعة الكثير من القيود والعوائق تسببت في ضعف أدائه ومن بينها نذكر خاصة :

- قلة الاستثمارات والتأخر في تجديد أنظمة الإنتاج.
- قلة الهياكل التي تدعم المزارع في تسيير المخاطر التي تحيط بالانتاج الفلاحي والحيواني.
- ضعف وعدم فعالية أجهزة التعبئة لموارد الري.
- قلة الخدمات التي تدعم المزارع سواء من الناحية الكمية أو النوعية.

كل هذه القيود جعلت السلطات العمومية تفكر وتحضر لمخطط شامل سنة 2000 وأطلقت عليه اسم المخطط الوطني للتنمية الزراعية والريفية **(PNDAR)**. تهدف من خلاله إلى تذليل الصعوبات والقيود الطبيعية، التقنية، التنظيمية والمؤسساتية.

---

[1] Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie, Rapport de présentation du secteur Agroalimentaire en Algérie, projet-emed- Commission Européenne, Septembre, 2004.

3.II- الفترة الممتدة بين سنة 2000 إلى سنة 2004:

يعد مخطط التنمية **PNDAR** من بين الأعمال المرافقة والضرورية للانضمام إلى اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوربي ويهدف إلى:

- التحسين الدائم للأمن الغذائي للبلاد.
- الاندماج التدريجي في الاقتصاد العالمي.
- ضمان التنسيق المشترك بين المزارعين، السلطات العمومية والمستثمرين والعوامل الاقتصادية الأخرى. وكل ذلك في إطار احترام واستغلال المساحات الزراعية.
- تشجيع الفروع الزراعية من أجل تحسين تنافسيتها وتطوير طاقاتها الانتاجية.
- منح المناطق الريفية المحرومة البدائل التي تمكنها من تطوير اقتصادياتها وأنشطتها.
- تسريع عملية التجديد للقطاع من خلال تشجيع الاستثمارات الانتاجية والتكنولوجية.

سمح تنفيذ **PNDAR** بتحقيق النتائج التالية[1]:

- استثمار أكثر من 68 مليار دج سنويا لتجديد أو إعادة هيكلة أكثر من 163000 مزرعة نموذجية وهذا سمح بتحسين تكوين رأس المال الثابت الاجمالي للزراعة.
- توفير ما يقارب 513000 منصب عمل دائم.
- استغلال أكثر من 231000 هكتار جديدة ومنح 16541 امتياز مما أدى إلى زيادة الطاقة الانتاجية.
- تعزيز زراعة الحبوب في أكثر من نصف مليون هكتار على مدار ثلاث سنوات وعلى مستوى المناطق المهمشة والحساسة، وهذا أدى إلى استقرار حصة الحبوب في حدود ثلاث ملايين للهكتار الواحد.
- زراعة مساحة اجمالية تفوق 350 ألف هكتار وذلك في إطار عملية التشجير وتكوين السدود والحزام الأخضر.
- تحسين معدلات النمو المتوسطة للانتاج الفلاحي، حيث انتقل من 3.3% خلال المرحلة السابقة الى 14% للفترة (2000-2003).
- احتل قطاع الزراعة سنة 2003 المرتبة الثالثة في إطار مساهمته في الناتج الداخلي الاجمالي **PIB** بعد قطاع المحروقات والخدمات.
- عرفت القيمة المضافة الزراعية (**VAA**) نموا بلغ 17% سنة 2003 بعد الانخفاض الملحوظ سنة 2002 بـــ (1.3-%).

وبناءا على ما سبق يتضح أن تنفيذ **PNDAR** سمح للقطاع بتحقيق جزء هام من أهدافه ويبقى أن تواصل الجهات المعنية تدعيم عملية تنفيذه لتحقيق أفضل لما تبقى من الأهداف. غير أن

---

[1] IBID.

مقارنة الأداء المحقق للإنتاج الفلاحي مع وتيرة الاستهلاك للسلع الغذائية الأساسية تبين وجود فارقا كبيرا، حيث تستورد الدولة جزء هام منها (الحبوب، الحليب، الزيوت، السكر) [2] لتغطية هذا الفارق. ويبلغ متوسط قيمة واردات الجزائر من هذه المنتجات 2.8 مليار دولار أمريكي في حين لا تتجاوز صادرات البلاد من المنتجات الزراعية نسبة 1 % من قيمة ما تستورده من هذه السلع.

أما فيما يتعلق بالصناعة الغذائية فلقد تطورت في ظروف ميزها:

- النمو المتزايد للاستهلاك للمنتجات القاعدية على حساب تنويع الحصة الغذائية.
- صلابة الحصة الغذائية، حيث تمحورت حول الحبوب خاصة القمح الصلب وذلك بالرغم من الإعلان عن الرغبة في زيادة وزن البروتينات الأخرى.
- زيادة حجم ووزن المنتجات المحولة (الحليب المركب، الطحين...)على حساب استهلاك المنتجات الطازجة.
- يتم تموين أجهزة التحويل بمنتجات فلاحية مستوردة تقريبا في مجملها.
- يتطلب الجهاز الانتاجي تجديدا في جزء هام من طاقاته.
- عدم كفاية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لاحياء وإعادة هيكلة المناطق الريفية.

كل هذه الظروف جعلت قطاع صناعة الأغذية يخضع بدوره لنفس الاصلاحات التي تبنتها الدولة في إطار تلبية الاحتياجات الوطنية من المنتجات الغذائية.

عرفت هذه الصناعة تطورات هامة خاصة في عشرية الثمانينات، وتحتل اليوم مكانة هامة في الاقتصاد الوطني، حيث يتم تلبية جزءا كبيرا من الاستهلاك الوطني بواسطة المنتجات المحولة. يتكون قطاع صناعة الأغذية من 31858 مؤسسة صناعية[1]، يقتصر نشاطها في عمليات تحويلية بسيطة أو مهام التكييف.

كون هذا القطاع في سنة 2000: 13% من الناتج الداخلي الوطني **PIB**، و 44% من النفقات المخصصة للأسرة و 28% من الواردات التي شملت أساسا خمس أنواع من المنتجات (الحبوب العلف، الحليب، الزيوت والسكر). وبعدها سجل القطاع تراجعا ملحوظا خلال سنوات 2001 2002 و2003 وبنسب متزايدة حيث كانت على التوالي: 12.8-%، 18.8-% ،20.5-%. ويضاف هذا التراجع إلى مجموع التراجعات المحققة خلال الفترة 1978-1998. ولا يفسر هدا التراجع بالنمو الديمغرافي المتزايد ولا بالأسعار العالمية للمنتجات الغذائية التي عرفت انخفاضا خلال الفترة الممتدة بين سنة 1978 وسنة 1998، ولكنها ناتجة عن انخفاض الإنتاج الزراعي وغياب التنسيق بين فروع الزراعة وغياب قنوات التوزيع الحديثة (أسواق الجملة، الهياكل

[2] ا الملحق رقم (1)

[1] IBID.

التنظيمية، مستودعات التبريد) [2]. وهذا فتح المجال لاستيراد المنتجات والمواد الأولية الضرورية لصناعة الأغذية، حيث تضاعفت الواردات خلال هذه الفترة وانتقلت من 78 مليار دج في نهاية التسعينات إلى 153 مليار[3] في نهاية سنة 2004 وذلك بالنسبة لجميع المنتجات وبنسب متفاوتة.

وتصدر الحليب قائمة الواردات الغذائية بنسبة متوسطة تعادل 37% من قيمة واردات الصناعة الغذائية[4] خلال الفترة 2000-2004، كما مثل ولنفس الفترة نسبة 4.5% من إجمالي الواردات محتلا بذلك المركز الثالث بعد الحبوب والأدوية. وهذا جعلنا نركز في دراستنا على هذا المنتج دون غيره خاصة وأن الجزائر تعد المستهلك الأول للحليب على مستوى المغرب العربي [1] وبقيمة سنوية قدرت في نهاية سنة 2004 بـــ 1.7 مليار لتر، وبمعدل نمو 8% واستهلاك سنوي متوسط يتراوح بين 100 و 110 لتر للشخص ويتوقع أن يصل ه ذا الاستهلاك إلى 115 لتر للشخص الواحد في نهاية 2010.

وللوقوف على صناعة الحليب في الجزائر سنتطرق في النقاط الموالية إلى البيئة الداخلية لقطاع الحليب والعوامل المتحكمة فيه.

III- واقع وآفاق قطاع صناعة الحليب في الجزائر:

يعد قطاع صناعة الحليب من القطاعات الحساسة نظرا للخصائص الفيزيائية والكيميائي ة الدقيقة التي تميز صناعة منتجاته، فأي خلل فيها ينعكس سلبا مباشرة على صحة المواطن. كما أنه يتطلب عدة عناصر تتفاعل مع بعضها البعض لتكوين المنتج النهائي، منها ما يشكل مقدمته الضرورية والمؤثرة في العناصر المكونة لمؤخرته التي تعطي الصورة النهائية لمنتجاته. وعلى غرار باقي القطاعات شهد قطاع الحليب تحولات هامة منذ نشأته بسبب الإصلاحات والسياسات التي انتهجتها الدولة والتي فرضتها التغيرات في المحيط سواء على المستوى الوطني أو العالمي. وسنحاول في هذه النقطة التعرف على أهم السياسات المنتهجة في هذا القطاع، بالإضافة إلى عرض لأهم العناصر المكونة له.

1.III- لمحة تاريخية عن السياسات المتعاقبة لتطوير قطاع الحليب في الجزائر:

جاءت سياسات التطوير لقطاع الحليب لغرض تلبية احتياجات السكان من الحليب من جهة ومن جهة ثانية لتخفيض وارداته التي أرهقت ميزانية الدولة، إذ تستحوذ على 20% من الفاتورة الإجمالية للأغذية. وتم تعاقب هذه السياسات على النحو التالي:

1.1.III- سياسة إرساء وتعزيز إنتاج الحليب:

---

[2] IBID.

[3] انظر الملحق رقم (2).

[4] انظر الملحق رقم (3).

[1] A.Bencharif, Op.Cit, P.25.

انطلقت هذه السياسة بعد الاستقلال بإرساء صناعة الحليب في نهاية الستينات من خلال إنشاء الديوان الوطني للحليب ومشتقاته **ONALAIT** بموجب المرسوم 63/69 الصادر بتاريخ 1969/11/20. وبتعزيز للإنتاج الزراعي باعتباره عنصرا ضروريا لهذه الصناعة وبتكثيف لعملية استيراد الأبقار الحلوبة والمواد الأولية اللازمة لعملية التصنيع.

ولقد سمحت هذه السياسة بإبراز العناصر التالية:

– ارتفاع الحصة المتوسطة للبروتينات خاصة الحيوانية منها، والتي تعتبرها السلطات هدفا غذائيا في غاية الأهمية.

– سمح وضع المعايير الغذائية بتحديد الأهداف المخططة على أساس الموازنة بين مختلف المصادر (اللحوم الحمراء، اللحوم البيضاء والحليب)، واعتبرت هذه المعايير على أنها وسائل استراتيجية التطور للدولة.

– تم صياغة هذه السياسة على أساس الاعتقاد أن تكنولوجية التربية الحديثة هي الوحيدة القادرة على بلوغ الأهداف المحددة وفي أقصر الآجال، وتتمحور هذه التكنولوجية حول:

- تطوير الري لتوفير مصادر المياه الضرورية.
- استيراد أبقار حلوبة ذات القدرات العالية.
- تطوير طاقات التحويل سواء بالنسبة لمقدمة القطاع أو مؤخرته، وإرساء شبكة لتوزيع الوسائل الضرورية للإنتاج (كالديوان الوطني لأغذية الماشية **ONAB** والديوان الوطني للتموين والخدمات الفلاحية **ONAPSA**).
- إعداد شبكة للمتابعة الصحية للحيوانات.
- توفير مجالات للبحث والتنمية كالمعهد التقني للمعارف الكبرى للسدود والمعهد التقني لتربية الأبقار وتحسين الأجناس.
- الفصل بين أسعار التصنيع وأسعار الاستهلاك والإعانات الخاصة بوسائل الإنتاج الزراعي.

وتبلور عن هذه السياسة استيراد أبقار حلوبة ذات قدرات عالية وبشكل مستمر في منتصف عشرية الستينات، وبأعداد تتراوح بين 2500 و5000 رأس سنويا. ولقد أدى حل المجالات الزراعية والاجتماعية سنة 1987 إلى ارتفاع مفاجئ في عدد الأبقار ليصل إلى 25000 رأس. غير أن الحسابات التي تمت على أساس مؤشرات **Zootechniques** في سنة 1995 تبين أن الجزائر تتوفر على قطيع يختلف كثيرا عما هو موجودا فعلا [1]، فالعدد الناتج عن الحسابات يبين وجود 1860000 بقرة حلوب في حين يشير العدد الفعلي إلى وجود 171721 بقرة حلوب أي ما يعادل 9% من العدد المقدر. ويفسر هذا الاختلاف:

[1] S.Bedrani et A.Bouaita, Consommation et production du lait en Algérie: Elément de bilan et perspectives, in: les cahiers du CREAD, n°44, 1998, PP.45-70.

– إما لضعف مصداقية الإحصائيات السابقة، وأن التقويم كان مرتفعا مقارنة بما تم تحديده.

– أو لأسباب أخرى حصرها أغلب المحللين في سوء تصرف المربيين الذين وجهوا أعداد كبيرة من الأبقار نحو المذابح للاستفادة من المستوى المرتفع لأسعار اللحوم.

– كما أن حل المجالات الزراعية والاجتماعية سنة 1987 فتح المجال للتخلص من عدد كبير من القطيع لأسباب اقتصادية واجتماعية (حيث اعتبر النشاط غير مربح وأنه مقيد بسبب ما يتطلبه من نقديات).

إن السياسات التوسعية في قطيع الأبقار وبرامج التنمية لتطوير صناعة الحليب المنتهجة خلال الفترة 1967–1989[1] لم يقابلها زيادة في إنتاج حليب البقر، بل كان العرض محدودا لا يتماشى مع الطلب الذي زاد نتيجة للنمو الديمغرافي المتسارع، وتوسيع استخدام الأجراء وكذلك لدعم أسعار الحليب. فلقد بلغ المردود المتوسط السنوي خلال هذه الفترة 2700 لتر في حين بلغ في الدول الأوروبية ولنفس الفترة والنوع 4600 لتر[2] ويعود ذلك للأسباب التالية:

– عدم كفاية مساحات السدود حيث بلغت 668220 هكتار أي ما يعادل 1.6% من المساحات المستعملة في الزراعة[3].

– القيود الناجمة عن التضارب في أنظمة التموين الموزعة بين عدة جهات (**ONAPSA, ONAB, ONALAIT**) الشيء الذي صعب تلبية التموين بالكمية والنوعية واحترام الآجال.

– التأخير المسجل في برامج إنشاء أماكن جديدة لمواجهة التزايد المستمر للقطيع.

– عدم ملائمة أساليب الصيانة لمنشآت التربية كما أن تصميم هذه الأخيرة قديم ولا يتلاءم مع عملية المكننة.

– عدم كفاية التأطير سواء من ناحية العدد أو من ناحية التأهيل.

– غياب المحفزات للمنتجين.

– ثقل الإجراءات الإدارية وعرقلتها لأعمال التسيير الجاري للقطيع (البيع، الشراء، التحويل، إعادة التأهيل).

– نقص المعلومات الضرورية لتخطيط وتسيير ومتابعة مخططات وبرامج التنمية.

– الوضعية الغذائية للقطيع جد صعبة، إذ تتميز بضعف المساحات الخضراء، عشوائية السدود وخضوعها للموسمية بسبب الجفاف.

– محدودية صناعة أغذية الماشية والتي بقيت أقل من 1.3 مليار وحدة سديه في سنة 1999 أي ما يعادل 19.6% من الاحتياجات[4].

---

[1] أنظر الملحق رقم (4).

[2] R.Amellal, La filière lait en Algérie: entre l'objectif de sécurité alimentaire et la réalité de la dépendance, en ligne, 1995, P.234.

[3] M.Houmani, Cheptel et bilan fourrager dans les zones sèches Algérienne, in: les annales de l'INA d'EL HARACH, vol 9, n°1et 2, 1998,pp.82-95.

أما القطاع الخاص فخضع بدوره لقيود لم تسمح بزيادة قدراته على الإنتاج ومن بينها نذكر على وجه الخصوص:

- تواجده في مناطق طبيعية غير مناسبة.
- حجم محدود للاستغلال.
- محدودية موارد المياه.
- الصعوبات الهائلة في مجال السدود والعلف.
- ضعف الدعم الحكومي سواء فيما يتعلق بالقروض أو التكوين أو التعمير.

على العموم وبناءا على ما سبق فإن تقييم هذه السياسة يسمح بالوقوف على عدة عناصر أساسية نذكر منها:

- ضرورة تبني سلوك حاسم تجاه الاقتراحات السابقة لإعادة الاعتبار لسياسة التعزيز.
- تنمية جهود البحث والتنمية الوطنية ومضاعفة التجارب في الظروف العادية.
- الاعتراف بالمؤهلات المحلية.
- تصميم شامل لتنمية الزراعة انطلاقا من تناوب الثقافات الزراعية والتكامل والتبادل بين المزارع، المناطق، المدن والأرياف.
- تحليل منظم وحاسم لنتائج المحاولات السابقة.
- التحكم في تنظيم الأسواق.

III.2.1- سياسة إعادة الاعتبار لصناعة الحليب:

اعتمدت الجزائر ولمدة طويلة إلى غاية منتصف التسعينيات، في تنفيذ سياساتها المتعلقة بالحليب على عنصر الاستيراد سواء للأبقار أو للمواد الأولية الضرورية لصناعة الحليب ومشتقاته. على اعتبار أن هذه السياسة تسمح بطرح المنتج في سوق الاستهلاك بأسعار منخفضة تمكن من منافسة القطاع غير الرسمي، وتغاضت بذلك عن تنمية الموارد والطاقات الموجودة محليا. ولم تتدارك ذلك إلا في التسعينات، حيث سمح البحث الوطني حول تنمية الزراعة الذي تم سنة 1992 بتحديد كامل للموارد والأماكن الممكنة للإنتاج الوطني للحليب. كما تم تنصيب لجنة سنة 1994 من طرف وزير الزراعة[1]، تضم مجموعة من الهياكل والعناصر التي لها علاقة بتشغيل القطاع. وبعد ذلك بسنة تم نشر التعليمة الوزارية حول برنامج إعادة تأهيل إنتاج الحليب[2] والتي تبين:

- عدم كفاية الأغذية الموفرة للبقر بالإضافة إلى تكلفتها المرتفعة.
- عملت سياسة تدعيم الأسعار على عرقلة تنمية الإنتاج المحلي للحليب.
- التحديد الإداري لسعر الحليب البقر ومستواه المنخفض لا يشجع مربي الأبقار.

---

(4) OFLIVE/ITELV, Août 2001; P.77.

(1) القرار الوزاري كان في 2 جانفي 1994.

(2) التعليمة الوزارية رقم 409 بتاريخ 10 جوان 1995.

- المستوى الضعيف لعملية تجميع الحليب.
- عملت واردات المواد الأولية على الفصل بين مقدمة الزراعة وصناعة الحليب.
- عدم اشتراك المنتجين مع العناصر الأخرى المكونة لقطاع الحليب في اتخاذ القرارات.

ونتيجة لذلك تم إدماج برنامج إعادة الاعتبار لصناعة الحليب كمكون أساسي لبرنامج الوطني للتنمية الفلاحية (**PNDA**) الذي يسعى إلى:

- توسيع وتقييم مجموع الموارد والطاقات المتاحة من أجل دفع سريع للإنتاج المحلي للحليب.
- تقوية الطاقات المتاحة لمواجهة المنافسة التي تتجه كما تبينه الإسقاطات المحققة إلى العدوانية خاصة مع الانفتاح للاقتصاد الوطني المقرر في إطار الإصلاحات الاقتصادية الشاملة.
- مساهمة جميع عناصر القطاع والهيآت والهياكل المعنية بفضل الإطار الموضوع والتعريف بالإجراءات المناسبة خاصة المجلس الوطني المهني لقطاع الحليب **CNIFLAIT**.

سمح تنفيذ سياسة إعادة الاعتبار لصناعة الحليب بتحقيق مجموعة من النتائج نذكر منها[1]:

- وصلت نسبة استنفاذ الدعم المتراكم خلال الفترة 1995-2001 إلى 66% منها 75% موجهة لتجميع الحليب و33% للاستثمارات.
- حصل قطاع الحليب على نسبة 14% من مجموع الدعم.
- يمثل الدعم الممنوح لقطاع الحليب 11% من قيمة الإنتاج.
- استهدف الدعم الممنوح للقطاع في 2001/12/31 العناصر التالية: 7000 مربي، 257 مجمع، 12 ملبنة، 10 مراكز للتجميع، 16 نقل.
- تم توزيع الدعم حسب المناطق المنتجة للحليب في سنة 2001 كما يلي:
  - 10% من الدعم موجهة لـــ 7 ولايات ذات طقس رطب.
  - 24.4% من الدعم موجهة لـــ 9 ولايات ذات طقس شبه رطب.
  - 61.6% من الدعم موجهة لـــ 15 ولاية ذات طقس شبه جاف.
  - 4% من الدعم موجهة لـــ 2 ولايات ذات طقس جاف.

أما تنفيذ برنامج **PNDA** فسمح بتحقيق ما يلي[2]:

- الانخفاض المتواصل في معدلات التضخم: من 30% سنة 1995، إلى 20% سنة 1996 10% سنة 1998.

(1) MA, Réunion trimestrielle des cadres du secteur, évaluation de l'évolution des programmes du PNDA/INVA, 9 et 10 avril 2002.
(2) E.H.Makboul, Enquête niveau de vie 1995, ONS, CENEAP, 2000.

- التخفيض في العجز المحقق في ميزان المدفوعات.
- إعادة تكوين احتياطات العملة: 1.5 مليار دولار أمريكي سنة 1993، 4.5 مليار دولار سنة 1996، 6 مليار دولار سنة1997.
- التخفيض في نفقات التجهيز.
- تراجع في عجز ميزانية الخزينة بـــ: 8.6% من الناتج الداخلي الإجمالي سنة 1993 وبـــ 3% من **PIB** سنة 1997.
- تطور الإنتاج الصناعي.

وفي إطار الرغبة الملحة لتحسين قطاع الحليب، وبعد أن ركزت السياسات السابقة على مقدمة القطاع وهي الزراعة وتربية الأبقار، اتجهت السياسات الحديثة نحو تحسين صناعة الحليب ومحاولة تصحيح مسار مؤسساته لتهيئتها للانفتاح على السوق العالمية.

3.1.III- سياسة التصحيح لمؤسسات صناعة الحليب:

تضم هذه السياسة إجراءات لتصحيح الوضعية الداخلية والخارجية على حد سواء.

1.3.1.III- إجراءات التصحيح الخارجي:

تمحورت هذه الأخيرة حول التطهير المالي الذي شمل دينا إجماليا يبلغ 23.896 مليار دج سنة 1995 و13.321 مليار دج سنة 1997 من خلال:

- قيام الخزينة العمومية بشراء السحب على المكشوف.
- إلغاء أسهم المشاركة والسندات.
- إعادة جدولة السحب على المكشوف في صورة ديون متوسطة الأجل.
- إعادة جدولة ديون الاستثمار التي لم تسدد لبنك الفلاحة والتنمية في صورة ديون متوسطة الأجل.
- تدعيم الأسعار: حيث بلغت قيمة التعويضات 21.692 مليار دج للسنوات 1994، 1995، 1996. وشملت أسعار الحليب عند خروجه من المصنع وذلك على النحو التالي:
  - في 1 جانفي 1996 حدد السعر بـــ 10.55 دج للتر الواحد.
  - في 1 افريل إلى 30 جوان 1996 حدد السعر بـــ 13.55 دج/ل.
  - في 1 جويلية إلى 9 أكتوبر 1996 حدد السعر بـــ 16.55 دج/ل.
  - في 10 أكتوبر 1996 حدد السعر بـــ 18.55 دج/ل.

2.3.1.III- إجراءات التصحيح الداخلي:

في إطار عقود الأداء المبرمة مع الدولة، قامت الدواوين الجهوية بتحديد وتنفيذ مجموعة من الإجراءات شملت:

- تخفيض عدد العمال من 8556 عامل في سنة 1996 إلى 5047 عامل سنة 1999 أي ما يعادل 42%.
- تخفيض مصاريف المستخدمين من خلال تخفيض مستويات الأجور من 31000 دج في الشهر في سنة 1996 إلى 25100دج للشهر في سنة 1999، أي أن نسبة التخفيض بلغت 19%.
- ترشيد تسيير المخزونات، والذي تحقق بعد إنشاء وحدة جديدة متخصصة في استيراد المواد الأولية وتموين مختلف الوحدات. ولقد انتقلت الواردات من 233.164 مليون دولار سنة 1996 إلى 132.402 مليون دولار سنة 1999 إلى 126.81 مليون دولار سنة 2000.

تمخض عن سياسة التصحيح لمؤسسات صناعة الحليب العديد من النتائج نذكر منها:

- تحسن في مستوى الأداء، غير أنه سجل اختلاف ملحوظ في هذا التحسن بين مختلف الوحدات.
- تطور سريع لمعدل القيمة المضافة إلى رقم الأعمال حيث انتقل من 4.6% سنة 1996 إلى 18.05% سنة 1999.
- حققت مختلف وحدات الغرب قيمة مضافة سالبة إلى غاية سنة 1998.

إذا كانت المؤشرات والدلائل تبين نجاح سياسة التصحيح في تحسين أداء صناعة الحليب، إلا أنها لم تبلغ النتائج المتوقعة، إذ أن هناك إجراءات لم تنفذ تسببت في ظهور عوامل خارجية أخرى لم تظهر في الحسبان وهي:

- تصحيح الأسعار عند الخروج من المصنع من أجل إعادة التوازن مع التعويضات التي ألغيت ابتداءا من 1 جانفي 1997 (2.5 دج/ل).
- تحويل مركبات غليزان والسانيا إلى بنك **BADR** في مقابل التخفيف من الديون ابتداء من 1جانفي 1998.
- الانخفاض الكبير في قيمة العملة الوطنية من 47 دج للدولار الواحد في سنة 1996 إلى 77 دج للدولار الواحد في سنة 2000.

ولقد أدت هذه العوامل إلى تحقيق خسارة إجمالية بلغت 24.617 مليار دج منها 10.631 مليار دج (أي ما يعادل 43.18%) ناتجة عن خسارة في الصرف.

ويرجع مصدر هذا الانهيار المالي لمؤسسات الحليب إلى:

- مستوى المديونية التي بلغت 25 مليار دج في 31 ديسمبر 1999، والناتجة بنسبة 98% عن الديون متوسطة الأجل والتي تكونت من السحب على المكشوف.
- نظام الأسعار المدارة الذي تسبب في عدم التوازن.

وصلت المؤسسات العمومية لصناعة الحليب والتابعة لمجمع الحليب **GIPLAIT** إلى مرحلة أصبح من الصعب التحكم في وضعيتها المالية، وهذا بالرغم من التطهير المالي الذي تم سنة 1995 وسنة 1997. وتطلب الأمر برنامجا استعجاليا للفترة الموالية لتدارك الموقف قبل تفاقمه.

III.4.1- السياسة الاستعجالية لإنعاش مؤسسات صناعة الحليب:

لخص التحليل الاستراتيجي الذي قام به مجمع **GIPLAIT** سنة 2000 حول وضعية مؤسساته في النقاط التالية[1]:

- ارتفاع مستوى المديونية إلى 27 مليار دج ويتكون نصفها من مصاريف الخصم البنكي.
- تسبب ارتفاع مستوى تكاليف الإنتاج في عجز هيكلي، جعلت من صناعة الحليب قطاعا غير جذاب لعملية فتح رأس المال أو الخصخصة.
- اتجاه وانفتاح صناعة الحليب على الأسواق الخارجية بسبب استراد المواد الأولية، جعلها خاضعة لتقلبات أسعار هذه المواد من جهة ومن جهة ثانية لتقلبات أسعار الصرف.
- أدى ضيق هامش المناورة إلى استحالة التخلص من أثر زيادة أسعار المواد الأولية على أسعار المنتج النهائي.
- يعد سعر البيع للحليب المبستر والمحدد بـــ 20 دج للتر (في 1996/10/8) غير كاف لتغطية سعر التكلفة المرتفع، والذي يتسبب فيه وبنسب عالية ارتفاع أسعار المواد الأولية.
- إلغاء الدعم للسعر ورأس المال التعويضي في 1997/1/1.

وتتوقع الإسقاطات التي قام بها المجمع أن تتسبب الإجراءات الراديكالية للدولة، المديونية العجز في الاستغلال والسحب على المكشوف في جعل الوضعية أكثر خطورة للفترات الموالية ويتطلب الأمر برنامج استعجالي لإنعاش مؤسساته وعلى عدة مستويات[1]:

1- على المستوى المالي: الإلغاء التام للدين الذي يبلغ 24.6 مليار دج في 2000./12/31

2- على مستوى الأسعار:

- يحدد سعر البيع عند الخروج من المصنع بـــ 27.5 دج للتر (25.44 دج كسعر تكلفة + الهامش على الإنتاج محدد بـــ 8.09% أي 2.06 دج للتر).
- يحدد سعر المستهلك بـــ 30 دج للتر.
- تصحيح هوامش تجار الجملة والتجزئة.
- منح تعويضات للمجمع تبلغ 2.3 مليار دج.

---

(1) Rapport de synthèse, GIPLAIT, 2000.
(1) Ibid.

- التحرير الشامل لمجموع الأسعار (أي المرور إلى مرحلة الأسعار المحددة على أساس حر وتفاوضي ولكل مراحل الإنتاج) حتى يتسنى فتح المجال أمام الاستثمار والمنافسة بين مختلف المتدخلين.

3- على مستوى الهياكل:

- مواصلة عملية تخفيض عدد العمال.
- ترشيد استهلاك المواد الأولية.
- إسناد الأنشطة الثانوية (التجميع، البيع) إلى أطراف خارجية.
- اللجوء إلى الرقابة الخارجية (**CETIC**) وإعداد برامج لتأهيل أداة الإنتاج.
- تنويع التشكيلة المعروضة من الحليب (المكونات، صورة التقديم).
- البحث عن مساهمين دوليين من أجل تطوير منتجات جديدة.
- فتح رأس المال الوحدات من أجل تعبئة التمويل الضروري لتجديد أداة الإنتاج.

ولقد ساعدت السياسة الوطنية الجديدة للتنمية الزراعية **PNDA** على تحسين مستويات الإنتاج الوطني للحليب واستطاعت أن تكامل بين مقدمة القطاع (الزراعة) ومؤخرته (الصناعة التحويلية).

ولقد سجل نموا قدره 10% سنة 2004[1]. ويعتبر المشروع الخماسي 2005-2009 انطلاقة ثانية في إطار التنمية الريفية حيث خصصت له ميزانية إجمالية تعادل 4202.7 مليار دج، وتستفيد **PNDA** بـــ 300 مليار دج أي ما يعادل 7.1% من القيمة الإجمالية[2].

بعدما تعرضنا لمختلف السياسات والإصلاحات التي قامت بها الدولة لتنمية وتطوير قطاع صناعة الحليب، نولي اهتمامنا في النقطة الموالية للعناصر المكونة لهذا القطاع.

III.2- العناصر المكونة لقطاع صناعة الحليب في الجزائر:

يتكون هذا الأخير من مقدمة ومؤخرة، أما مقدمته فتضم منتجي ومستوردي أغذية الماشية وهم:

- الديوان الجزائري المهني للحبوب.
- المؤسسات الجهوية للصناعات الغذائية ومشتقاتها.
- الديوان الوطني للأغذية الحيوانية.

أما مؤخرته فمكونة من:

- مربي الأبقار الحلوبة ويتوفرون على 1.3 مليون رأس من بينهم 734 ألف بقرة حلوب.
- المؤسسات التحويلية والتي يصل عددها إلى 19 وحدة عمومية.
- وحدة مختصة في عملية استراد المواد الأولية الضرورية لصناعة الحليب ومشتقاته.

III.2.1- إنتاج وتجميع الحليب الطبيعي:

---

(1) K.Benelkad, Industrie du lait en Algérie, Elwatan.com (29 mars 2005).
(2) Ibid.

تضمن الأبقار نسبة 80% من الحليب الطبيعي، في حين يتكون الباقي من حليب الأغنام والنعاج. يمتلك مربي الأبقار 1.3 مليون رأس موزعة على ثلاثة أصناف هي:

– نظام الإنتاج المكثف ويطلق عليه اسم البقرة الحلوب الحديثة **BLM (Bovin Laitier moderne)** وتتواجد في المناطق ذات القدرات العالية للري، وتضم ما بين 120 ألف و130 ألف بقرة مستوردة وتشكل ما بين 9% و10% من المجموع، وتضمن حوالي 40% من الإنتاج الإجمالي لحليب البقر[3].

– نظام الإنتاج المكثف والذي يطلق عليه اسم البقرة الحلوب المحسنة **BLA (Bovin Laitiers amélioré)** وتتمركز في المناطق الجبلية والغابية، وتتكون من عدد قليل من الأبقار ما بين بقرة و 6 أبقار. وهي عبارة عن سلالة مهجنة ناتجة عن مزيج من عدة أجناس محلية ومستوردة. يضم هذا النوع 555000 بقرة ويمثل نسبة 42% إلى 43% من العدد الإجمالي، ويضمن حوالي 40% الإنتاج الوطني للحليب الطبيعي[1].

– القطيع المحلي يمثل 48% من المجموع الوطني ولا يضمن سوى 20% من الإنتاج.

ومنه فإن 80% من إنتاج حليب البقر توفره 675000 بقرة تنتمي إلى النظامين الأولين[2] **BLA BLM.**

سجل قطيع الأبقار تراجعا ملحوظا خلال الفترة الممتدة بين سنتي 1990 و1997 حيث انتقل من 1392000 رأس إلى 1255000 رأس وذلك نتيجة لـــ:

– فترات الجفاف التي عرفتها البلاد.

– التخلص من أعداد كبيرة من البقر بسبب الأمراض المعدية.

– تخلي الفلاحين في مثل هذه الظروف عن إنتاج الحليب وتحولهم إلى المضاربة المربحة حيث أن أسعار اللحوم كانت مرتفعة.

وعرفت سنة 1999 ارتفاعا في عدد الأبقار، نتيجة لاستيراد الدولة للأبقار الحلوبة. وكان لهذا التغير في أعداد القطيع أثره في عملية إنتاج وتجميع حليب البقر الذي له دور أساسي في إطار سياسة تطوير الإنتاج الوطني للحليب.

يعد التطور المحقق في مجال تجميع الحليب من المؤشرات الهامة في ديناميكية الإنتاج الوطني ومدى ارتباطه بصناعة الحليب ومساهمته في تجسيد هدف التكامل للاقتصاد الوطني. عرف تجميع الحليب تغيرات هامة منذ العشرية الأولى للسبعينات كما بينها الجدول الموالي:

---

[3] A.Bencharif, op.cit, PP.28-29.

[1] Ibid.

[2] للتعرف على تطور عدد الأبقار الحلوب أنظر الملحق رقم (5).

الجدول رقم(4-8) تطور تجميع الحليب خلال الفترة 1970-2000

السنوات	الحليب المجمع 10^6ل	مؤشر التطور	معدل التكامل%
1970	41.013	100	73
1971	34.252	83	60
1972	33.072	81	42
1973	32.612	79	22
1974	33.160	81	17
1975	39.801	97	18
1976	59.600	145	22
1977	63.00	154	21
1978	56.000	136	18
1979	48.400	118	14
1980	43.500	106	10
1981	35.000	85	7.6
1982	28.730	70	5.7
1987	80.987	197	10.0
1990	37.100	90	5.8
1991	39.553	96	3.7
1992	64.156	156	5.4
1993	78.00	190	6.2
1995	125.000	305	10.5
1996	137.600	336	11.6
1997	112.700	275	10.8
1998	92.000	224	9.2
1999	93.000	227	10.1
2000	100.6	245	

المصدر: معطيات مجمع GIPLAIT (2001)

من الجدول نلاحظ أن تطور تجميع الحليب لم يكن منتظما، بل تعرض لتغيرات من عشرية إلى أخرى:

- ففي عشرية السبعينات انطلق الإنتاج بـــ 41 مليون لتر وحقق أدنى قيمة له في سنة 1973 وأقصى قيمة في سنة 1977 بـــ 63 مليون لتر.

– أما عشرية الثمانينات فعرف تجميع الحليب أدنى مستوياته حيث وصل إلى 28 مليون لتر سنة 1982 لكنه عاد ليتضاعف في سنة 1987 ليصل إلى 81 مليون لتر.

– تطور إنتاج الحليب المجمع خلال عشرية التسعينات وتضاعف بـــ 3.7 خلال الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 1996 وانتقل الإنتاج من 37 مليون لتر إلى 137.6 مليون لتر، وقد يعود سبب ذلك إلى ارتفاع أسعار الحليب من 7دج/ل إلى 22دج/ل ثم عاد وانخفض في السنتين المواليتين مما تسبب في تراجع الإنتاج الوطني للحليب المجمع من 15.2% في سنة 1996 إلى 7.7% في سنة 1999.

– أما فيما يتعلق بمعدل التكامل مع إنتاج الحليب الصناعي فنلاحظ أنه كان مرتفعا خلال السبعينات وأقل من 10% خلال الثمانينات أما في التسعينات فكان في البداية ضعيفا 3.7% ثم استقر عند 10.5% في النصف الأخير منها.

سمح التحليل الذي قامت به مجموعة المرصد الوطني لقطاعي الحليب واللحوم بتحديد أثر المساعدات العمومية المخصصة في إطار مخطط **PNDA** للسنوات 1994–2000:

– ارتفع عدد المنتجين المعنيين من 2235 إلى 6155.

– عدم تطور عدد المجمعين بصفة منتظمة بالرغم من التحفيزات الممنوحة، فلقد بلغ عددهم 582 في سنة 1995 وانخفض إلى 228 في سنة 1998 وتواصل الانخفاض إلى 183 في سنة 1999 ثم ارتفع إلى 436 في سنة 2000.

– تضاعف الإنتاج الإجمالي للحليب بـــ 1.12 خلال الفترة 1994–2000 حيث انتقل من 1466 مليون لتر سنة 1994 إلى 1650 مليون لتر سنة 2000.

– تطور الحليب المجمع خلال نفس الفترة من 82 مليون لتر إلى 138 مليون لتر في سنة 1996 قبل أن ينخفض في سنة 2000 إلى 100.8 مليون لتر.

– فشل برنامج إعادة الاعتبار للإنتاج الوطني للحليب في رفع معدل التكامل الذي بقى يتأرجح بين 10% و12%.

على العموم بقى حجم تجميع الحليب ضعيفا طيلة هذه الفترة، الأمر الذي فسح المجال إلى اللجوء إلى استيراد غبرة الحليب كما سنراه لاحقا.

III.2.2– صناعة الحليب:

بعدما تعرفنا على التطور الذي ميز إنتاج وتجميع الحليب الطبيعي نتحول الآن لنتفحص ديناميكيته المسجلة على مستوى المؤسسات.

III.2.2.1– لمحة تاريخية عن نشأة وتطور مؤسسات القطاع:

تم تأسيس الديوان الوطني للحليب **ONALAIT** سنة 1969 بثلاثة مصانع وبطاقة إجمالية 39682000 لتر[1]، وخضع الديوان لإعادة الهيكلة في سنة 1982 وتم تقسيمه إلى ثلاثة دواوين جهوية:

- الديوان الجهوي للحليب للغرب: **OROLAIT**.
- الديوان الجهوي للحليب للوسط: **ORLAC**.
- الديوان الجهوي للحليب للشرق: **ORELAIT**.

قدرت الطاقة الإجمالية لمجموع الدواوين بـــ 1574 مليون لتر في سنة 1992، في حين تم إنتاج 1179 مليون لتر. وهذا يعني أن الإنتاج تضاعف 30 مرة عما كان عليه في سنة 1969 ويعود سبب ذلك إلى الدعم الذي حضيت به سياسة التصنيع، أين ارتفعت فيه قيمة الاستثمارات خلال الفترة 1970–1992 إلى 2.6 مليار دج وتكونت نتيجة لذلك 17 وحدة : 5 وحدات تكونت خلال السبعينات، 7 وحدات خلال الثمانينات و5 وحدات خلال التسعينات.

وبعد ذلك تم تنظيم وتجميع الدواوين الثلاث عن طريق عملية الاندماج والانصهار للوحدات المكونة لها ليفسح المجال لميلاد المجمع الصناعي لإنتاج الحليب **GIPLAIT** الذي يضم 19 وحدة. أما عملية تموين الوحدات بالمواد الأولية المستوردة فقد أسندت لوحدة متخصصة تدعى **"MILKTRADE"**.

يتكون المجمع حاليا من 20 وحدة، واحدة منهم في طور الانجاز وتقدر طاقتها بـــ 1.5 مليار لتر، أي ما يعادل الطاقة الإجمالية للقطاع العمومي ككل.

تتميز صناعة الحليب في الجزائر بالتمركز، حيث تهيمن المؤسسات العمومية على الجزء الأكبر من الإنتاج الوطني للحليب المبستر. أما سوق مشتقات الحليب فتتجه أكثر نحو المنافسة.

III.2.2.2– توزيع الطاقة الإجمالية لإنتاج الحليب:

تقدر الطاقة الإجمالية لإنتاج الحليب بـــ 1395336 ألف لتر[1] موزعة على مختلف المنتجات والمناطق على النحو التالي:

1–توزيع الطاقة الإجمالية للمجمع بالنسبة لأنواع المنتجات:

حسب معطيات الملحق رقم (6) يتبين أن:

- يستحوذ الحليب المبستر على 81.9% من الطاقات المتاحة ويستولي الحليب المخمر (اللبن) على 5.24% أي أن نسبة 87.14% من الطاقة موجهة للحليب (المبستر واللبن) وهذا يكشف عن الأولوية الممنوحة للسياسة المعتمدة لتحقيق الهدف المركزي وهو ضمان وفرة الحليب على مجموع التراب الوطني.

---

[1] Ibid.

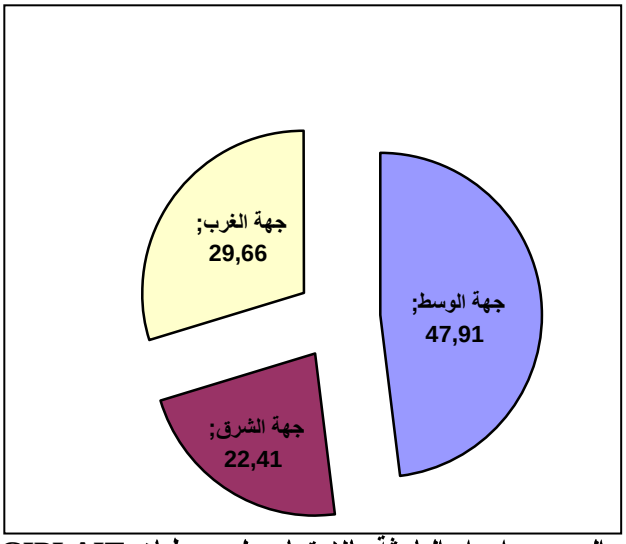
[1] حسب معطيات GIPLAIT لسنة 2001.

- تمثل مجموعة العجائن (**Les Pâtes**) 5.84% من مجموع الطاقة وتأخذ القشدة الطرية **Pâte fraîches** أكثر من نصف هذه العجائن أي ما يعادل 53.6%.
- لا تتعدى الطاقة الموجهة لمنتج الزبادي **Yaourts** 2.67% من المجموع.
- باقي الطاقة 4.35% موزع بين باقي المنتجات (الزبدة، **desserts lactés**، المثلجات).

2-توزيع الطاقة الإجمالية للمجمع بالنسبة للمناطق:

يبين التوزيع الجغرافي للطاقة أن منطقة الوسط تستحوذ على 47.91 % من المجموع، ويوزع الباقي تقريبا بالتساوي بين الجهتين الغرب والشرق كما يبينه لنا الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-1) توزيع الطاقة الإجمالية للحليب بين المناطق الجهوية



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات GIPLAIT

يبرز التوزيع حسب الوحدات الاختلاف الواضح بينها ويمكن أن نصنفها إلى ثلاثة أصناف حسب الطاقة المتاحة لكل نوع:

- الصنف الأول: الطاقة المتاحة ما بين 100 مليون و 200 مليون لتر فأكثر ويتكون هذا الصنف من أربع وحدات:

- وحدة **COLAITAL** (بئر خادم) طاقتها تفوق 209 مليون لتر مستحوذة بذلك على 15% من الطاقة الإجمالية للمجمع، وتعد الرائدة على المستوى الوطني إذ تستولي على 38% من حصة السوق.

- وحدة بودواو وتمتلك 152 مليون لتر.
- وحدة ذراع بن خدة لديها 123 مليون لتر.
- وحدة الدوغ (عنابة) تبلغ طاقتها 102 مليون لتر.

تمثل مجموع الطاقة المتاحة للوحدات الأربع نسبة 42% من المجموع.

- الصنف الثاني: وتتراوح طاقته بين 50 مليون لتر و100 مليون لتر ويضم 10 وحدات هي:

- وحدة نوميديا (قسنطينة) بـــ 84 مليون لتر.
- وحدة بني تامو (البليدة) بـــ 83.8 مليون لتر.
- وحدة الأوراس (باتنة) بـــ 73 مليون لتر.
- وحدة أريبس (عين الدفلة) بـــ 72 مليون لتر.
- وحدة التل (سطيف) بـــ 68 مليون لتر.
- وحدة التسالة (سيدي بلعباس) بـــ 61.7 مليون لتر.
- وحدة **CLO** (وهران) بـــ 61 مليون لتر.
- وحدة المنصورة (تلمسان) بـــ 58.8 مليون لتر.
- وحدة سيدي خالد (تيارت) بـــ 55.4 مليون لتر.
- وحدة سيدي سعادة (غليزان) بـــ 52.2 مليون لتر.

وتبلغ نسبة هذا الصنف 48% من المجموع.

- الصنف الثالث: ويضم 5 وحدات طاقتها لا تتعدى 50 مليون لتر. ويشكل هذا الصنف 10% من الطاقة الإجمالية للمجمع.

- وحدة الأمير (معسكر) بـــ 38.8 مليون لتر.
- وحدة **LITTORAL** (مستغانم) بـــ 35.9 مليون لتر.
- وحدة **La source** (سعيدة) بـــ 23 مليون لتر
- وحدة أميزور (بجاية) بـــ 19.8 مليون لتر.
- ملبنة الجنوب (بشار) بـــ 17.5 مليون لتر.

يبدو جليا الاختلاف وعدم التوازن في توزيع الطاقة المتاحة للمجمع على مختلف مناطق وجهات الوطن. فلقد استفادت جهة الوسط بأكبر حصة، في حين أخذت جهة الشرق أدنى نسبة وانعكس هذا سلبا على تلبية الطلب لهذه الجهة، خاصة وأن الكثافة السكانية تتركز أكثر في الشرق. وهذا الأمر يتطلب إعادة نظر في عملية التوزيع أو تخصيص مشاريع استثمارية لهذه الجهة.

3- توزيع الطاقة الإجمالية لإنتاج الحليب بالنسبة لعدد السكان:

تبين محاولة التقريب بين الطاقة المتاحة في مختلف المناطق وعدد السكان في كل منطقة[1]:

- وجود تباين كبير بين وحدة موجهة لـــ 0.8 مليون شخص في جهة الغرب ووحدة موجهة لـــ 1.8 مليون نسمة في جهة الوسط و3 ملايين نسمة في جهة الشرق.
- يبرز هذا التباين أكثر من خلال الكميات الموفرة حيث نجدها تقريبا متشابهة في الغرب والوسط وتعادل على التوالي 68.97 لتر للشخص الواحد و 71.04 لتر للشخص الواحد. أما في الشرق فلا تتعدى النصف مقارنة بالجهتين الأخريين 35.47 لتر للشخص بالرغم من أنها احتوت أكبر حصة من مجموع الأبقار الحلوب. والجدول الموالي يلخص لنا هذا التوزيع:

الجدول رقم (4-9) توزيع الطاقة المتاحة للمجمع بالنسبة لعدد السكان

المناطق	عدد الوحدات	الطاقة المتاحة	عدد السكان سنة 1999	الطاقة المتوسطة للوحدة	الطاقة الموجهة لكل شخص
الشرق	4	424095	11956005	10024	35.47
الوسط	6	764172	10757193	127362	71.04
الغرب	9	490080	07193013	55120	68.97
المجموع	19	1.684347	29906211	88650	56.32

المصدر: معطيات مجمع GIPLAIT (2001)

III.3.2.2- تطور الإنتاج والعرض الوطني من الحليب:

1- فترة الدواوين الجهوية:

تضاعف إنتاج الحليب خلال العشرية الممتدة من سنة 1982 إلى 1992 وانتقل من 500 مليون لتر إلى 1.182 مليار لتر. ثم ارتفع بنسبة 12% في سنة 1993 ليصل إلى 1.4 مليار لتر وبقي في نفس المستوى للسنوات الثلاث الموالية. ثم عرف تراجعا منتظما ليصل إلى 911 مليون لتر في نهاية 1999.

ارتبط هذا التطور بالتغيرات التي مست السوق العالمية للحليب، والارتفاع الذي شهدته أسعار المواد الأولية (غبرة الحليب والمواد الدهنية) والذي تعقب اتفاقية مراكش سنة 1994 والتي

(1) N.Hanafi-Djoghlan, Contribution à l'analyse de la situation et des perspectives de développement de la filière lait en Algérie, thèse de magister, science animales, INA El Harrach, Alger, 2002, P.161.

خصصت لإلغاء الإعانات الممنوحة من طرف الدول المصدرة.[1] وكنتيجة ضمنية لهذه التغيرات في البيئة الخارجية أعادت السلطات العمومية النظر في السياسة المتبناة وأخذت المبادرة لتنفيذ البرنامج الوطني لإعادة الاعتبار للإنتاج الوطني للحليب في جوان 1995.

2- فترة مجمع GIPLAIT:

بعد مرحلة الدواوين الجهوية وإعادة الهيكلة العضوية لمؤسساته وتجميعها في مجمع واحد **GIPLAIT**، شهدت هذه المرحلة انخفاضا واضحا في الإنتاج وصل إلى أقل من مليار في سنة 1999 كما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم(4-10) تطور إنتاج وعرض مجمع GIPLAIT من الحليب خلال الفترة 1996-2004

السنوات	الكميات (10^6 لتر)	المؤشر (%)	معدل الاكتفاء الذاتي %
1996	1325	100	43.6
1997	1035	78	36.3
1998	1002	75.6	36.6
1999	911	69	44.5
2000	1550	117	44.7
2001	1637	123.5	40.7
2002	1544	116.5	39.9
2003	1610	121.5	41.2
2004	1915	144.5	40.5

المصدر : معطيات المجمع

عرف الإنتاج الوطني من الحليب تراجعا واضحا خلال النصف الثاني من عشرية التسعينات وهذا جعل معدل الاكتفاء الذاتي ينخفض ليصل إلى 36.6% أي أن ثلثي الاحتياجات الوطنية مغطاة بالواردات. وابتداء من سنة 2000 ونتيجة لتنفيذ برنامج **PNDA** ساهم ذلك في زيادة الإنتاج ليصل أقصاه تقريبا 2 مليار لتر في سنة 2004، لكن ومع ذلك يبقى معدل الاكتفاء الذاتي أقل من النصف، وأن 60% من الطلب الوطني مغطى بالواردات.

III.2.3- الواردات الوطنية من الحليب ومشتقاته:

[1] Ibid.

ساهم ضعف الإنتاج المحلي من حليب البقر وعجز قطاع صناعة الحليب، في لجوء الجزائر إلى استيراد أكثر من 60% من احتياجاتها من الحليب ومشتقاته، والتي تبلغ في المتوسط خلال الفترة 1996–2004 3.4 مليار لتر وهذا بدوره ساهم في جعل القطاع في تبعية تجاه السوق الدولية.

تستولي واردات الحليب على نسبة 25% من مجموع قيمة واردات المنتجات الغذائية والمقدرة بـــ 2.5 مليار دولار[1]. وهذا يجعلها تحتل المرتبة الثانية بعد الحبوب التي تستحوذ على نسبة 40% من الواردات (أي ما يعادل 1 مليار دولار) وتتمحور واردات مادة الحليب حول ثلاث عناصر أساسية وهي:

– غبرة الحليب والمواد الدهنية الموجهة لصناعة الحليب المعاد تركيبه من طرف مؤسسات المجمع **GIPLAIT**. ويوجد نوعين من غبرة الحليب: غبرة الحليب المنزوعة الدسم 0% (الحليب الجاف المنزوع الدسم) وغبرة الحليب المحتوية على 26% من المواد الدسمة(الحليب الجاف الكامل الدسم). ونظرا لغياب الدقة في معظم الوثاق الإحصائية لتحديد أصول هذين النوعين، أصبح من الصعوبة بمكان تحديد الاحتياجات في كل منهما.

– غبرة الحليب الموجهة إلى الاستهلاك المباشر، وتتولى عملية توزيعها المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات الغذائية **(ENAPAL)** والتي احتكرت لمدة طويلة استيراد هذه المنتجات. واستطاعت في بداية التسعينات أن تبيع ما يقارب 860 مليون لتر أي ما يعادل 30% من الاحتياجات الوطنية. وبعد حل هذه المؤسسة وتحرير الاستيراد، تعددت قنوات التوزيع لغبرة الحليب وأصبحت معقدة وغير معروفة بسبب كثرة عدد المتدخلين وتنوع المنتجات المستوردة.

– يتعلق النوع الثالث بواردات مشتقات الحليب (الجبن، الزبدة، السمن، القشدة، الياؤورت).

عملت صناعة الحليب في الجزائر إلى غاية سنة 1974 على أساس واردات الحليب الطازج السائب والممزوج بحليب البقر المجمع محليا. غير أن ارتفاع تكاليف الحليب الطازج أدى إلى التوجه نحو صناعة الحليب المعاد تركيبه بواسطة غبرة الحليب والمواد الدهنية، المستوردين والتي تطورت وارداتهما على النحو التالي:

الجدول رقم(4–11) تطور واردات غبرة الحليب والمواد الدهنية خلال الفترة 1990–2004

السنوات	غبرة الحليب (10^3طن)	المواد الدهنية (10^3طن)	القيمة (10^6 دولار)
1990	114	26	234
1991	91	20	184
1992	119	31	274
1993	61	12	136
1994	36	6	71
1995	55	3	129
1996	102	13	253

[1] A.Bencharif, OP.Cit, P.32.

1997	76	5	155
1998	101	6	187
1999	77	7	129
2000	188	–	373
2001	211		484
2002	235	–	434
2003	211	0.4	456
2004	252	2	774

المصدر: Agriculture.Peche, alimentation et développement rural durable dans la région méditerranéenne, rapport annuel, Agri.Med, CIHEAM, 2006+www.Fao.org le 7/4/2006

تدور القيمة السنوية لواردات صناعة الحليب ومشتقاته في حدود 600 مليون دولار، وهذا جعل الجزائر تحتل المرتبة الثانية عالميا للدول المستوردة لهذه المنتجات بعد المكسيك وقبل مصر[1]. ولقد تم مضاعفة هذا المبلغ بـــ 2.4 خلال العشرين سنة الماضية، حيث كانت قيمة واردات الحليب مقدرة بـــ 250 مليون دولار[2]. كما أثرت الحصص المفروضة من الحليب في سنة 1984 على الإنتاج الأوربي على الأسعار الدولية لهذه المادة[3].

خلاصة الفصل الرابع:

يعتبر قطاع صناعة الحليب من المجالات التي شملتها التغيرات والتطورات التي عرفها العالم خلال السنوات الأخيرة. ولقد عملت الكثير من الدول إلى التكتل من أجل السيطرة على سوق هذه الصناعة. واستحوذ الاتحاد الأوربي ومنظمة **OCDE** على أكثر من نصف الإنتاج العالمي. كما عملت الحصص المفروضة على دول المنظمة على عرقلة آليات السوق والتوزيع الإجباري لكميات الإنتاج مما أثر على الأسعار.

تعد الجزائر من أهم الدول المستهلكة والمستوردة لمادة الحليب ونتيجة لذلك سعت ومنذ الاستقلال إلى إعداد برامج وسياسات إصلاحية لقطاع الحليب وغيره من القطاعات من أجل مواكبة متطلبات الاندماج في الاقتصاد العالمي، والانفتاح على الأسواق الخارجية. وانتهجت ولمدة طويلة إلى غاية منتصف التسعينات سياسة الاستيراد سواء للأبقار أو المواد الأولية الضرورية لصناعة الحليب ومشتقاته.

غير أن هذه السياسة كلفت خزينة الدولة دون أن تصل إلى الأهداف المسطرة، ولتحسين وضعية القطاع اتجهت السياسات الحديثة نحو صناعة الحليب ومحاولة إنعاش وحداته، لتحضيرها للانفتاح على السوق العالمية. وبالرغم من المجهودات المبذولة في هذا الشأن، بقيت الجزائر وكما

(1) IBID.
(2) IBID.
(3) M.Padilla et G.GHersi, Le marché international du lait et des produits laitiers, in: Options méditerranéennes, série B;n°32, 2001, P.17.

بينته الإحصائيات تستهلك أكثر مما تنتج، إذ لا توفر المؤسسات العمومية التابعة لمجمع **GIPLAIT** سوى 30% من الاحتياجات الوطنية، وأن نسبة 90% من الإنتاج الوطني مكون من واردات غبرة الحليب والمواد الدهنية. وهذا يدل على التبعية شبه الكاملة للاستهلاك والإنتاج الوطني للسوق الدولية لمادة الحليب ومنتجاته.

أضف إلى ذلك عدم التوازن في توزيع الطاقات المتاحة بين مختلف مناطق الوطن، إذ ترتكز أكبر نسبة من الطاقة في الجهة الوسطى والغربية التي استطاعتا أن تبلغ 70% من الأهداف المسطرة (110 لتر سنويا للشخص الواحد)، في حين وعلى عكس من ذلك تعاني الجهة الشرقية من ارتفاع عدد السكان وانخفاض الطاقة الموجهة لها. مما تسبب في عجز هذه الجهة في تلبية احتياجات المواطنين، إذ لا تتجاوز نسبة تحقيق الأهداف 32% أي ما يعادل 35 لتر سنويا للشخص الواحد.

وعليه ورغبة منا في التعرف على أسباب ضعف الإنتاج في هذه الجهة والوقوف على المشاكل التي تعاني منها، ارتأينا أن نأخذ عينة من هذا القطاع في هذه الجهة، والتي نجدها من أكثر الميادين قربا منا وتوفيرا للمعلومات من جهة، ومن جهة ثانية نظرا للمشاكل الكبيرة التي تعاني منها والتي تتطلب حلولا استعجاليه حتى يتسنى لها بلوغ الأهداف المنشودة للقطاع ككل. وهي وحدة الأوراس للحليب ومشتقاته والتي من خلالها سنحاول التعرف على نقاط القوة والضعف فيها وفرص النجاح والتهديدات المحيطة بها، من خلال تشخيص معمق لوضعيتها الاستغلالية والاستثمارية، كمرحلة أولية وأساسية لإسقاط ومحاولة تطبيق النماذج النظرية لمراقبة التسيير (التي تعد لب وجوهر دراستنا) وتحديد مدى صلاحيتها في تخطيط ومتابعة نشاط الوحدة ومدى إمكانية تكيفها مع ظروف الوحدة.

الفصل الخامس: دراسة تحليلية لواقع الاستغلال والاستثمار بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2000-2005

I- التعريف بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته والتنظيم العام بها

II- دراسة تحليلية لواقع التموين

III- دراسة تحليلية لواقع الإنتاج

IV- دراسة تحليلية لواقع البيع

V- دراسة تحليلية لواقع الاستثمار

الفصل الخامس: دراسة تحليلية لواقع الاستغلال والاستثمار بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2000-2005

المقدمة:

يتطلب التخطيط المحكم والتقييم السليم توفير معلومات دقيقة عن التطورات التي حدثت في الماضي، وأخرى عن التوجهات المتوقعة للمستقبل، ولا يمكن الحصول على هذه المعلومات إلا من خلال التشخيص الدقيق والتحليل المعمق لنشاط المؤسسة. وهذا ما سوف نتعرض إليه في هذا الفصل، الذي سيكون بمثابة المدخل الضروري للفصل الموالي، الذي يشكل جوهر ولب هذه الدراسة.

سنتناول في هذا الفصل بالدراسة والتحليل لنشاط الوحدة (ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته) باعتبارها وحدة تابعة لقطاع صناعة الحليب في المنطقة الشرقية للبلاد، التي تعاني نقصا كبيرا في تلبية احتياجات المواطنين من منتجات الحليب.

وسنركز في دراستنا على تشخيص وتحليل واقع الاستغلال والاستثمار بالوحدة. فتحليل الاستغلال سيمكننا من الوقوف على واقع وآفاق البيع، الانتاج والتموين بالملبنة، مما يساعدنا على تحديد نقاط القوة والضعف لكل نشاط، ومن ثم استغلال ذلك لوضع الخطط والبرامج، من خلال استغلال نقاط القوة وتفادي نقاط الضعف وذلك وفقا لما هو مطروح في الاطار النظري.

أما الاستثمار وكما رأينا فإنه يدخل في التخطيط طويل المدى، والغرض من تحليل ودراسة واقع الاستثمار بالملبنة هو تحديد آثاره المباشرة وغير المباشرة على الاستغلال وكذا على عنصر التكاليف.

وسيسمح لنا هذا التشخيص والتحليل بحصر المخاطر التي تهدد نشاط الملبنة والفرص التي يمنحها لها المحيط لبلوغ أهدافها المسطرة.

I- التعريف بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته والتنظيم العام بها:

يعد الحليب من المنتوجات الواسعة الاستهلاك على مدار السنة، ولغرض تلبية الطلب المتزايد على هذا المنتج قامت الدولة بإنشاء ديوان للحليب ومشتقاته، له فروع منتشرة عبر الوطن في الشرق، الوسط وفي الغرب. ونتيجة لظهور عدة مشاكل أعاقت التسيير الجيد للديوان لجميع فروعه تم إعادة هيكلته في سنة 1981 إلى ثلاثة دواوين مستقلة، كل ديوان يشرف على الوحدات التابعة له، وهذه الدواوين هي :

- الديوان الوطني للحليب ومشتقاته للوسط **ORE LAC**.
- الديوان الوطني للحليب ومشتقاته للغرب**ORO LAIT**.
- الديوان الوطني للحليب ومشتقاته للشرق **ORE LAIT**.

ولقد تأسس هذا الأخير بموجب مرسوم رقم 81/352 والمؤرخ في 1991/12/19 ويضم الوحدات التالية: عنابة، سطيف، قسنطينة وباتنة. ومقره الرئيسي بعنابة. وفي سنة 1997 جاءت إصلاحات إدارية تنص على تجميع الدواوين الجهوية الثلاثة المنتشرة عبر الوطن في مجمع واحد يسمى المجمع الصناعي للحليب ومشتقاته **GIPLAIT** ويضم جميع الوحدات التابعة للدواوين الثلاثة وهي 19 وحدة إنتاجية، بالإضافة إلى وحدة تتولى شراء المادة الأولية الأساسية (غبرة الحليب والمادة الدهنية) وهي **MILKTRADE**.

ومن بين الوحدات الإنتاجية التابعة لهذا المجمع وحدة ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته – باتنة– التي شكلت ميدانيا لدراستنا التطبيقية.

1.I– نبذة تاريخية عن نشأة الملبنة:

جاءت ملبنة الأوراس نتيجة لعجز الديوان الوطني للحليب ومشتقاته للشرق بوحداته الثلاث (عنابة، سطيف وقسنطينة) عن تلبية الطلب المتزايد على مادة الحليب في سوق المنطقة الشرقية. الأمر الذي دعا الديوان إلى التفكير في إنشاء وحدة إضافية للتخفيف من الضغط المتزايد على الوحدات الموجودة.

وتقرر إنشاؤها في 1981/12/19 بموجب المرسوم 81/352، وتم وضع حجر الأساس في 1986/12/14 ودامت مدة انجازها أربع سنوات حيث انتهت الأشغال بها سنة 1990. وانطلقت عملية الإنتاج بالملبنة بتاريخ 1991/10/17.

تأسست الملبنة عن طريق البحوث والدراسات التقنية التي قامت بها الشركة الفرنسية **ALFA-LAVAL** بمساعدة مؤسسة الحليب ومشتقاته بعنابة، وتم انجازها من طرف الشركات التالية:

- الشركة الوطنية **REAL-SIDAR** التي أشرفت على العمليات المتعلقة بالهندسة المدنية.
- الشركة الفرنسية **ALFA-LAVAL** التي اهتمت بعمليات التجهيز.
- المؤسسة الوطنية لدراسة مجموعة الحديد والصلب **NSID** والتي عملت على مراقبة الأشغال فيما يخص الاسمنت والكهرباء.

تقع ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته بالمنطقة الصناعية (كشيدة) بمدينة باتنة على بعد حوالي 4 كيلومتر من وسط المدينة بمساحة تقدر بـــ 39439م^2 منها 7340م^2 مغطاة، وهي مقسمة على البنايات التالية:

- بناية للإنتاج ومساحتها 4280م^2.
- بناية لتخزين غبرة الحليب ومساحتها 900م^2.
- بناية لتخزين المواد المستهلكة الأخرى ومساحتها 7250م^2.
- بناية اجتماعية مساحتها 720م^2.
- مساحة غير مغطاة تقدر بـــ : 720م^2 خاصة بتخزين المادة الدهنية.

انطلقت الملبنة برأس مال يقدر بحوالي 300 مليون دج وبعدد من العمال يقارب 188 عامل، غير أن رأسمالها انخفض إلى 250 مليون دج وارتفع عدد عمالها إلى 397 عامل سنة 1997، ثم تقلص هذا العدد تدريجيا عبر السنوات إلى أن وصل سنة 2005 إلى 194 عامل منهم 11 عامل مؤقت.

أما تكاليف الإنجاز للملبنة فبلغت ما يلي :

- تكاليف ابتدائية (دراسة تقنية) 9.160.677.252دج
- الأراضي : 151.100.000دج
- تجهيزات الإنتاج: 13.289.431.465دج
- تجهيزات اجتماعية: 105.769.921دج
- تجهيزات جارية: 5.481.122.738دج

2.I- أهداف ملبنة الأوراس ومشاكلها:

1 .2.I - أهداف الملبنة:

يعتبر الحليب مادة غذائية ذات استهلاك واسع ومطلوب بشكل دائم وكبير من طرف المواطنين، ومن أجل توفير هذه المادة الغذائية رسمت الملبنة لنفسها أهدافا تسعى جاهدة لتحقيقها ومن أهم هذه الأهداف نذكر خاصة:

- تلبية حاجيات المواطنين من هذه المادة بحيث يكون لكل مواطن تشرف عليه 100 لتر سنويا.
- زيادة حصتها في السوق من خلال محاولة إصلاح آلات عاطلة للتعقيم من شأنها حماية الحليب من التعفن لمدة 3 أشهر، مما يمكنها من تسويق منتجاتها في ولايات الجنوب الشرقي.
- توفير المنتجات بالكميات المطلوبة وبالجودة اللازمة خاصة بعد ظهور منافسين أقوياء للملبنة سواء على مستوى سوق منطقتها أو على مستوى الأسواق المجاورة.
- تأمل الملبنة في تحسين وتنويع أغلفة منتجاتها المتعلقة بالياؤورت والجبن، خاصة وأن جودة المنتوج في حد ذاته خاضعة للمقاييس العالمية.
- السعي إلى وضع خطة إنتاج تسمح بالاستغلال العقلاني والأمثل لوسائل الإنتاج.
- السعي للحصول على شهادة الايزو **ISO** 9001:2000.
- التخلص من التبعية للخارج فيما يتعلق بالمواد الأولية من خلال العمل على تشجيع تربية الأبقار، حيث قامت بجلب الأبقار والأدوية الخاصة بها وبيعها للمربين ولقد أعطت هذه السياسة نتائج جد حسنة حيث تم تموين الملبنة بحليب البقر في بداية الأمر بـــ 6000 لتر في اليوم ووصل حاليا إلى 15000 لتر يوميا.

I.2. 1- مشاكل الملبنة:

لم تستطع الملبنة بلوغ الأهداف التي سطرتها لنفسها بالمستوى المطلوب نتيجة لوجود عدة مشاكل حالت دون ذلك ومن أهمها:

1- في مجال التموين:

ترتبط الملبنة في مجال التموين ارتباط شبه كلي بالخارج، وتسبب ذلك في ارتفاع تكاليف الانتاج نتيجة لارتفاع أسعار المواد الأولية، كما تسبب في حدوث انقطاعات في وتيرة الانتاج لنقص التموين أو توقفه أحيانا، هذا من جهة ومن جهة ثانية ارتباط الملبنة بوحدة **MILKTRADE** جعلها خاضعة للاسعار التي تفرضها السوق العالمية لهذه المواد، وحرمها من فرصة الدراسة والمفاضلة.

2- في مجال الإنتاج:

تعددت مشاكل الإنتاج بالملبنة ومن بينها نذكر خاصة:

- مشكلة تبريد الحليب، فالملبنة لديها ثلاث آلات للتبريد، ونتيجة للعطب الذي أصاب اثنين منها، بقيت الملبنة تعمل بآلة واحدة وهذا أثر سلبا على كمية الإنتاج.
- البطء في عملية الصيانة والتصليح للآلات العاطلة وهذا يتسبب في توقف عملية الانتاج لمدة طويلة، ويساهم في رفع التكاليف.
- مشكلة صناعة الأغلفة الخاصة بمنتوج الياؤورت والجبن، حيث أن الغلاف رديء وسريع التلف مما اضطر الملبنة إلى توقيف انتاج هذين المنتوجين.
- كل الآلات الموجودة بالملبنة مستوردة، وأي عطل يصيبها يؤثر على وتيرة الإنتاج نتيجة لانتظار وصول قطع الغيار من الخارج، لأن الملبنة لا تحتفظ بمخزون لقطع الغيار.
- إن عمل الآلات يتم بشكل متسلسل وأي خلل بسيط يؤدي إلى توقف العملية الانتاجية ككل.

3- في مجال التسويق:

تعاني الملبنة مشاكل كبيرة في مجال تسويق منتجاتها خاصة منها الياؤورت والجبن، وذلك بسبب ظهور المنافسين الخواص الذين يتبعون طريقة البيع دون فاتورة عكس الملبنة، مما أدى إلى تهرب العملاء من التعامل معها.

كما أن تحديد أسعار البيع من طرف الدولة خاصة فيما يتعلق بمنتوج الحليب ليس في مصلحة الملبنة لأنها لا تتناسب مع أسعار التكلفة وهذا ساهم في تحقيق نتائج سلبية للملبنة.

4- في مجال التسيير:

لقد عرفت الملبنة منذ نشأتها تغيرا مستمرا في مدرائها، حيث تداول على إدارتها أكثر من 12 مدير، أي بما يعادل مدير جديد كل سنة، وكل واحد له نظرة خاصة في كيفية تسييرها، مما أدى إلى عدم استقرار نمط التسيير وهذا أثر بشكل ملحوظ على الملبنة.

5- في مجال المستخدمين:

يفوق عدد العمال[1] بالملبنة احتياجاتها سواء العمال المنتجين أو الموظفين بالإدارة كما أن الغيابات المتكررة للعمال سواء بمبرر أو دون مبرر يؤدي إلى تحميل الملبنة بتكاليف باهضة.

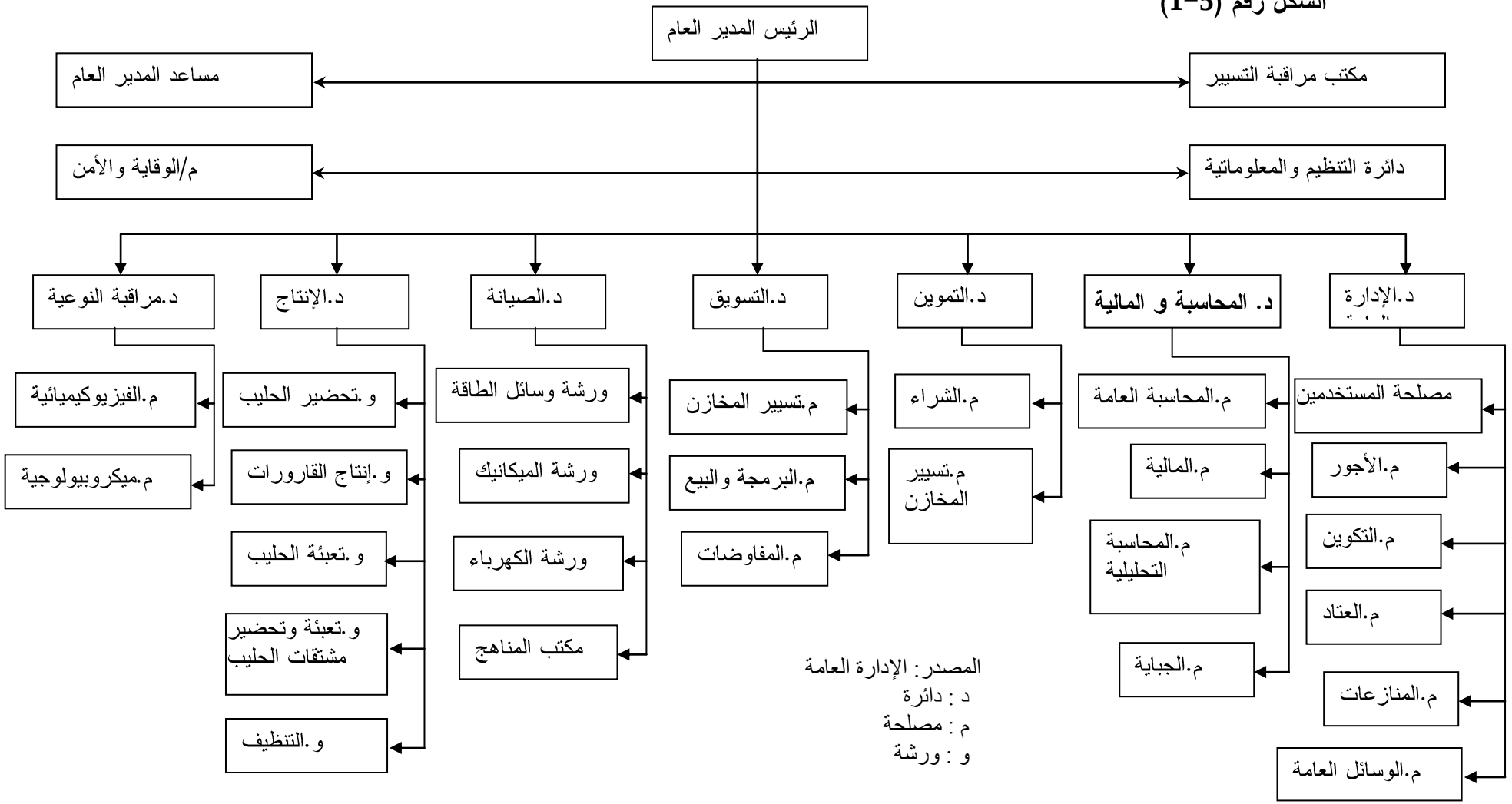
3.I- التنظيم العام بملبنة الأوراس:

من أجل التسيير الحسن للملبنة ككل وللعملية الإنتاجية، تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مختلف دوائرها. ولقد تم تصميم هذا الهيكل على أساس مختلط يجمع بين التنظيم الوظيفي والتنظيم حسب مراحل الإنتاج كما يوضحه الشكل الموالي:

[1] أنظر الملحق رقم(7).

الهيكل التنظيمي لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته

الشكل رقم (5-1)



المصدر: الإدارة العامة
د : دائرة
م : مصلحة
و : ورشة

بالنظر إلى الهيكل التنظيمي نلاحظ وجود بعض النقائص والثغرات على الملبنة أن تهتم بها إذا أرادت تسييرا جيدا لمصالحها، ومن بينها نذكر خاصة :

- وجود دوائر مستقلة هي في الأصل مصالح استشارية أكثر من كونها دوائر، كدائرة التنظيم والمعلوماتية، دائرة مراقبة النوعية والتي من المفروض أن تكون مصلحة تابعة لدائرة الإنتاج لتشابه وتتابع نشاطها مع نشاط الإنتاج.
- في دائرة التسويق نلاحظ غياب تام لسياسة التسويق بالملبنة وذلك من خلال غياب مصالح خاصة بدراسة السوق، الدعاية والإعلان، وإلا كيف للمستهلك أن يتعرف على منتجات الملبنة، وأن لهذه الأخيرة أن تتعرف على احتياجات الأول وأذواقه، سياسة المنافسين...
- غياب لدائرة مهمة ألا وهي دائرة البحث والتطوير التي تعمل على تطوير المنتجات وتصاميمها، ابتكار منتجات جديدة تواكب تطلعات المستهلكين...

II- دراسة تحليلية لواقع التموين بالملبنة:

يعتبر التموين شريان الحياة لأي مؤسسة فبدونه تتوقف الحياة وتتعطل كافة أنشطتها.

وللتموين أثر كبير على:

- نشاط الإنتاج (أو البيع) فمن خلاله يتم تزويد المؤسسة بكافة احتياجاتها اللازمة لعملية الإنتاج وإذا صادف وأن تعطل التموين لبعض الوقت لسبب من الأسباب، توقفت عملية الإنتاج وبالتالي نشاط المؤسسة وخاصة إن لم يتوفر لها المخزون الكافي لاستمرار عملية الانتاج أثناء تعطل التموين.

- المقدرة المالية للمؤسسة: لما يكلفه من مبالغ مالية ضخمة قد تعجز المؤسسة عن توفيرها.

ونتيجة لذلك يجب إجراء دراسات وتحاليل معمقة عن نشاط التموين بما يمكن من تحديد نقاط القوة فيه وبالتالي تدعيمها، ونقاط الضعف فيه ومن ثم العمل على إزالتها أو الحد من تأثيرها.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: ماهو واقع التموين بالملبنة؟وماهي آثاره على نشاط الملبنة؟

1.II- عرض لنشاط التموين بالملبنة ومختلف مشترياتها:

يتم التموين بالملبنة كما هو الحال في أي مؤسسة في مرحلتين، الشراء ثم التخزين، وتنجر عن هاتين المرحلتين عدة مصاريف يجب دراستها ومتابعتها بقصد تخفيضها.

تقوم مصلحة الشراء بعد استلامها لطلبات الشراء من مختلف الأقسام بتوفير كافة احتياجات هذه الأقسام من المواد الأولية، اللوازم المختلفة وقطع الغيار. وتزيد مشتريات الملبنة عن 50 نوعا من المواد، ونظرا لكثرتها وصعوبة التحكم في تسييرها تم تجميعها في أربعة مجموعات متجانسة لتسهيل متابعتها وهي مرتبة حسب أهميتها بالنسبة لمجموع المشتريات كما يلي:

1 -المواد الأولية.

2 -الأغلفة.

3 -المواد الإضافية ومواد الصيانة.

4 -قطع الغيار.

1-المواد الأولية:

تتمثل المواد الأولية أساسا في غبرة الحليب بنوعيهاغبرة الحليب الخالية من المواد الدهنية (الدسم) 0% وغبرة الحليب المحتوية لـــ 26% من المواد الدهنية، والمادة الدهنية **MGLA** والحليب المجمع.

يتولى المجمع الصناعي عن طريق وحدته **MILKTRADE** استراد غبرة الحليب بنوعيها والمادة الدهنية، بعد تجميع احتياجات وطلبات مختلف وحدات المجمع.

أما الحليب المجمع فتتحصل عليه الملبنة بواسطة المجمعين الذين يتولون تجميعه من مختلف مربى الأبقار ومن مختلف مناطق الجهة.

تشكل المواد الأولية نسبة كبيرة من مجموع مشتريات الملبنة حيث تتراوح نسبتها بين 89.43% و93.73% كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-1) نسبة مختلف المواد إلى مجموع المشتريات خلال الفترة 2000-2005

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
مجموع المشتريات (الوحدة 10^{3}دج)	**862487**	**1130972**	**871874**	**443051**	**730226**	**598952**
غبرة الحليب 0 %	**%60.36**	**% 57.5**	**% 62.67**	**% 51.10**	**% 62.46**	**% 53.47**
غبرة الحليب 26 %	**% 10.42**	**% 22.46**	**% 10.95**	**% 01.13**	**% 00.94**	**% 01.20**
المادة الدهنية	**-**	**% 04.06**	**% 06.65**	**% 10.12**	**% 08.62**	**% 07.03**
الحليب المجمع	**% 18.65**	**% 09.04**	**% 12.82**	**% 28.58**	**% 21.71**	**% 32.13**
الأغلفة	**% 08.96**	**% 1.75**	**% 5.27**	**% 7.64**	**% 05.6**	**% 05.08**
باقي المشتريات	**% 01.61**	**% 05.19**	**% 01.64**	**% 01.43**	**% 00.67**	**% 01.09**

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على الملحق رقم(8).

أما تكلفة المواد الأولية فتمثل أكثر من 72% من مجموع التكاليف[1].

[1] تم استنتاج هذه النسبة من معطيات الملحق رقم(10).

2- الأغلفة: وتتمثل في المواد الضرورية لصناعة الغلاف الذي يحوي المنتج (مثل الأكياس والقارورات) وتتراوح نسبة مشترياتها بين 1.75% و9% تقريبا من مجموع المشتريات.
تتولى مصلحة الشراء تزويد الملبنة بهذه المواد من السوق المحلية **(lasaplast-Setif)**، وتمثل تكلفتها نسبة 0.05 % تقريبا من مجموع التكاليف لأي منتج[1].

3- المواد الإضافية ومواد الصيانة: تتمثل المواد الإضافية في المواد التي تضاف إلى منتجات الملبنة من معطرات، السكر، الخمائر... أما مواد الصيانة فتتمثل في مواد التنظيف ومختلف المواد الكيميائية وتقوم مصلحة الشراء بتوفيرها من السوق المحلية أما نسبتها إلى مجموع المشتريات فهي لا تكاد تذكر.

4-قطع الغيار: يتم استرادها من طرف المجمع انطلاقا من الطلبات التي يتلقاها من مختلف الوحدات. وتعامل الملبنة مع هذا العنصر بمخزون يكاد يكون معدوما، إذ أنها لا تحتفظ في مخازنها إلا بقطعة واحدة من كل نوع على الأكثر مما جعل نسبتها إلى مجموع مشتريات الملبنة لا تكاد تذكر، حيث تتراوح نسبة مشتريات قطع الغيار مضافة إلى المواد الإضافية ومواد الصيانة بين 0.67% و5.19%.

بعد شراء هذه المواد يتم تخزينها في مخازن خاصة بها في انتظار تصريفها، باستثناء الحليب المجمع الذي يوجه مباشرة إلى الورشات نظرا لعدم إمكانية تخزينه فهو مادة سريعة التلف.

وبناءا على ما سبق سنركز في الدراسة والتحليل بنسبة كبيرة على المواد الأولية نظرا لضخامة نسبتها إلى مجموع المشتريات وكذا لنسبتها الكبيرة في مجموع التكاليف وبنسبة أقل على الأغلفة في حين ستهمل باقي المواد لضآلة نسبتها إلى المجموع.

II.2- دراسة تحليلية لتطور مشتريات الملبنة من المواد الأولية:

تتمثل المواد الأولية كما بينا سابقا في غبرة الحليب بنوعيها 0% و26% المادة الدهنية والحليب المجمع. ولإنتاج الحليب المعاد تركيبه لابد من مزج إما غبرة الحليب 0% مع غبرة الحليب 26% أو مزج غبرة الحليب 0% مع المادة الدهنية وذلك وفقا لمقاييس محددة [2]، أو معالجة الحليب المجمع فقط.

ولقد عرفت مشتريات الملبنة من هذه المواد تطورا ملحوظا كما بينه الجدول الموالي:

---

[1] تم كذلك استنتاج هذه النسبة من معطيات الملحق رقم (10).
[2] أنظر الملحق رقم(11).

الجدول رقم (5-2): تطور مشتريات الملبنة من المواد الأولية خلال الفترة 2000-2005

المواد	السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
غبرة الحليب 0 %	الكمية (10^3 كغ)	3560	3438	4030	1520	2908	1734
	السعر (دج)	146.24	189.16	135.58	148.87	156.85	184.68
غبرة الحليب 26%	الكمية (10^3 كغ)	671	1342	658	32	45	39
	السعر (دج)	134.02	189.3	145.09	156.53	154.08	184.87
المادة الدهنية	الكمية (10^3 كغ)	-	319	454	308	348	192
	السعر (دج)	-	144.19	127.78	145.61	180.98	219.41
الحليب المجمع	الكمية (10^3 ل)	4766	4924	5240	5803	7316	8815
	السعر (دج)	20.72	20.77	21.33	21.82	21.67	21.83

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المشتريات ومصلحة المحاسبة التحليلية.

من الجدول نلاحظ ما يلي:

1 -ارتفاع مشتريات غبرة الحليب 0% مقارنة بمشتريات غبرة الحليب 26% والمادة الدهنية، وذلك نظرا لكونها المادة الأساسية في صناعة الحليب وبدونها لا يمكن الإنتاج. في حين هناك إحلال ملحوظ بين غبرة الحليب 26% والمادة الدهنية، حيث كلما ارتفعت مشتريات الواحدة انخفضت مشتريات الأخرى. وذلك راجع لامكانية تعويض غبرة الحليب 26% بالمادة الدهنية والعكس صحيح. وكذلك بالنظر لارتفاع أو انخفاض أسعار هاتين المادتين.

2 -يرتبط تطور مشتريات الملبنة من غبرة الحليب عامة (0% و26%) بعنصرين أساسيين هما : السعر والمخزون من هذه المواد في بداية الفترة.

الجدول رقم (5-3): تطور قيمة المشتريات والمخزونات من غبرة الحليب خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 دج

السنوات	المشتريات	المخزونات الأولية
2000	610573	63127
2001	904390	50107
2002	641883	71.529
2003	231444	145432
2004	463075	25657
2005	326281	68931

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة المحاسبة العامة.

من الجدولين نلاحظ :

- أن تطور مشتريات الملبنة من غبرة الحليب لسنة 2001 مقارنة بسنة 2000 كان بنسبة 48.12% وذلك بالرغم من ارتفاع أسعار غبرة الحليب 0% بـــ29.34% و أسعار غبرة الحليب 26% بـــ41.24% وذلك راجع كما هو ملاحظ في الجدول رقم (5-3) لانخفاض المخزونات.

- أن تطور مشتريات الملبنة من هذه المادة عرف تراجعا سنة 2002 مقارنة بسنة 2001 وبنسبة 70.97% وذلك بالرغم من انخفاض الأسعار بنسبة 71.67% لغبرة الحليب 0% وبنسبة 76.64% لغبرة الحليب 26% والسبب في ذلك ارتفاع مخزون هذه المواد لسنة 2002 وإذا رجعنا إلى الجدول رقم (5-2) نلاحظ أن التراجع مس غبرة الحليب 26% التي عوضت بالمادة الدهنية التي عرفت انخفاضا في أسعارها خلال سنة 2002.
- أما سنة 2003 فعرفت تراجعا ملحوظا مقارنة بسنة 2002 وبنسبة 36.05% والسبب في ذلك يعود إلى ارتفاع المخزون من هذه المواد من جهة وارتفاع أسعارها من جهة ثانية حيث كانت بنسبة 9.8% لغبرة الحليب 0% وبنسبة 7.88% لغبرة الحليب 26%.
- في حين عرفت مشتريات سنة 2004 تطورا ملموسا مقارنة بسنة 2003 وكان ذلك بنسبة 200.08% وهي أكبر نسبة تطور عرفتها مشتريات الملبنة من هذه المادة خلال الخمس سنوات الماضية وذلك بالرغم من ارتفاع أسعار غبرة الحليب 0% بنسبة 5.36% وانخفاض أسعار الحليب 26% وبنسبة 1.56% والسبب في ذلك انخفاض مخزون هذه المواد.
- تراجعت مشتريات الملبنة في سنة 2005 بنسبة 29.54% مقارنة بسنة 2004 السبب في ذلك يعود إلى ارتفاع المخزون من هذه المواد من جهة وارتفاع أسعارها من جهة ثانية حيث كانت بنسبة 17.60% لغبرة الحليب 0% وبنسبة 19.98% لغبرة الحليب 26%.

ونتيجة لما سبق نلاحظ عدم وجود قواعد محددة لتحديد مشتريات الملبنة، فبالرغم من ارتفاع الأسعار نجد أن هناك ارتفاع في المشتريات والعكس كذلك صحيح. والسبب في ذلك أنها خاضعة كلية في هذا المجال لقرارات المجمع الصناعي، وتكمن مهمتها فقط في تقدير احتياجاتها من غبرة الحليب لمدة 14 شهرا، أي لمدة سنة مع إضافة شهرين كمخزون أمان. وفي حالة وقوع الملبنة في عجز بالنسبة لهذه المادة يتولى المجمع توفير ذلك من الوحدات الأخرى التابعة له.

3 -بالنسبة لتطور مشتريات المادة الدهنية: تعتبر المادة الدهنية مادة تعويضية لغبرة الحليب 26% وغالبا ما تلجأ إليها الملبنة في عملية الإنتاج نظرا لانخفاض سعرها مقارنة بسعر غبرة الحليب 26%. ويرتبط تطور مشتريات الملبنة من هذه المادة كذلك بالسعر والمخزون المتواجد منها في بداية الفترة.

الجدول رقم (5-4): تطور قيمة المشتريات والمخزونات من المادة الدهنية خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 دج.

السنوات	**المشتريات**	المخزونات في بداية الفترة
2000	**-**	**54035**
2001	**45998**	**18351**
2002	**58014**	**12755**
2003	**44848**	**21671**
2004	**62982**	**19712**
2005	**41261**	**26049**

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المحاسبة التحليلية ومصلحة المحاسبة العامة.

من الجدول نلاحظ:

- أن الملبنة لم تشتري المادة الدهنية سنة 2000 نظرا لوجود مخزون معتبر في بداية هذه السنة. وانخفاضه سنة 2001 فرض عليها شراء هذه المادة خلال هذه السنة.
- وإذا قارنا مشتريات الملبنة من هذه المادة لسنة 2002 بالنسبة لسنة 2001 نلاحظ أنها ارتفعت بنسبة 26.12% وهذا راجع لانخفاض سعرها من جهة وانخفاض المخزون من جهة ثانية. وإذا قارناها بغبرة الحليب 26% نلاحظ أن هذه الأخيرة انخفضت مشترياتها خلال سنة 2002 نظرا لارتفاع أسعارها مما فرض على الملبنة عن طريق**MILKTRADE** شراء المادة الدهنية التي عرفت انخفاضا محسوسا لأسعارها وكان ذلك بنسبة 88.86%.
- أما سنة 2003 فعرفت تراجعا في مشترياتها من هذه المادة مقارنة بسنة 2002 وبنسبة 77.3% وذلك نتيجة لارتفاع مخزون هذه المادة خلال سنة 2003 وارتفاع أسعارها وكان ذلك بنسبة 13.95%.
- عرفت سنة 2004 ارتفاعا ملحوظا في مشتريات المادة الدهنية وبنسبة 40.43% مقارنة بسنة 2003، وبالرغم من ارتفاع الأسعار بنسبة 24.29% والسبب في ذلك يعود إلى انخفاض المخزون.
- شهدت سنة 2005 تراجعا في مشترياتها من المواد الدهنية بنسبة 55.15% مقارنة بسنة 2004 وذلك بسبب ارتفاع مخزون هذه المادة خلال سنة 2004 من جهة وارتفاع أسعارها (بنسبة 21.23%) من جهة ثانية.

4- بالنسبة لتطور مشتريات الحليب المجمع: يعد الحليب المجمع من المنتوجات الجديدة للملبنة حيث بدأ إنتاجه في الثلاثي الأخير من سنة 2000 وبكمية تجريبية ضئيلة.

يتم الحصول على هذه المادة من المجمعين والذي يبلغ عددهم 13 مجمعا والذين يحصلون عليه بدورهم من المنتجين الذين يبلغ عددهم 211 منتج. ويتم تسديد هؤلاء المجمعين بعد المراقبة النوعية المحققة في مخبر الملبنة، بواسطة التحاليل الفيزيائية والكيميائية لعينة من الحليب المجمع بحضور المجمع. والتسديد يتم على أساس معدل المادة الدهنية، ووفقا للمرسوم الوزاري رقم 103

في 1999/02/24، حيث تم تحديد 22 دج للتر للحليب الذي يحتوي على 34غ من المادة الدهنية في اللتر الواحد[1].

وبما أن مادة الحليب لا يمكن تخزينها نظرا لسرعة تلفها لا يمكن ربط تطور مشترياتها بالمخزون، بل يتم ربطها بالانتاج فبالرجوع إلى الجدول رقم (5-2) والجدول رقم (5-8) نلاحظ ارتفاع مستمر لمشتريات الملبنة من مادة الحليب نتيجة لانخفاض أسعارها من جهة ولارتفاع الكميات المنتجة منه من جهة أخرى.

3.II- دراسة تحليلية لتطور مشتريات الملبنة من الأغلفة:

تقوم الملبنة بصناعة الأغلفة التي تحوي المنتجات، باستعمال مواد أولية معينة وأهمها:

- مادة البوليتلان **Polyéthylène**: التي تستخدم في صناعة الأكياس وتشكل هذه المادة نسبة معتبرة تصل في بعض الأحيان إلى 10% من مجموع مشتريات الملبنة.
- مادتي **PEHD** و**PEBD** التي تستعمل في صناعة القارورات.

ولقد عرفت مشتريات الملبنة من هذه المواد تطورا ملحوظا يبينه لنا الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-5): تطور مشتريات الملبنة من الأغلفة خلال الفترة 2000-2005

المواد	السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
مادة البوليتلان	**الكمية (10^3 كغ)**	**289**	**349**	**302**	**198**	**256**	**186**
	السعر (دج)	**124.19**	**153**	**133.28**	**164.96**	**153.6**	**159.71**
مادة PEHD	**الكمية (10^3 كغ)**	**372**	**100**	**54**	**15**	**10**	**6**
	السعر (دج)	**90.18**	**86.61**	**79.90**	**79.2**	**97.1**	**101.39**
مادة PEBD	**الكمية (10^3 كغ)**	**112**	**80**	**19**	**-**	**6**	**1**
	السعر (دج)	**70.17**	**72.9**	**75**	**-**	**102.1**	**110.81**

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المشتريات ومصلحة المحاسبة التحليلية.

ترتبط مشتريات هذه المواد ارتباطا وثيقا بالانتاج فكلما زاد هذا الأخير ارتفعت معه مشتريات هذه المواد والعكس صحيح. فإذا أخذنا مادة البوليتلان فإنها تستخدم لصناعة الأكياس وهذه الأخيرة تستعمل لاحتواء أكبر جزء من منتج الحليب المعاد تركيبه ومنتج حليب الأبقار ومنتج اللبن (أو الحليب المخمر). أما مادتي **PEHD** و**PEBD** فتستخدم لصناعة القارورات التي تستعمل لاحتواء جزءا من الحليب المصنع.

[1] أنظر الملحق رقم(12).

إذا قارنا مشتريات هذه المواد بكمية الانتاج نجد ما يلي:

1-بالنسبة لمادة البوليتلان:

الجدول رقم (5-6): تطور مشتريات البوليتلان وكمية الانتاج خلال الفترة 2000-2005

السنوات	كمية المشتريات (10^3 كغ)	كمية الإنتاج (10^3 ل)
2000	**289**	**39165**
2001	**349**	**45910**
2002	**302**	**42040**
2003	**198**	**31602**
2004	**256**	**33029**
2005	**186**	**30444**

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المشتريات ومصلحة المحاسبة التحليلية.

من الجدول نلاحظ :

- ارتفاع مشتريات مادة البوليتلان سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 وبنسبة 20.76% وبالرغم من ارتفاع الأسعار بنسبة 23.19% وهذا نتيجة لارتفاع كمية الإنتاج.
- انخفضت مشتريات هذه المادة سنة 2002 بنسبة 86.53% مقارنة بسنة 2001 وذلك بالرغم من انخفاض الأسعار الذي كان بنسبة 87.11% والسبب دائما يعود إلى انخفاض الإنتاج.
- عرفت سنة 2003 انخفاضا محسوسا في مشتريات مادة البوليتلان وبنسبة 65.56% مقارنة بسنة 2002 والسبب في ذلك يعود إلى ارتفاع الأسعار بنسبة 23.76% وانخفاض في كمية الإنتاج.
- أما سنة 2004 فشهدت المشتريات ارتفاعا مقارنة بسنة 2003 وبنسبة 29.29% وذلك نتيجة لانخفاض الأسعار بنسبة 93.11% للارتفاع الطفيف الذي عرفه الانتاج خلال هذه السنة.
- تراجعت مشتريات مادة البوليتلان في سنة 2005 بشكل محسوس بلغ 72.66% مقارنة بسنة 2004 والسبب في ذلك يعود إلى ارتفاع الأسعار بنسبة 03.98% وانخفاض في كمية الإنتاج.

ونتيجة لما سبق نلاحظ ارتباط مشتريات مادة البوليتلان بالانتاج كان أكثر من ارتباطها بالأسعار.

2-بالنسبة لمادتي PEHD وPEBD:

الجدول رقم (5-7): تطور مشتريات PEHD وPEBD خلال الفترة 2000-2005

السنوات	مشتريات PEHD وPEBD(10^3 كغ)	الانتاج (10^3 ل)
2000	**484**	**11353**
2001	**180**	**4899**
2002	**73**	**2602**
2003	**15**	**1446**
2004	**16**	**987**
2005	**07**	**270**

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المشتريات ومصلحة المحاسبة التحليلية.

من الجدول تتبين العلاقة الطردية التي تربط مشتريات هاتين المادتين بالإنتاج حيث نجد تراجع مستمر للمشتريات نتيجة للانخفاض المتواصل لإنتاج حليب القارورات، وأسباب هذا الانخفاض سنتعرف عليه لاحقا عند تحليلنا للإنتاج.

4.II- نتائج التحليل:

من خلال دراستنا التحليلية لواقع التموين بالملبنة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- بالنسبة لغبرة الحليب:

تشكل هذه المواد قيدا حقيقيا يحول دون بلوغ الملبنة لأهدافها فهي:

- تمثل نسبة معتبرة من مجموع مشترياتها.
- العنصر الأساسي المكون لمنتجات الملبنة وبدونه تتوقف عملية التصنيع.
- عرفت تراجعا مستمرا في مشترياتها بسبب ارتفاع أسعارها.
- لا تتمتع الملبنة بأي هامش مناورة ممكن في مجال التموين بهذه المواد، فهذه الوظيفة كما رأينا مسندة إجمالا لـــ**MILKTRADE** التي تتولى مهمة المفاوضات مع الموردين الأجانب. وهذا سد المجال للمقارنة بين أسعار الشراء المركزي وأسعار المستوردين الخواص وتحديد فيما إذا تم الاستفادة من أهمية الكميات المستوردة والحصول على أفضل الأسعار.
- شكل المرور الاضطراري على **MILKTRADE** عاملا لعدم استقرار التموين.
- تسجل السوق الدولية للمواد الأولية حركة نمو متواصلة بسبب التعديلات المتكررة للسياسات الزراعية للدول المصدرة، وتسبب ذلك في الصعود المفاجئ للأسعار كما رأينا أعلاه. ويشكل مثل هذا السلوك خطرا حقيقيا وتهديدا للوحدة، وتجعل من تسيير أسعار البيع أمرا معقدا.

2- بالنسبة للمواد الأخرى:

يبين مسؤول التموين أنهم يبذلون مجهودا كبيرا للتعرف على السوق الوطنية من أجل تكوين علاقات جيدة مع الموردين الذين تتعامل معهم الوحدة، للحصول على المواد بأفضل الأسعار التي تسمح بتقليص الأعباء الهيكلية التي تعاني منها الوحدة.

3- بالنسبة للحليب المجمع:

عرفت مشتريات الملبنة من الحليب المجمع تزايدا مستمرا خلال سنوات الدراسة إلا أن هذه الكمية تبقى غير كافية لتغطية وتعويض النقص الملحوظ لغبرة الحليب. وإذا ما قارنا انتاج الولاية من حليب الأبقار [1] ونصيب الملبنة من هذا الإنتاج نجده ضئيلا جدا، حيث لا يتجاوز 13% من مجموع الانتاج، أي أن هناك 87% من إنتاج الولاية يتسرب خارج حوزة الملبنة، ومثل هذه الطاقة يمكن للملبنة أن تستغلها وتتخلص من آثار قيد غبرة الحليب، وذلك بالبحث عن مصادر جديدة داخل الولاية ومحاولة استقطاب أكبر عدد من مربي الأبقار * وهذه العملية مهما كلفتها ستبقى الكلفة أقل بكثير من تكلفة غبرة الحليب.

III- دراسة تحليلية لواقع الانتاج بالملبنة:

يعد الإنتاج بمثابة المحرك الرئيسي لنشاط المؤسسة الصناعية وأي خلل أو عطب يصيب هذا المحرك يؤثر سلبا على نشاط المؤسسة وهذا يعني ضرورة مراقبته ومتابعته باستمرار تفاديا لتوقفه، والعمل على ايجاد الحلول الوقائية التي تمنع حدوث الأعطاب.

ولإتمام العملية الإنتاجية لابد من توفر مجموعة من العناصر كالمواد، الآلات والعمال. وكما هو معلوم هذه العناصر ليست متوفرة بكثرة تجعل المؤسسة تعمل بارتياح، بل هي محدودة وتقيد عملها. وهذا يستدعي البحث عن أفضل الطرق لاستغلال هذه المواد بالشكل الذي يسمح بتحقيق الأهداف.

تقوم عملية التصنيع بالملبنة على أساس عناصر معظمها مستورد (كالمواد والآلات) وهذا يكلفها مبالغ مالية ضخمة تعجز إمكانياتها المالية على توفيرها. وساهم هذا في تقييد نشاطها وتسبب في توقف عملية الإنتاج في كثير من الأحيان.

كانت الملبنة في بداياتها الأولى تنتج أنواعا عديدة من المنتوجات وهي: الحليب المبستر بنوعيه المعبأ في الأكياس أو في القارورات، الحليب المخمر (اللبن)، الياؤورت المجمد، السمن، الجبن القشدة الطرية. ونتيجة لعدة أسباب منها داخلية (تعطل الآلات لنقص قطع الغيار، بطء الصيانة، رداءة الغلاف) وأخرى خارجية (المنافسة الشديدة للخواص، ارتفاع أسعار المواد) جعل الملبنة تتخلى عن العديد من منتجاتها واقتصر انتاجها على أربعة أنواع من الحليب فقط وهي: الحليب المبستر أكياس، الحليب المبستر قارورات، الحليب المخمر (اللبن) وحليب الأبقار الذي بدأ إنتاجه في الثلاثي الأخير من سنة 2000.

وقبل التعرف على مدى تطور إنتاج الملبنة من هذه الأنواع، وجب علينا أولا التعرض لعملية الإنتاج ومختلف مراحلها.

---

[1] أنظر الملحق رقم(13).

* تتعامل الملبنة مع 211 مربي أبقار من أصل 3407 مربي.

1.III- صيرورة عملية الإنتاج بالملبنة:

تتم عملية الإنتاج في خمس ورشات وهي:

- ورشة تحضير الحليب.
- ورشة تصنيع القارورات.
- ورشة تعبئة حليب القارورات.
- ورشة تعبئة حليب الأكياس.
- ورشة تعبئة الياؤورت.

وتبقى هذه الأخيرة حاليا عاطلة وتحمل مصاريفها لباقي الورشات.

تمر عملية التصنيع لكل منتوج بعدة مراحل نوردها فيما يلي:

1.1.III- مراحل إنتاج الحليب المعبأ في الأكياس والقارورات:

يمر هذين النوعين من الحليب بنفس المراحل ويكمن الاختلاف فقط في عملية التعبئة، وتتم عملية التصنيع في ثلاث مراحل أساسية هي: التركيب والحماية، التعقيم، التعبئة.

1- التركيب والحماية: تتم هذه العملية في ورشة تحضير الحليب، وتمر هي الأخرى بعدة مراحل:

أ- تسخين الماء: وتعتبر أول مرحلة في العملية الانتاجية، حيث يتم تسخين الماء تحت درجة 45م° في مسخن للماء بمعدل 1000لتر في الساعة.

ب-إضافة غبرة الحليب للماء: يتم في هذه المرحلة خلط مسحوق الحليب بالماء لمدة 15 دقيقة حتى يذوب جيدا ويتم ذلك في مخلط بمعدل 3000 لتر في الساعة•.

جـ-تذويب المادة الدهنية: تنقل براميل المادة الدهنية إلى غرفة التبريد المسخنة إلى درجة 65-70م° أين تبقى لمدة ساعة، بعد عملية التذويب تحول المادة الدهنية بفضل مضخة باتجاه صهريجين حافظين للحرارة لأجل التخزين.

د-مزج المادة الدهنية بالحليب: يوجه الحليب إلى آلة تتولى نزع الغازات وتتخلص من الرغوة والروائح الكريهة، بعدها يصب الحليب بالصهاريج ليمزج مع المادة الدهنية الذائبة، يتم المزج بجهاز المزج لتتم عملية التجانس الكلي.

و- حماية وتبريد الحليب: بعد المزج يوجه الحليب للتخزين في خزان درجة حرارته 75م° لغرض حمايته ثم يتم تبريده بوضعه تحت درجة حرارة 4م°.

طيلة هذه المرحلة وبعد كل عملية يقوم المخبر بمعاينة النتائج المحصل عليها للتأكد من صلاحية الحليب ومدى مطابقته للمواصفات المطلوبة.

• 1 لتر من الحليب يحتوي على 95غ من غبرة الحليب 0% و 14.5 غ من المادة الدهنية أو 54غ من غبرة الحليب 0% و 56غ من غبرة الحليب 26%.

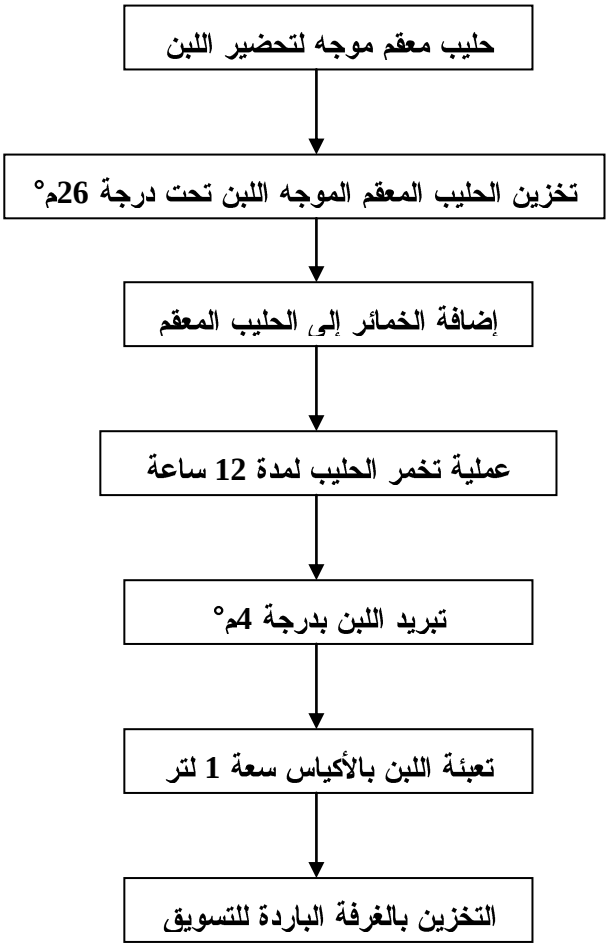
2-التعقيم: تعتبر هذه المرحلة ضرورية ففيها يتم القضاء على الجراثيم ويتم تعقيم الحليب بوضعه تحت درجة حرارة 87م°، وكلما زادت مدة بقائه في أنابيب التعقيم كلما كان الحليب جيدا.

3-التعبئة: بعد التعقيم في ورشة تحضير الحليب ينقل الحليب إلى ورشة تعبئة حليب القارورات وورشة تعبئة حليب الأكياس، حيث تتم تعبئة الحليب في قارورات بلاستيكية مصنوعة من مادتي **PEHD** و**PEBD** أو في أكياس بلاستيكية سعة كل كيس أو قارورة 1 لتر.

2.1.III- مراحل إنتاج الحليب المخمر (اللبن):

تمر عملية إنتاج اللبن بنفس مراحل إنتاج الحليب إلى غاية مرحلة التعقيم حيث وبعدها مباشرة يوجه الحليب إلى الصهاريج الخاصة باللبن تحت درجة حرارة 26م° ويتم مزجه مع المادة المخمرة بمقدار 200 لتر من الخمائر لـــ 10000 لتر من الحليب، بعد عملية المزج يترك الحليب ليتخمر لمدة 12 ساعة، مع مراقبة دائمة لنسبة الحموضة، ثم يوجه اللبن إلى التبريد تحت درجة 4م° وبعدها يوجه إلى ورشة تعبئة حليب الأكياس الخاصة به، وسعة كل كيس 1 لتر، والشكل الموالي يوضح هذه المراحل:

الشكل رقم (5-2) مراحل تحضير اللبن



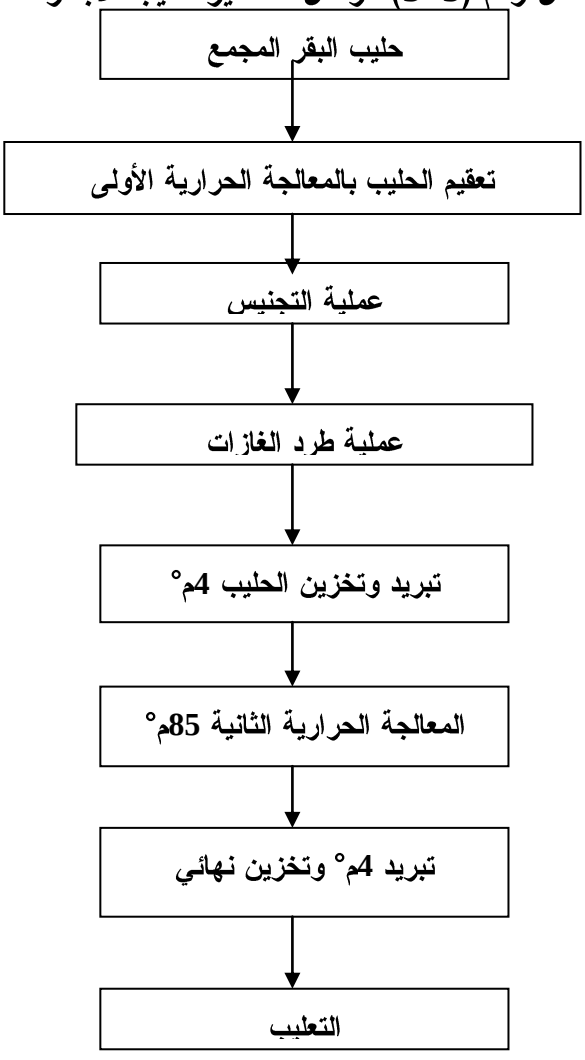
المصدر: مخبر الوحدة

3.1.III- مراحل إنتاج حليب الأبقار:

بعد تجميع حليب الأبقار يوضع في صهاريج مزودة بنظام تبريد كي يخضع الحليب لعدة تحاليل تكشف عن نسبة الكثافة والحموضة والمادة الدهنية. فإذا كان الحليب مطابق للمعايير المستعملة يمر لمعالجات أخرى وهي كمايلي:

- تعقيم الحليب عن طريق المعالجة الحرارية بدرجة 72م°.
- بعد التعقيم تأتي مرحلة التجنيس أي خلق التوازن بين كمية المواد الدهنية فيه.
- بعد عملية التجنيس تأتي عملية الطرد المركزي للغازات.
- يوجه الحليب بعدها إلى عملية التبريد الأولى تحت درجة 4م°.
- إعادة تعقيمه مرة أخرى بالمعالجة الحرارية بدرجة 85م°.
- يوجه بعد ذلك إلى خزنات التبريد بدرجة حرارة 4م°.
- في النهاية يعبأ حليب الأبقار بأكياس بلاستيكية سعة الكيس الواحد 1 لتر كما يوضحه الشكل:

الشكل رقم (5-3) مراحل تحضير حليب الأبقار



المصدر : مخبر الوحدة

2.III- دراسة تحليلية لتطور كمية الانتاج بالملبنة:

يرتبط تطور إنتاج الملبنة بعدة عوامل نذكر منها:

- مدى توفر المادة الأولية.
- مدى إمكانية تصريف المنتج.
- الطاقة الإنتاجية.
- التكاليف.
- صيانة الآلات.
- توفر قطع الغيار.
- الاستثمارات.

وكما بينا سابقا فإن الملبنة اقتصر إنتاجها حاليا على أربعة أنواع من المنتجات والتي عرفت تطورات ملحوظة كما يبينها الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-8) تطور كمية الإنتاج والطاقة الانتاجية بالملبنة خلال الفترة 2000-2005
الوحدة 10^3 لتر

الأنواع		2000	2001	2002	2003	2004	2005
حليب الأكياس	**الطاقة الإنتاجية** كمية الإنتاج **نسبة الانجاز**	**52062** **35193** **%67.69**	**47164** **39325** **%83.37**	**46855** **33510** **%71.51**	**48663** **22712** **%46.67**	**63108** **22716** **%36**	**57246** **20926** **%36.55**
حليب القارورات	**الطاقة الإنتاجية** **كمية الإنتاج** **نسبة الانجاز**	**15566** **11353** **%72.93**	**8601** **4899** **%56.95**	**5496** **2602** **%47.34**	**3496** **1446** **%21.49**	**3282** **987** **%25.82**	**3084** **270** **%08.75**
حليب البقر	**الطاقة الإنتاجية** **كمية الإنتاج** **نسبة الانجاز**	**724** **125** **%17.26**	**3580** **3529** **%98.57**	**3593** **4606** **%128.19**	**4372** **4721** **%107.98**	**4453** **5782** **%129.84**	**7452** **5873** **%78.81**
اللبن (الحليب المخمر)	**الطاقة الإنتاجية** **كمية الإنتاج** **نسبة الانجاز**	**5082** **3847** **%75.69**	**4362** **3056** **%70.05**	**4127** **3924** **%95.08**	**5040** **4178** **%82.89**	**4531** **5040** **%111.23**	**4614** **3645** **%79**

المصدر: التقارير السنوية لمكتب مراقبة التسيير.

من الجدول نلاحظ مايلي :

1-بالنسبة لحليب الأكياس:

يشكل حليب الأكياس نسبة معتبرة في إنتاج الملبنة، حيث تتراوح نسبته بين 68% و77% من مجموع الإنتاج، غير أنه وبالرغم من هذه الأهمية لم تستطع الملبنة استغلال الطاقة الإنتاجية

المتاحة منه، بل عرفت هذه الطاقة واستغلالها تراجعا إلى أقل من النصف. ويعود ذلك للأسباب التالية:

- نقص المواد الأولية الناتج عن ارتفاع أسعارها.
- التعطل المستمر للآلات والبطء الكبير في عملية الصيانة.
- نقص قطع الغيار تسبب في توقف عدة آلات من بينها آلتين لتبريد الحليب.
- ظهور منافسين خواص في العديد من المناطق التي كانت أسواقا لمنتجات الملبنة.

2-بالنسبة لحليب القارورات:

يمثل حليب القارورات مشكلا حقيقيا للملبنة، فبعد أن كان يمثل نسبة 22.47% من مجموع الإنتاج في سنة 2000 انخفض بشكل كبير ليصل سنة 2005 إلى 0.88% من مجموع الإنتاج. كما عرفت نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية لهذا المنتوج تراجعا كبيرا وصل أقصاه سنة 2005. وكل هذا ناتج عن ارتفاع تكاليف هذا المنتج وانخفاض سعر بيعه بالمقارنة. وكإجراء أولي وإجباري لمواجهة هذا الخطر قامت الملبنة بتخفيض كمية إنتاجه، ولكنها في المقابل تحملت تكاليف كبيرة وهي التكاليف الثابتة التي لا علاقة لها بالإنتاج.

3-بالنسبة لحليب الأبقار:

جاء هذا المنتج كتعويض جزئي للمنتوج السابق، ومن الجدول نلاحظ أن التراجع المستمر لانتاج حليب القارورات يقابله التزايد المستمر لإنتاج حليب الأبقار، فبعد أن كانت نسبة هذا الأخير 0.24% في سنة 2000 ارتفعت لتصل إلى 19.12% من مجموع الإنتاج في سنة 2005. ونتيجة لكونه منتوجا طبيعيا لقى قبولا كبيرا لدى المستهلك مما شجع الملبنة على زيادة إنتاجه، إلا أن هذه الكمية المنتجة تبقى غير كافية لتلبية طلبات المستهلكين وتعويض النقص في المنتوجين السابقين.

4-بالنسبة للحليب المخمر (اللبن):

يمثل هذا المنتوج نسبة تتراوح بين 6% و13% من مجموع الانتاج ولقد عرف تطورا ملحوظا في كمية الانتاج مما ساهم بشكل مباشر في زيادة استغلال الطاقة الانتاجية حيث وصلت نسبة الاستغلال أقصاها سنة 2004. و يعود سبب ذلك إلى وجود طلب مرتفع ومستمر على هذا المنتوج.

ولتكون لدينا فكرة واضحة عن وضعية الانتاج بالملبنة لا نكتفي بالدراسة الكمية لتطور الانتاج فحسب، بل لابد من التعرض لمكونات ومستلزمات هذا الانتاج، أي التعرف على تكلفة الإنتاج. وهذا ما سنتعرض إليه في النقطة الموالية.

3.III- العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج بالملبنة:

تتكون تكلفة الإنتاج من عنصرين أساسيين هما:

- المصاريف المباشرة للانتاج.
- المصاريف غير المباشرة للانتاج.

تتكون المصاريف المباشرة للانتاج بالملبنة من المصاريف التالية:

- المادة الأولية.
- اليد العاملة.
- الأغلفة.

أما المصاريف غير المباشرة فتتمثل في كافة مصاريف التصنيع الأخرى غير المادة الأولية واليد العاملة والأغلفة والجدول الموالي يبين لنا عناصر تكلفة الإنتاج لمختلف المنتوجات.

الجدول رقم (5-9) العناصر المكونة لتكلفة الانتاج للوحدة الواحدة

المنتوجات	المادة الأولية	اليد العاملة	الأغلفة	مصاريف غير مباشرة	تكلفة الانتاج
حليب الأكياس	**16.73**	**00.5**	**1.02**	**03.01**	**21.06**
حليب القارورات	**16.79**	**08.61**	**3.52**	**30.89**	**59.81**
حليب الأبقار	**21.73**	**00.49**	**1.08**	**02.88**	**26.18**
اللبن	**15.99**	**00.50**	**1.01**	**03**	**20.50**

المصدر: التقارير الثلاثية لمصلحة المحاسبة التحليلية.

من الجدول يمكننا ترتيب المصاريف حسب أهميتها في تكلفة الإنتاج كما يلي:

- المادة الأولية.
- المصاريف غير المباشرة.
- الأغلفة.
- اليد العاملة.

1- المادة الأولية:

تأتي المادة الأولية في المركز الأول من الترتيب، وتشكل أكبر عنصر مكون لتكلفة الإنتاج حيث تتراوح نسبتها بين 78% و83% من تكلفة الإنتاج. وهذه النسبة تستدعي ضرورة التركيز على هذا العنصر أكثر من غيره في عملية التحليل والتخطيط، والعمل على تخفيضه من خلال التأثير على إما الكمية المستهلكة من المادة الأولية أو على أسعارها. غير أن الكمية المستهلكة من المادة الأولية في الوحدة الواحدة محددة وفقا لمقاييس لا يمكن تجاوزها، وأي تغيير فيها سيؤدي إلى عدم تطابق المنتوج للمواصفات الصحية المناسبة. وكذلك السعر خاضع لتغيرات أسعار السوق العالمية لهذه المادة.

وهذا يعني أنه لا يمكن للملبنة التحكم في هذا العنصر الذي يشكل قيدا يؤثر كثيرا على عمل وأهداف الملبنة، وبالتالي عليها البحث عن البديل الذي يحقق أو يقضي على آثار هذا العنصر.

2- المصاريف غير المباشرة:

تأتي في المركز الثاني من الترتيب باستثناء حليب القارورات، الذي تأتي فيه المصاريف غير المباشرة في المركز الأول نظرا لاحتوائها على مصاريف إضافية عن باقي المنتجات، وهي المصاريف المتعلقة بورشة صناعة القارورات. كما أن انتاج كمية قليلة من هذا المنتج ساهم في رفع نصيب الوحدة الواحدة من هذه المصاريف.

تتراوح نسبة هذه المصاريف بين 11% و15% من تكلفة المنتوجات وتفوق النصف بالنسبة لمنتوج حليب القارورات، وهي نسبة معتبرة يجب أخذها في الحسبان لكن بدرجة أقل من المادة الأولية (باستثناء حليب القارورات). وأي تخفيض في هذه المصاريف سيساعد على تخفيض تكلفة الإنتاج ولتحقيق ذلك لابد من التعرف على العناصر المكونة لها، ثم العمل على تخفيضها مع التركيز على العناصر الأكثر أهمية.

تتكون المصاريف غير المباشرة في الملبنة من كافة الأعباء المنفقة على ورشات الإنتاج من مواد ولوازم مستهلكة، إضاءة، قوة محركة، صيانة، اهتلاكات الآلات... أي بصفة عامة الأعباء المسجلة في الحسابات 61، 62 ...إلى غاية الحساب 68. بالإضافة إلى الأعباء المنفقة على ورشة صناعة الياؤورت العاطلة عن العمل والتي تضاف إلى مجموع المصاريف غير المباشرة وتحمل بالتالي لتكلفة المنتجات.

ولتخفيض هذه المصاريف على الملبنة القيام ببعض الإجراءات الوقائية نذكر منها:

- **بالنسبة لحليب القارورات:** إن ارتفاع المصاريف غير المباشرة لحليب القارورات للأسباب المذكورة أعلاه أدى إلى ارتفاع تكلفة إنتاجه مقارنة بتكلفة باقي المنتجات، ولتخفيضها يجب:

- إما زيادة كمية الإنتاج إذا كان الطلب عليه مرتفعا، وهذا سيؤدي إلى انخفاض نصيب الوحدة الواحدة من هذه المصاريف وبالتالي يساهم في تخفيض تكلفة الإنتاج.
- أو زيادة مرونة الآلات الخاصة بصناعة القارورات واستعمالها في صناعة أنواع أخرى من الأغلفة (كالأكياس، العلب).
- التنازل عن آلات صناعة القارورات في حالة عدم إمكانية زيادة مرونتها، وهذا يعني التخلص من مصاريف هذه الآلات تماما وتحويل الإنتاج إلى حليب الأكياس وحليب الأبقار فقط.

- **بالنسبة لورشة الياؤورت:** تبلغ مصاريف هذه الورشة 20% من مجموع المصاريف غير المباشرة للمنتجات، وهذا يعتبر مصروف إضافي يحمل للمنتجات دون مبرر، وبالتالي لابد من التخلص منه وذلك:

– إما بإعادة انتاج الياؤورت وتحميله بهذه المصاريف وهذه العودة يجب أن تكون وفقا لرغبات المستهلكين، وهذا يعني ضرورة القيام بدراسات وأبحاث عن الأسباب التي أدت إلى رفض المستهلك لهذا المنتوج والعمل على إزالتها.

– أو التنازل عن الآلات الخاصة بصناعة الياؤورت وبالتالي إلغاء هذه المصاريف تماما.

- العمل على تخفيض باقي المصاريف وذلك بالتأثير على عناصرها.

3- الأغلفة:

بما أن التغليف يتم في ورشات الإنتاج فإن مصاريف هذه العملية تحمل لتكلفة الإنتاج، ونسبة هذه المصاريف تتراوح بين 4% و5% من مجموع المصاريف. ولهذه المصاريف علاقة طردية بكمية الإنتاج، فكلما زاد الإنتاج زادت معه هذه المصاريف إلا أن نصيب الوحدة الواحدة من هذه المصاريف تنخفض كلما زاد الإنتاج والعكس صحيح، وحليب القارورات خير مثال على ذلك. حيث أن انخفاض كمية الانتاج أدى إلى ارتفاع نصيب الوحدة من هذه المصاريف. ولغرض تخفيضها لابد من زيادة الإنتاج.

4- اليد العاملة:

نلاحظ على العموم أن مصاريف اليد العاملة تكاد تكون معدومة وبالتالي تأثيرها على تكلفة الإنتاج يكاد لا يذكر والسبب في ذلك أن عملية التصنيع تعتمد على الآلات أكثر من العمال.

III .4- نتائج التحليل:

من خلال دراستنا التحليلية لواقع الإنتاج بالملبنة ومستلزماته توصلنا إلى النتائج التالية:

1- بالنسبة للطاقة الإنتاجية:

تمثل الطاقة الإنتاجية المتاحة للملبنة 5.26% من الطاقة الإجمالية للمجمع وتحتل بذلك المركز السابع، وتعد من الوحدات المتوسطة الحجم. ونظرا لموقعها الإنتاجي الجيد فهي تتمتع بإمكانية التنويع.

تعرف الطاقة الإنتاجية للملبنة تراجعا ملحوظا ولجميع المنتجات (باستثناء الحليب المجمع) بالرغم من أن معدلات استغلال الطاقة كانت مرتفعة. كما وجهت إجمالي الطاقة المتاحة إلى إنتاج الحليب وتسبب هذا في انعدام التنويع، بالرغم من أن هذا الأخير يمثل رهانا إستراتيجيا هاما للوحدة، خاصة وأن التجهيزات موجودة وفي وضعية مقبولة، وأن تكاليفها تحول مباشرة للحليب الأمر الذي يشكل نقطة ضعف وقيدا حقيقيا للملبنة بسبب تجميدها وتعطيلها عن العمل.

أما وظيفة الصيانة فتتولاها مجموعة ديناميكية تتمتع بخبرة واسعة في هذا المجال، تسعى إلى الحفاظ على الوضعية الحسنة للتجهيزات القديمة، غير أنه يعاب عليها أنها مركزة على التدخلات المباشرة بعد حدوث العطب وتغفل الصيانة الوقائية، بالإضافة للصعوبات الهامة التي تعاني منها في مجال التموين بقطع الغيار.

2- بالنسبة لحليب الأكياس:

يعد هذا الأخير المنتوج الأكثر تصنيعا في الملبنة، والأقل تكلفة مقارنة بباقي أنواع الحليب، إلا أن ارتفاع سعر غبرة الحليب والماد الدهنية تسبب في تخفيض مشتريات هذه المادة وأدى بالتالي إلى تراجع كمية الإنتاج. وبما أن سعر المادة الأولية وكميتها من المتغيرات الخارجة عن نطاق سيطرة الملبنة، فكيف لها أن تزيد من إنتاجها في ظل هذه المتغيرات؟

3- بالنسبة لحليب القارورات:

يمثل هذا المنتج مشكلا كبيرا للملبنة ويقف عائقا أمام تحقيق أهدافها، فارتفاع تكلفته أدى إلى تقليص إنتاجه في السنوات الأخيرة. وإذا استمر الحال على هذه الوتيرة فإن الملبنة ستتحمل مصاريف دون إنتاج مما يجبرها على تحويلها وتحميلها لباقي المنتوجات، وبالتالي سترتفع تكاليفها وأسعارها ومنه ستفقد زبائنها.

4- بالنسبة لحليب الأبقار:

إننا نرى في هذا المنتج البديل الأول الحاضر والمستقبلي لتعويض منتج حليب القارورات وجزءا من حليب الأكياس. غير أن الكمية المنتجة منه وبالرغم من تزايدها لم تستطع تغطية النقص الملحوظ. ولو قمنا بمقارنة بسيطة للانتاج الاجمالي المحقق في الملبنة من الحليب لسنة 2004 نجد أنه يبلغ $x34524\ 10^3$ لتر وأن ما تم إنتاجه من حليب الأبقار في الولاية وحدها يبلغ $x53000\ 10^3$ لتر في نفس السنة [1]، وما تم استغلاله من هذه الكمية هو $x6555\ 10^3$ لتر أي ما يعادل تقريبا ثمن الكمية. وهذا يعني وجود مورد هائل ودائم وبتكاليف أقل كان من الممكن استغلاله في إنتاج إجمالي الكمية المحققة ويبقى فائضا بمقدار $x18476\ 10^3$ لتر يمكن استغلاله في إنتاج المزيد من الحليب والجبن والياؤورت، وكذا استغلال المادة الدهنية المحتواة فيه في صناعة القشدة الطرية وبالتالي التخلص من التبعية للخارج في مجال التموين بالمادة الأولية.

5- بالنسبة للبن:

عرف هذا المنتج ارتفاعا ملحوظا في الإنتاج نتيجة لإقبال المستهلك عليه، ونظرا لجودته من جهة ولانخفاض سعره من جهة ثانية، ويمكن للملبنة أن تستغل هذه المميزات وكذا وفرة حليب الأبقار في زيادة إنتاج اللبن.

---

[1] مصلحة الإحصائيات والحسابات الاقتصادية، مديرية المصالح الفلاحية.

6- بالنسبة للتكاليف:

تتكون تكاليف المنتجات من عدة عناصر يمكن للملبنة أن تتحكم فيها وتعمل على تخفيضها كالمصاريف غير المباشرة مثلا، كما أن زيادة كمية الإنتاج تساعد على تخفيض نصيب الوحدة من هذه المصاريف وبالتالي تكاليف الإنتاج.

تعاني الملبنة من سوء في توزيع التكاليف، إذ تحول التكاليف الثابتة لبعض المنتجات التي توقعت تصنيعها ولم تفعل لتكاليف باقي المنتجات، الشئ الذي انعكس سلبا على تكلفة هذه المنتجات.

IV- دراسة تحليلية لواقع البيع بالملبنة:

يعد البيع المرحلة الأخيرة من عملية الاستغلال، ومن خلاله يتم تحديد مدى نجاح المرحلتين السابقتين في مهامهما. فإذا استطاع قسم التموين تزويد المؤسسة بالمواد المطلوبة وفقا للمواصفات التي حددها قسم الإنتاج، وقام هذا الأخير بتوفير المنتج بالجودة التي يرغبها المستهلك، فإن قسم البيع يستطيع بسهولة إقناع المستهلك باقتناء المنتوج. ومنه فإن البيع يشكل حلقة الوصل بين المؤسسة والمستهلك فمن خلاله:

- يمكن إقناع الغير بشراء المنتج.
- يمكن تحديد مدى قبول أو رفض المستهلك للمنتج، وبالتالي فهو ينقل هذه الرغبة لقسم الإنتاج.
- المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة والتي تغطي بها نفقاتها وتحقق بها مخططاتها.

IV .1- عرض لنشاط البيع بالملبنة ومختلف زبائنها ومنتجاتها:

يقوم الإنتاج بالملبنة على أساس الأوامر (الطلبيات) وطبيعة منتجاتها تجعل عملية تخزينها أمرا مستحيلا*. فبمجرد انتهاء عملية التصنيع تبدأ عملية البيع، و تتم هذه الأخيرة حسب برامج المبيعات التي تتولى مصلحة البرمجة والبيع إعدادها استنادا إلى العقود المبرمة مع الزبائن، أما إجراءات البيع فتتم كمايلي:

يتصل الزبون برئيس دائرة التسويق ليتفق معه على نوعية وكمية الإنتاج، وبعد ذلك يرسل رئيس الدائرة بطلب الشراء إلى رئيس مصلحة البرمجة والبيع ليتعرف على كمية ونوعية المنتج وفي نفس الوقت يعاين الزبون المنتج المراد شراؤه، ثم يقوم رئيس فرع البيع بتحرير وصل تسليم يبين فيه نوع وكمية المنتج وسعره وطريقة التسديد التي قد تكون نقدا أو على الحساب، ثم يرسل الوصل إلى فرع الفوترة لتحرير فاتورة البيع وترسل الفاتورة مرفوقة بالوصل والشيك لدائرة المالية والمحاسبة.

ويتولى الزبون بعد ذلك عملية نقل المنتجات بنفسه، وبالتالي يتحمل مصاريف هذه العملية إجمالا.

أما عدد زبائن الملبنة فيبلغ 47 زبونا منهم:

* نتيجة لذلك لانجد أثرا في دراستنا لعملية التخزين.

* 15 زبون دائم موزعين كمايلي:

- 14 زبون من داخل الولاية، 7 منهم من دائرة الولاية وتتم طلباتهم بشكل يومي، أما الزبائن من خارج دائرة الولاية فطلبهم يكون بمعدل مرتين في الأسبوع.
- 1 زبون من ولاية خنشلة.

* 32 زبون غير دائم من ولايات أخرى مثل بسكرة، ورقلة، تبسة، تقرت، حاسي مسعود، الواد، أم البواقي.

ونتيجة لفتح وحدتين للحليب في كل من ولاية خنشلة والمسيلة سنة 1997، فقدت الملبنة جزءا هاما من سوقها في هاتين الولايتين، خاصة وأن الوحدتين تبيعان منتوجاتها بسعر أقل من سعر الملبنة بسبب اتباعهما لسياسة البيع دون فاتورة، وبالتالي عدم دفعهما للرسم على القيمة المضافة وهو الأمر الواقع بالنسبة للملبنة.

أما عن منتجات الملبنة فهي إلى غاية سنة 1998 كانت متعددة الحليب بنوعيه (الأكياس، القارورات)، اللبن، الياؤورت، الجبن، السمن، القشدة الطرية. إلا أنها اضطرت إلى التخلي عن العديد من منتجاتها لأسباب كثيرة نذكر منها مايلي:

- **بالنسبة لمنتج الياؤورت:**

لقد تم احتواء المنتوج في علب ذات نوعية رديئة لا تحميه من التلف، كما تم الاحتفاظ بنفس الشكل والنوع للغلاف لمدة طويلة ولم يتم تغيره تماما، مما جعل المستهلك يمله وينصرف عنه. وكما نعلم أن المشتري غالبا ما يستهويه التجديد والغلاف الجميل سواء من ناحية الشكل أو الرسومات، فهو يشتري أولا بعينه، وهذا ما لم تحسب له الملبنة حساب، واستغله منافسوها من الخواص. فنوعية المنتوج وجودته لم يشفعا للملبنة وجعلها تفقد زبائنها بسبب الغلاف.

- **الجبن والسمن:**

ارتفاع سعر هذين المنتوجين تسبب في عدم تصريفهما، كما أن الجهات المختصة في الملبنة لم تجري دراسات تحليلية تمكنها من تخفيض التكاليف الناتجة عن تصنيع هذين المنتوجين.

- **القشدة الطرية:**

يتم تصنيع هذا المنتج حسب الحاجة إليه وحسب توفر المادة الدهنية.

ونتيجة لهذه الأسباب اقتصر انتاج الملبنة على الحليب بأنواعه فقط. أما عملية البيع فبالاضافة إلى منتجاتها تقوم بتصريف منتجات بعض الوحدات (خاصة منتج الياؤورت)، وذلك من خلال انشاء قسم جديد يسمى بقسم المفاوضات، هذا الأخير يحقق للملبنة ايرادات تتراوح بين 3% و7% من رقم أعمالها الإجمالي[1].

نتيجة لذلك ستقتصر دراستنا التحليلية للبيع على الأنواع التي تنتجها الملبنة من الحليب فقط.

[1] أنظر الملحق رقم(14).

IV .2- دراسة تحليلية لتطور مبيعات الملبنة:

كما رأينا سابقا إن الملبنة لا تنتج من أجل التخزين بل ما تنتجه يتم بيعه، وهذا يعني أن كمية الإنتاج ستساوي كمية المبيعات، إلا أننا سنلاحظ أن هناك اختلاف بسيط بين الكميتين والسبب في ذلك يعود إلى أن جزءا (عينة) من الإنتاج يوجه إلى المخبر للمعاينة والمراقبة، وجزءا آخر يضيع كتالف طبيعي مسموح به نسبته العادية لا تتجاوز0.5% من كمية الإنتاج.

والجدول الموالي يبين مدى تطور مبيعات الملبنة من مختلف منتجاتها خلال سنوات الدراسة.

الجدول رقم (5-10) تطور مبيعات الملبنة من مختلف منتجاتها خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 لتر

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
حليب الأكياس	35092	**39209**	**33412**	**22625**	**22647**	**20868**
حليب القارورات	**11322**	**4883**	**2055**	**1437**	**986**	**270**
حليب الأبقار	**123**	**3524**	**4600**	**4711**	**5781**	**5845**
اللبن	**3839**	**3039**	**3914**	**4158**	**4524**	**3626**

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المبيعات.

من الجدول نلاحظ :

1-بالنسبة لحليب الأكياس:

عرف هذا المنتج تراجعا ملموسا في مبيعاته، بالرغم من كونه يشكل أكثر من 70% من مبيعات الملبنة، فلقد فقدت هذه الأخيرة أكثر من 40% من مبيعاتها من هذا المنتوج سنة 2005 مقارنة بسنة 2000، وهذا يعني أنها فقدت 14224000 لتر في السنة وهذه الكمية تعادل مبلغ 332130400 دج من الإيرادات الضائعة، أي ما يعادل 35% من رقم الأعمال المحقق سنة 2005. ومثل هذا المبلغ والكمية والنسبة يستحق الوقوف عنده طويلا للدراسة والتحليل. على الرغم من معرفة الأسباب الحقيقية لهذا التراجع وهو نقص المادة الأولية التي عرفت أسعارها ارتفاعا كبيرا.

2-بالنسبة لحليب القارورات:

كذلك عرف هذا المنتج تراجعا فادحا في مبيعاته نتيجة لتراجع انتاجه والذي كان سببه الرئيسي ارتفاع تكاليفه كما بينا ذلك سابقا. فلقد تراجعت المبيعات سنة 2005 بنسبة 97% مقارنة بسنة 2000 أي ما يعادل 11052000 لتر في السنة وبمبلغ 280168200 دج من الايرادات، هذه الأخيرة تعادل 30% من رقم الأعمال المحقق سنة 2005.

غير أن مبلغ هذه الإيرادات لا تغطي التكاليف الناتجة عن هذا المنتج فالسعر الذي حددته الدولة لا يغطي ولو نصف تكلفته وبالتالي هل هذا التراجع كان في صالح الملبنة؟

3-بالنسبة لحليب الأبقار:

شهد هذا المنتج ارتفاعا ملحوظا في مبيعاته، فلقد زادت مبيعات سنة 2005 بأكثر من 4652% مقارنة بسنة 2000 أي ما يعادل 5722000 لتر في السنة وبمبلغ إيرادات 163077000دج. وإذا قارنا هذه الأخيرة بالإيرادات التي ضيعتها الملبنة نتيجة لتراجع مبيعات منتج حليب الأكياس ومنتج حليب القارورات فإننا نجدها غير كافية لتغطيته وكذلك بالنسبة للكميات ويبقى عجزا بمقدار 19554000 لتر وبمبلغ 449221600 دج أي ما يعادل 46% من رقم أعمال سنة 2005. وهي نسبة معتبرة على الملبنة أن تأخذها في الحسبان وتعمل على زيادة مبيعاتها من حليب الأبقار ما دامت مادته متوفرة محليا وبشكل دائم وذلك لتفادي هذا العجز.

4-بالنسبة للبن:

عرف هذا المنتج تراجعا في مبيعاته بلغ 05.55% سنة 2005 مقارنة بسنة 2000 أي ما يعادل 213000 لتر وبمبلغ إيرادات 4962900 دج في السنة. ويمكن للملبنة استغلال هذا المنتج في تعويض خسائرها ما دام هناك إقبال عليه من طرف المستهلك.

على العموم عرفت مبيعات الملبنة بصفة عامة تراجعا كبيرا تسبب في ضياع مقداره 19767000 لتر في سنة 2005 مقارنة بسنة 2000 وهي كمية كبيرة اذا تم بيعها بـــ:

- أدنى الاسعار في الملبنة (وهو سعر حليب الأكياس) 23.35دج/ل نجد أنها ستحقق ايرادات تبلغ 461559450دج أي ما يعادل 46% من رقم الأعمال لسنة 2005 وهذا الحل بعيدا نوعا ما عن الواقع لأن حليب الأكياس يعاني من مشكلة نقص المادة الأولية وارتفاع أسعارها.
- أعلى الأسعار في الملبنة 28.5دج (وهو سعر حليب الأبقار) نجد أنها ستحقق إيرادات تبلغ 563359500دج، وهذا المبلغ يفوق نصف رقم الأعمال المحقق من الإنتاج المباع لسنة 2005، وهذا الحل أقرب للواقع لتوفر مادة حليب الأبقار ولإقبال المستهلك عليه، ومثل هذا المبلغ كفيل بحل العديد من مشاكل الملبنة.

IV .3- دراسة تحليلية لتطور النتائج التحليلية للملبنة:

يتم حساب النتيجة التحليلية بعد أن يستوفي الاستغلال جميع مراحله (تموين، إنتاج وبيع)، وهي عبارة عن الفرق بين ما تحصلت عليه المؤسسة من عملية البيع لانتاجها من إيرادات (هذه الأخيرة تسمى محاسبيا برقم الأعمال) وبين ما أنفقته من مصاريف على مختلف مراحل الاستغلال، (ومجموع هذه النفقات تسمى بسعر التكلفة).

IV .1.3- رقم الأعمال:

يحسب هذا الأخير بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال = الإنتاج المباع x سعر البيع الفردي

ولتحديد أثره على النتيجة التحليلية لابد كذلك من تحليله بدوره إلى عناصره المكونة له، وهي الإنتاج المباع (المبيعات) وسعر البيع الفردي.

وقد تطرقنا في النقطة أعلاه بالتحليل للمبيعات وبقي أن نتعرض هنا إلى سعر البيع، هذا الأخير عبارة عن سعر التكلفة مضافا اليه هامش الربح والجدول الموالي يبين التطورات التي عرفتها أسعار البيع لمختلف منتجات الملبنة:

الجدول رقم (5-11): تطور أسعار البيع للملبنة خلال الفترة 2000-2005

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
حليب الأكياس	18.55	18.55	23.35	23.35	23.35	23.35
حليب القارورات	20.39	20.39	25	24.35	24.35	25.35
حليب الأبقار	26	26	28	28	28	28.5
اللبن	19	23.78	26.52	22.3	22.28	23.3

المصدر: التقارير الثلاثية لمصلحة المحاسبة التحليلية.

نلاحظ أن أسعار البيع في الملبنة على نوعين:

- أسعار بعض المنتجات (حليب الأكياس وحليب القارورات) محددة ولا دخل للملبنة في تحديدها حتى ولو كان هذا السعر لا يغطي التكاليف وبقيت ثابتة لعدة سنوات.

- أسعار محددة من طرف الملبنة لبعض منتجاتها (حليب الأبقار واللبن) على أساس إضافة هامش ربح لسعر تكلفة هذه المنتجات.

IV .2.3- سعر التكلفة:

سعر التكلفة تعبير محاسبي لمجموعة المصاريف المنفقة منذ بدأ عملية التموين وإلى غاية تسليم المنتج إلى المستهلك (وفي بعض المؤسسات تستمر هذه المصاريف إلى ما بعد البيع).

ويتم حسابه بالعلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع.

ولتحديد أثره على النتيجة التحليلية يجب تحليله إلى عناصره المكونة له وهي تكلفة الإنتاج المباع ومصاريف التوزيع. ولقد تم التعرض في النقطة السابقة لتكلفة الإنتاج وتم تحديد عناصرها وذكرنا أهم عنصر فيها هو مصاريف المادة الأولية.

سنتعرض في هذه النقطة لمصاريف التوزيع وكذا سعر التكلفة كما أننا سنعتمد في التحليل على سعر التكلفة الفردي نظرا لكونه أكثر تعبيرا ودلالة من سعر التكلفة الإجمالي.

والجدول الموالي يبين التطورات التي عرفتها أسعار التكلفة ومصاريف التوزيع خلال السنوات الخمس الأخيرة.

الجدول رقم (5-12) تطور أسعار التكلفة ومصاريف التوزيع بالملبنة خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 دج

المنتجات	السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
حليب الأكياس	تكلفة الانتاج المباع	19.83	23.37	20.46	19.52	21.32	24.88
	مصاريف التوزيع	1.33	0.73	0.92	1.03	1.14	1.17
	سعر التكلفة	21.16	24.1	21.38	20.55	22.46	26.05
حليب القاروورات	تكلفة الانتاج المباع	26.05	34.42	41.25	46.97	60.05	206.84
	مصاريف التوزيع	1.47	0.84	1.05	1	1.18	1.3
	سعر التكلفة	27.52	35.26	42.3	47.97	61.23	208.14
حليب الأبقار	تكلفة الانتاج المباع	–	23.75	25.31	26.46	26.18	26.57
	مصاريف التوزيع	–	0.85	1.16	1.27	1.37	1.4
	سعر التكلفة	–	24.6	26.47	27.73	27.55	27.97
اللبن	تكلفة الانتاج المباع	17.08	22.21	18.72	18.72	20.56	21.69
	مصاريف التوزيع	1.39	0.76	0.95	0.97	0.84	1.16
	سعر التكلفة	18.47	22.97	19.67	19.69	21.4	22.85

المصدر: التقارير الثلاثية لمصلحة المحاسبة التحليلية

من الجدول نلاحظ أن سعر التكلفة يتأثر بتكلفة الإنتاج المباع بنسبة كبيرة تقارب في المتوسط 96% وبنسبة ضئيلة تعادل 4% بالنسبة لمصاريف التوزيع، وهذا أمر طبيعي فهذه الأخيرة لا تتعدى المصاريف الإدارية لدائرة التسويق في حين أن مصاريف الشحن، النقل...يتحملها الزبون.

وبالتالي فإن سعر التكلفة يتأثر أكثر بتكلفة الإنتاج المباع، هذه الأخيرة إذا استثنينا حليب القاروورات نجدها تتأثر لباقي المنتجات بسعر المادة الأولية * وإذا قارنا سعر المادة الأولية بسعر التكلفة لكل منتج نجد أن هناك علاقة واضحة بينهما، حيث كلما زاد سعر المادة الأولية صاحبه زيادة في سعر التكلفة والعكس صحيح.

أما بالنسبة لحليب القاروورات فإن تكلفة الانتاج تتأثر أولا بالمصاريف غير المباشرة ثم بسعر المادة الأولية، وبالتالي فإن سعر التكلفة لهذا المنتج يتأثر بهذين العنصرين، كما أن لكمية الإنتاج المباع أثر محسوس على سعر التكلفة، حيث أنه كلما زاد الإنتاج انخفض نصيب الوحدة المباعة من سعر التكلفة، ونعلم أن حليب القاروورات عرف تراجعا كبيرا (أكثر من 90%) في كمية إنتاجه ومبيعاته مما تسبب في ارتفاع نصيب الوحدة الواحدة من سعر التكلفة وهذا نتيجة لتحمل مصاريف ثابتة (مثلا اهتلاك الآلات) دون أن يكون لها مقابل في الإنتاج.

* المقصود هنا جميع أنواع المواد الأولية من غبرة الحليب، المواد الدهنية، والحليب المجمع.

مما سبق يتضح أن سعر التكلفة يتأثر على العموم بسعر المادة الأولية والمصاريف غير المباشرة. فما تأثير ذلك على النتائج المحققة للملبنة خاصة وأن بعض منتجاتها مدعمة ومحدد أسعارها من طرف الدولة دون الرجوع إلى سعر تكلفتها؟

3.3.IV- النتيجة التحليلية:

تعد هذه الأخيرة المقياس الفعلي المعبر عن مدى نجاح أو فشل الملبنة في أداء نشاطها الاستغلالي، وكما بينا سابقا فإن النتيجة تتأثر بعنصرين أساسيين هما رقم الأعمال وسعر التكلفة الذين على أساسهما تأخذ النتيجة إحدى الحالات الثلاث التالية:

-حالة الربح: إذا كان رقم الأعمال أكبر من سعر التكلفة أي أن الإيرادات المحققة من الإنتاج المباع يغطي إجمالي المصاريف المنفقة عليه ويبقى جزءا منها يمثل هامش الربح.

-حالة الخسارة: إذا كان رقم الأعمال أقل من سعر التكلفة، وبالتالي فإن الإيرادات المحققة من الإنتاج المباع لا تكفي لتغطية إجمالي المصاريف.

-حالة النتيجة المعدومة (التعادل): إذا كان رقم الأعمال يغطي تماما سعر التكلفة دون تحقيق فائض.

والجدول الموالي يبين في أي الحالات الثلاثة تقع النتيجة التحليلية لمنتجات الملبنة:

الجدول رقم (5-13) تطور النتيجة التحليلية لمنتجات الملبنة خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 دج

المنتجات	*السنوات*	2000	2001	2002	2003	2004	2005
حليب الأكياس	رقم الأعمال	650957	727327	780453	528307	528812	487267.8
	سعر التكلفة	742734	944952	714495	465047	508676	543611.4
	النتيجة	(91777)	(217625)	65958	63260	20136	(56343.6)
حليب القارورات	رقم الأعمال	230856	99564	51360	35004	24009	6844.5
	سعر التكلفة	311655	172188	86921	68938	60373	56368.8
	النتيجة	(80799)	(72624)	(35561)	(33934)	(36364)	(49542.3)
حليب الأبقار	رقم الأعمال	-	91624	128832	131915	161828	166582.5
	سعر التكلفة	-	86693	121801	130654	159249	163484.65
	النتيجة	-	4931	7031	1261	2579	3097.85
اللبن	رقم الأعمال	72941	72256	103811	108465	117941	84485.8
	سعر التكلفة	70918	69124	76971	81854	96834	82854.1
	النتيجة	2023	3132	26840	26611	21107	1631.7
النتيجة التحليلية للمجموع		(170553)	(282186)	64268	57198	7458	(101156.35)

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المحاسبة التحليلية

من خلال الجدول يمكننا ترتيب المنتوجات حسب النتائج المحققة كما يلي :

1- حليب الأكياس:

يأتي هذا المنتج في المرتبة الأولى حيث حقق أعلى النتائج سواء من ناحية الأرباح أو الخسائر فلقد حقق خسارة لمدة سنتين متتاليتين سنة 2000 و 2001، ويعود السبب في ذلك إلى ارتفاع سعر التكلفة عن سعر البيع، فهذا الأخير محدد دون مرجعية للتكاليف. كما أنه عرف ثباتا خلال هاتين السنتين، في حين ارتفع سعر التكلفة سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 بسبب ارتفاع أسعار المواد الأولية مما تسبب في ارتفاع الخسارة لسنة . 2001 أما سنة 2002 فعرفت ارتفاعا لسعر البيع وتراجعا لسعر التكلفة نتيجة لانخفاض سعر المواد الأولية مما أدى الى تحقيق أرباح خلال هذه السنة.

لكن ثبات سعر البيع للسنوات الموالية (2003، 2004 و2005) وارتفاع سعر التكلفة لنفس الأسباب السالفة الذكر أدى إلى تراجع الأرباح عما حققه المنتج خلال سنة 2002 وتحقيق خسارة في سنة 2005.

2- اللبن:

يأتي هذا المنتج في المركز الثاني من الترتيب من حيث الأرباح المحققة، لكن هذه الأخيرة تختلف من سنة إلى أخرى فهي ترتبط بسعر البيع وسعر التكلفة معا. فكلما ثبت سعر البيع لسنة معينة تراجعت الأرباح عما كانت عليه، كما هو الحال للسنوات 2003 و2004 و 2005 مقارنة بسنة 2002. فعندما ارتفع سعر البيع لهذه السنة حقق المنتج أعلى الأرباح وعندما استقر سعر البيع وثبت أدى ذلك إلى تراجع الأرباح وانخفاضها عما كانت عليه في سنة 2002، ويعود سبب ذلك إلى ارتفاع سعر التكلفة خلال هذه السنوات ولم يقابله زيادة في سعر البيع، مع العلم أن هذا المنتج يتحدد سعره على أساس سعر التكلفة مضافا إليه هامش الربح.

3- حليب الأبقار:

بالرغم من أهمية هذا المنتج وتوافر مادته الأولية إلا أنه يحتل المرتبة الثالثة من حيث النتائج المحققة. فلقد حقق طيلة هذه السنوات أرباحا ضئيلة مقارنة بالمنتجين السابقين، والسبب كما يبينه الجدول أن التكاليف تكاد تكون مساوية للإيرادات، وهذا يعني أن التكاليف مرتفعة جدا مقارنة بالكميات المباعة، والهامش يكاد يكون معدوما حيث يتراوح بين 0.26دج و 1.52دج للوحدة المباعة. ومثل هذه الأسباب والمتغيرات تحتاج إلى مراجعة ودراسة معمقة لتخفيف أو تفادي آثارها السلبية.

4- حليب القارورات:

حقق هذا المنتج أسوأ النتائج على الإطلاق بالنسبة للملبنة، فخلال السنوات الماضية حقق المنتج خسائر فادحة سببها سعر البيع المنخفض الذي لا يغطي في بعض الأحيان نصف سعر

التكلفة، هذا الأخير الذي عرف تزايدا مستمرا بلغ أقصاه سنة 2005 حيث تضاعف بأكثر من ست مرات مقارنة بسنة 2000، وسبب هذه الزيادة ارتفاع المصاريف غير المباشرة وسعر المواد الأولية في حين بقي سعر البيع ثابتا.

أما عن النتائج الإجمالية فنلاحظ أنها مكونة في معظمها من نتائج حليب الأكياس، حيث نرى أن النتيجة تغيرت من الخسارة إلى الربح بمجرد تحقيق هذا المنتج الأرباح، وهذا يدل على أهمية المنتج.

ولهذه النتائج الدور البارز في تكوين النتيجة الصافية للملبنة كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-14) تطور النتائج الصافية للملبنة خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 دج

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
نتيجة الاستغلال	(171334)	**(96125)**	**47571**	**50588**	**(3568)**	**(74129)**
نتيجة خارج الاستغلال	**(32796)**	**(16724)**	**12884**	**(4181)**	**11185**	**8854**
النتيجة الصافية	**(204130)**	**(112849)**	**60455**	**46407**	**7617**	**(74983)**

المصدر: مصلحة المحاسبة العامة

تتكون النتيجة الصافية من عنصرين أساسيين هما نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال وإذا تأملنا في المعطيات نجد أن نتيجة الاستغلال تشكل الجزء الأكبر المكون للنتيجة الصافية، حيث تتراوح نسبتها بين 84% و 147%، في حين لا تتعدى نسبة النتيجة خارج الاستغلال 14%.

ومنه تشكل نتيجة الاستغلال العنصر الأكثر تأثيرا في النتيجة الصافية، وبما أن نتيجة الاستغلال مكونة من الإيرادات (النواتج) والمصاريف المتعلقة بالاستغلال فحسب، وأنه جزءا من هذه الإيرادات والمصاريف تتعلق بالإنتاج المباع والذي يشكل الفرق بينهما (الإيرادات-المصاريف) النتيجة التحليلية، فإننا إذا قارنا هذه الأخيرة بنتيجة الاستغلال نجد أنها تشكل ما بين 99.5% و293.5% من نتيجة الاستغلال.

وبناءا عليه تتأثر نتيجة الاستغلال بشكل كبير بحصيلة النتيجة التحليلية ومنه يتعدى تأثيرها إلى النتيجة الصافية. أي أن للنتيجة التحليلية أثرها الواضح في النتيجة الصافية، فإذا قمنا بمقارنة النتيجتين نجد أن هناك علاقة وثيقة بينهما، فكلما زادت (سواء بالربح أو الخسارة) النتيجة التحليلية صاحبها ذلك ارتفاعا في النتيجة الصافية والعكس صحيح. وهذا يفرض ضرورة التركيز على هذه النتيجة أكثر مع عدم إغفال أثر باقي العناصر المكونة للنتيجة الصافية.

4.IV- نتائج التحليل:

تتلخص نتائج التحليل لواقع المبيعات بالملبنة فيما يلي:

1-بالنسبة لحليب الأكياس: يتميز هذا المنتج بكونه الأكثر إنتاجا وبيعا في الملبنة، كما يتميز بكونه الأقل سعرا وتكلفة. كما أنه المحدد الرئيسي للنتيجة التحليلية للملبنة وبالتالي النتيجة الصافية. لكنه وبالرغم من هذه المميزات فإنه عرف تراجعا ملحوظا لمبيعاته تسبب في فقدان حصة هامة في السوق، وهذا يستدعي ضرورة القضاء على أسباب التراجع واستغلال المميزات في زيادة المبيعات وبالتالي النتائج.

2-بالنسبة لحليب القارورات: يعاب على هذا المنتج بأنه الأقل بيعا والأكبر تكلفة والمتسبب جزئيا في النتائج السلبية التي حققتها الملبنة. وهذا يعني إعادة الحسابات والتحاليل التي تحدد الفوائد التي تعود على الملبنة من عملية الاحتفاظ به أو إلغائه من برامجها.

3-بالنسبة لحليب الأبقار: يتميز هذا المنتج بوفرة المادة الأولية لكنها غير مستغلة كفاية، كما يتميز بتزايد كمية إنتاجه وبيعه إلا أن ذلك يبقى غير كافي لتعويض ما فقدته الملبنة فيما يخص حليب القارورات. وبالرغم من تحقيقه لنتائج إيجابية إلا أنها تعتبر ضئيلة جدا نتيجة لارتفاع تكاليفه ومن هنا تظهر المتغيرات التي يجب الاستفادة منها لزيادة الإنتاج والنتائج، وتلك التي يجب دراستها وتحليلها لتخفيف أثرها على النتائج.

4-بالنسبة للبن: يتميز هذا المنتج بتزايد مبيعاته وانخفاض تكاليفه، وتحقيقه لنتائج إيجابية مقارنة بالكميات المباعة منه، والتي ساهمت إلى جانب نتائج حليب الأكياس في تشكيل النتيجة الصافية الموجبة. إلا أن هذه النتائج عرفت تراجعا في السنتين الأخيرتين وهذا يستوجب القضاء على أسباب التراجع واستغلال المميزات في زيادة المبيعات والنتائج.

5-بالنسبة للملبنة ككل: إن الحليب من المنتجات الواسعة الاستهلاك وذات الطلب والاستهلاك اليومي، إلا أن الملبنة تعاني مشاكل كبيرة في تصريف منتجاتها، كما أن إنشاء وحدات للحليب في مناطق عديدة كانت أسواقا لمنتجاتها جعلها تفقد هذه الأسواق وتتسبب في تراجع نتائجها، بالإضافة إلى الغياب الملحوظ للدراسات التسويقية ولأي سياسة تجارية على مستوى الملبنة (سواء بالنسبة للعلامة، للمنتجات، الجودة،الإشهار).

كما لاحظنا فإن التشكيلة المعروضة جد محدودة ومحصورة في الحليب فحسب، بالرغم من أن مجلس الإدارة طرح في العديد من المرات أهدافا تتعلق بالتنويع وتطوير منتجات جديدة (مثل الحليب الرائب المجمد) كمصدر أساسي للقيمة المضافة. غير أنها بقيت مجرد اقتراحات لم تستطع بلوغها بسبب أن بعض القرارات ممركزة على مستوى المجمع (كعملية التخصص للوحدات). بالإضافة إلى صعوبة الحصول على قروض الاستثمار لتنويع التشكيلة.

ولاحظنا كذلك غياب تام لوظيفة البحث والتنمية على مستوى الوحدة مما تسبب في ضعف الجهود التسويقية، وفقدان أجزاء هامة من السوق.

6- المنافسين: يجب هنا التمييز بين عرض مختلف الوحدات، وعرض المنتجين الخواص، وعرض الأجانب:

- يمنع ويحد التقسيم الداخلي للمجمع والتخصص المفروض على مختلف وحداته من المنافسة فيما بينها، فكل وحدة تتصرف كشريك يستقبل جزءا من منتجات الوحدات الأخرى، ويرسل لها بدوره جزءا من منتجاته.

- على عكس من ذلك يشكل الخواص تهديدا حقيقيا للوحدة بسبب ديناميكيتهم ، إمكانياتهم على الاستثمار، إبداعهم التكنولوجي وقدراتهم على التنويع السريع خاصة فيما يتعلق بمنتج الياؤورت وبمستويات عالية من الجودة. وأمام هذه التهديدات مازالت الوحدة في مرحلة دراسة المبادرات لتحسين مادة الغلاف، كمحاولة منها لاسترجاع حصتها من سوق هذا المنتج والتي ضيعتها منذ زمن بعيد لصالح الخواص.

- إن دخول منافسين أجانب إلى القطاع سيؤدي إلى طاقات جديدة ورغبة في غزو جزء من السوق وموارد مادية دائمة. لم يستثمر الخواص لحد الآن في مادة الحليب لأن سعر البيع محدد من طرف الدولة، غير أنه يجب الإشارة إلى أن الوضعية قد تتغير في حالة تحرير الأسعار.

أما سوق مشتقات الحليب فظروفها تحفز على دخول مستثمرين جدد لهم مجموعات فعالة وسياسات هجومية للاستحواذ على جزء من السوق. ويصبحون خطرا كبيرا في حالة إتحادهم مع شركاء أجانب، الذين يمتلكون موارد الإبداع التكنولوجي والتحكم في التسيير الإستراتيجي، كما حدث عندما اتحدت دانون مع جرجرة **SPA** التي تعد الرائدة لمشتقات الحليب في الجزائر بوحدتها أقبو(بجاية).

7- المنتجات البديلة: مازالت مشتقات الحليب المستوردة تحتل مكانة محدودة في السوق الوطنية غير أنه من الصعب توقع تطورها. كما أن بعض مشتقات الحليب كالزبادي يستهلك في العائلة الجزائرية كتحليه (dessert)، وبالتالي فإن الفواكه يمكن أن تشكل المنتج المنافس خاصة وأن أسعارها بدأت قي الانخفاض قي السوق الوطنية إبتداءا من صائفة 2002 نتيجة لتنفيذ برنامج **.PNDA**

وقد تشكل المشروبات الغازية والعصائر تهديدا لمنتج الزبادي خاصة في موسم الصيف وشهر رمضان، حيث تشهد هذه الفترات تخفيضات في أسعار هذه المنتجات لدفع المواطنين لاستهلاكها. أما منتج الحليب فليس له منافس (كالقهوة أو الشاي) فالمجتمع الجزائري يميل إلى استهلاك الحليب أكثر، إلا في الحالات الإستثنائة كعدم توفره أو تلفه.

8- تدخلات الدولة: قي تحديد الأسعار للمنتجات التي تعتبرها أساسية يجب تدعيمها، ويعد الحليب من بين المنتجات ذات الضرورة القصوى التي يجب أن تكون أسعارها منخفضة وتتناسب مع القدرة الشرائية للمواطن، إلا أن هذه الأسعار لا تغطي التكاليف مما جعلها عائقا أمام تطور الوحدة خاصة وأنها تأمل قي توسيع مجال نشاطها، وأهم فرضية لهذا التوسع تحرير الأسعار.

V- دراسة تحليلية لواقع الاستثمار بالملبنة:

الاستثمار عبارة عن تضحيات حالية (مهما كان نوعها) على أمل الحصول على أرباح مستقبلية. وهذا يعني أن مداه يتعدى السنة الواحدة مما يجعله يدخل ضمن التخطيط طويل الأجل. كما أن نتائجه غير أكيدة لأنه يتعلق بفترة زمنية مستقبلية بعيدة والمستقبل مجهول ويسوده عدم اليقين، وكل هذا يدعو إلى توخي الدقة والحذر عند اتخاذ قرار الاستثمار.

يختلف هدف الاستثمار من مؤسسة إلى أخرى فمنها من يهدف إلى تعويض ما أهتلك من تجهيزاتها، ومنها من يسعى إلى إحلال الحديث مكان القديم لمواكبة التطور، ومنها ما يهدف إلى التوسع...الخ.

يلعب الاستثمار الدور الفعال في القضاء على الجمود الذي يصيب المؤسسات خاصة إذا وقع الاختيار على الاستثمار المناسب. غير أن مثل هذه العملية تكلف المؤسسة مبالغ مالية هامة تعجز مقدرتها المالية عن توفيرها دفعة واحدة. كما لهذه العملية تأثير كبير ومباشر على عملية الإنتاج وبالتالي يتعداه بصفة غير مباشرة إلى باقي الأنشطة.

للملبنة أنواعا متعددة من الاستثمارات تحاول من خلالها إنعاش دورتها الاستغلالية فهل يا ترى لذلك تأثير على إنتاجها وتكاليفها؟

1.V- عرض لمختلف أنواع الاستثمارات بالملبنة:

خصصت الملبنة كأي مؤسسة وطنية المجموعة الثانية لتسجيل ومتابعة مختلف استثماراتها وهي مقسمة إلى سبعة أنواع مرتبة في حسابات متسلسلة كمايلي :

1-الحساب 20 مصاريف إعدادية: يشمل هذه الحساب عدة أنواع من المصاريف، لكن تم تركيزها في الملبنة في نوعين أساسيين من المصاريف وهما:

-مصاريف التكوين المهني.

-مصاريف الدراسات والأبحاث.

وبالرغم من أهمية هذه المصاريف إلا أنها لا تتعدى نسبتها 0.07% من مجموع استثمارات الملبنة.

2- الحساب 21 القيم المعنوية: يضم هذا الحساب بندا واحدا وهو الاستثمار في برمجيات الإعلام الآلي **(Logiciel Informatique)** أما نسبته إلى مجموع الاستثمارات فهي تكاد لا تذكر 0.02%.

3- الحساب 22 الأراضي: يضم هذا الحساب الاستثمارات المتعلقة بأراضي البناء والأشغال ويمثل نسبة 1.38% من مجموع الاستثمارات.

4- الحساب 24 تجهيزات الإنتاج: بنود هذا الحساب متنوعة فهو يحتوي على الاستثمارات التالية :المباني، أعمال البنية التحتية، معدات وآلات، معدات النقل، معدات المكتب، أغلفة متداولة، ترتيبات وتركيبات. ويشكل النسبة الأكبر من مجموع الاستثمارات فهي تفوق 97% من المجموع.

5- الحساب 25 تجهيزات اجتماعية: يضم هذا الحساب الاستثمارات المتعلقة بالمباني الاجتماعية المعدات، المنقولات والتهيئة (**Aménagement**) ونسبته لا تتعدى 1.18% من مجموع الاستثمارات.

6- الحساب 26 الأبقار: ليس هناك أي استثمار للملبنة في هذا المجال. خلال سنوات الدراسة.

7- الحساب 28 استثمارات جارية: نفس الشيء.

ومنه ومما سبق يتضح أن الملبنة ركزت استثماراتها في تجهيزات الإنتاج، إذ تشكل هذه الأخيرة معظم هذه الاستثمارات وهذا يعني أن التحليل سينصب أكثر على تجهيزات الانتاج لتحديد مدى تأثيرها على انتاج الملبنة وكذا تكاليفها مع عدم إغفال باقي الاستثمارات.

V .2- دراسة تحليلية لتطور الاستثمارات بالملبنة:

لمعرفة التطورات التي عرفتها استثمارات الملبنة ندرج الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-15) تطور الاستثمارات بالملبنة خلال الفترة 2000-2005

الوحدة 10^3 دج

أنواع الاستثمارات	*السنوات*	2000	2001	2002	2003	2004	2005
مصاريف إعدادية	القيمة الاجمالية	38	583	943	943	943	737
	الاهتلاكات	02	148	433	732	913	737
	القيمة الصافية	36	435	510	211	030	00
القيم المعنوية	القيمة الاجمالية	286	307	307	307	307	307
	الاهتلاكات	136	212	275	300	305	307
	القيمة الصافية	150	095	032	07	02	00
الأراضي	القيمة الإجمالية	19660	19660	19660	19660	19660	19660
	الاهتلاكات	00	00	00	00	00	00
	القيمة الصافية	19660	19660	19660	19660	19660	19660
تجهيزات الإنتاج	القيمة الاجمالية	1377667	1382576	1379570	1372547	1383075	1394188
	الاهتلاكات	755383	832130	909497	980008	1056818	1134974
	القيمة الصافية	622284	550446	470073	392539	326257	259214
تجهيزات اجتماعية	القيمة الاجمالية	16749	16699	16680	16664	16658	16645
	الاهتلاكات	6939	7644	8338	8903	9475	10042
	القيمة الصافية	9810	9055	8342	7761	7183	6603
مجموع الاستثمارات	القيمة الاجمالية	1414400	1419824	1417160	1410120	1420642	1431536
	الاهتلاكات	762460	840134	918542	989943	1067512	1146059
	القيمة الصافية	651940	579690	498618	420177	353130	285477

المصدر: التقارير السنوية لمصلحة المحاسبة العامة

من الجدول يتبين مايلي:

1- بالنسبة للمصاريف الإعدادية: نلاحظ أن قيمتها الاجمالية ارتفعت سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 وبقيمة 545 x 10^3 دج، هذه الأخيرة أستثمرت في مجال التكوين المهني بمبلغ 339 x 10^3 دج وفي مجال الدراسات والأبحاث بمبلغ 206 x 10^3 دج، ثم تواصل ارتفاع هذه المصاريف سنة 2002 مقارنة بسنة 2001 وبقيمة 306 x 10^3 دج استثمرت كلية في مجال التكوين المهني. ثم عرفت استقرارا في السنتين المواليتين بسبب عدم قيام الملبنة بأي استثمار في هذا المجال. وفي سنة 2005 تراجعت قيمتها الإجمالية وتم إطفاؤها كلية.

2- بالنسبة للقيم المعنوية: الارتفاع الوحيد الذي عرفته هذه القيم كان سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 وبقيمة تعادل 21 x 10^3 دج، خصصت لشراء برامج الاعلام الآلي، ثم استقرت قيمتها للسنوات الموالية لعدم الاستثمار في هذا المجال من طرف الملبنة، كما نلاحظ أن هذه القيم اهتلكت في نهاية سنة 2005.

3- الأراضي: نلاحظ ثبات قيمة الأراضي خلال السنوات الخمس، وهذا دليل على عدم وجود أي استثمار في هذا المجال طيلة هذه السنوات.

4- بالنسبة لتجهيزات الإنتاج: شهد هذا النوع من الاستثمارات تحركات ملموسة نوجزها فيمايلي :

- ارتفعت القيمة الإجمالية للتجهيزات سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 وبقيمة تعادل 4909 x 10^3 دج تم استثمارها في عمليتين الشراء والتنازل:
  - عملية الشراء: تم استثمار مبلغ 14468 x 10^3 دج في شراء معدات وآلات بمبلغ 10011 10^3 دج، معدات النقل بمبلغ 2372 x 10^3 دج، معدات المكتب بمبلغ 996 x 10^3 دج، وترتيبات وتركيبات بمبلغ 1089 x 10^3 دج.
  - عملية التنازل: تم التنازل عن ما قيمته 9559 x 10^3 دج حيث تم التنازل عن معدات النقل مبلغ 5949 x 10^3 دج، ومعدات المكتب بمبلغ 3610 x 10^3 دج.

ونتيجة لقيام الملبنة بهاتين لعمليتين، أدى ذلك إلى ارتفاع القيمة الإجمالية لتجهيزات الإنتاج سنة 2001.

- انخفضت القيمة الإجمالية لتجهيزات الإنتاج سنة 2002 مقارنة بسنة 2001 وبقيمة 3006 x 10^3 دج بسبب أن ما تنازلت عنه الملبنة في هذه السنة كان أكثر مما اشترته حيث:
  - اشترت بقيمة x2460 10^3 دج معدات وآلات بمبلغ 1318 x 10^3 دج، معدات المكتب بمبلغ 74 x 10^3 دج، وترتيبات وتركيبات بمبلغ 1068 x 10^3 دج.
  - تنازلت بقيمة 5466 x 10^3 دج عن معدات النقل بمبلغ 5123 x 10^3 دج، وترتيبات وتركيبات بمبلغ 338 x 10^3 دج.

– وتواصل التراجع للقيمة الإجمالية لهذه التجهيزات لسنة 2003 وبقيمة تعادل 7023 x 10^3 دج مقارنة بسنة 2002 ولنفس الأسباب، حيث أنها:

- اشترت بقيمة 204 x 10^3 دج معدات وآلات بمبلغ 176 x 10^3 دج، معدات المكتب بمبلغ 5 x 10^3 دج، وترتيبات وتركيبات بمبلغ 23 x 10^3 دج.
- وتنازلت بقيمة 7227 x 10^3 دج عن معدات وآلات بمبلغ 7207 x 10^3 دج ومعدات المكتب بمبلغ 20 x 10^3 دج. و تسبب هذا التنازل في تخفيض القيمة الإجمالية لتجهيزات الإنتاج سنة 2003.

– في حين عرفت القيمة الإجمالية لهذه التجهيزات ارتفاعا ملحوظا وكبيرا سنة 2004 مقارنة بسنة 2003 وبقيمة تعادل 10528 x 10^3 دج وهي أكبر ارتفاع عرفته هذه التجهيزات خلال هذه السنوات والسبب في ذلك يعود إلى أن الملبنة في هذه السنة استثمرت في عملية الشراء أكثر من عملية التنازل حيث:

- اشترت بما قيمته 10580 x 10^3 دج معدات وآلات بمبلغ 10270 x 10^3 دج، معدات المكتب بمبلغ 203 x 10^3 دج، وترتيبات وتركيبات بمبلغ 107 x 10^3 دج.
- وتنازلت عن ما قيمته 52 x 10^3 دج عن معدات وآلات بمبلغ 51 x 10^3 دج، ومعدات المكتب بمبلغ 01 x 10^3 دج.

– ارتفعت القيمة الإجمالية للتجهيزات سنة 2005 مقارنة بسنة 2004 وبقيمة تعادل 11113 x 10^3 دج تم استثمارها في عمليتين الشراء والتنازل:

- عملية الشراء: تم استثمار مبلغ 11193 x 10^3 دج في شراء معدات وآلات بمبلغ 5607 10^3 دج، معدات النقل بمبلغ 5117 x 10^3 دج، معدات المكتب بمبلغ 293 x 10^3 دج، وترتيبات وتركيبات بمبلغ 176 x 10^3 دج.
- عملية التنازل: تم التنازل عن معدات المكتب بقيمة 80 x 10^3 دج.

ونتيجة لقيام الملبنة بهاتين لعمليتين، أدى ذلك إلى ارتفاع القيمة الإجمالية لتجهيزات الإنتاج سنة 2005.

مما سبق يتبين أن أكثر من 97% من القيمة المستثمرة في تجهيزات الإنتاج كانت موجهة للمعدات والآلات.

5–بالنسبة للتجهيزات الاجتماعية: لم تقم الملبنة خلال سنوات الدراسة بأي استثمار يذكر في هذا المجال والسبب الرئيسي في تراجع القيمة الإجمالية لهذه التجهيزات من سنة إلى أخرى هو التنازل المستمر في بعض المعدات والمنقولات.

على العموم نلاحظ أن القيمة الإجمالية للاستثمارات عرفت ارتفاعا سنة 2001 مقارنة بسنة 2000، وسنتي 2004 و 2005 مقارنة بالسنوات السابقة لها. وكما رأينا فإن عملية الاستثمار ارتكزت بصفة عامة في مجالي التكوين والأبحاث والدراسات، وتجهيزات الإنتاج.

- ففي سنة 2001 ارتفعت القيمة الإجمالية للاستثمار بـــ 5424×10^3 دج منها ما يعادل 90% وجهت لتجهيزات الإنتاج والباقي وجه للاستثمار في مجال التكوين والبرامج.

- أما سنة 2004 فعرفت ارتفاعا بقيمة 10522×10^3 دج وجهت كلها للاستثمار في مجال تجهيزات الإنتاج وخصص منها 98% لشراء معدات وآلات.

- وفي سنة 2005 عرفت ارتفاعا بقيمة 10894×10^3 دج وجهت كلها كذلك هذه السنة للاستثمار في مجال تجهيزات الإنتاج.

ولمثل هذا النوع من الاستثمارات الأثر الكبير والمباشر على الإنتاج والتكاليف وسنبين فيما يلي هذا الأثر على إنتاج وتكاليف الملبنة.

3.V- أثر الاستثمار على الإنتاج والتكاليف بالملبنة:

تمثلت عملية الاستثمار بالملبنة في الشراء والتنازل، ولاحظنا أنها تختلف من سنة إلى أخرى حيث نجد في بعض السنوات تفوق عملية الشراء عملية التنازل، وفي البعض الآخر يحدث العكس وكان لذلك أثره على الإنتاج والتكاليف.

1- بالنسبة للإنتاج: إذا ما قارنا الاستثمارات التي تمت خلال سنوات الدراسة بالانتاج المحقق خلالها نجد مايلي:

- في سنة 2001: قامت الملبنة باستثمار فاقت فيه عملية الشراء عملية التنازل، مما أدى إلى ارتفاع القيمة الاجمالية للاستثمار عما كانت عليه سنة 2000، وكان ذلك بمقدار 5424×10^3 دج والذي استثمر في المجالات التالية: التكوين المهني، الدراسات والأبحاث، شراء برامج الاعلام الآلي، شراء تجهيزات للانتاج، هذه العملية أدت إلى زيادة كمية الإنتاج (وبالتالي البيع) بمقدار 291×10^3 لتر مقارنة بسنة 2000 هذا بالرغم من ارتفاع سعر المواد الأولية هذه السنة.

- في سنة 2002: عرف الاستثمار تراجعا مقارنة بسنة 2001 بسبب أن التنازل كان فيه أكبر من الشراء مما تسبب في انخفاض القيمة الإجمالية للاستثمار وبمقدار 2664×10^3 دج وهذا صاحبه تراجع في كمية الإنتاج الإجمالي وبمقدار 6167×10^3 لتر وبالرغم من انخفاض أسعار المواد الأولية مقارنة بأسعار سنة 2001.

- في سنة 2003: استمر تراجع القيمة الإجمالية للاستثمار لنفس السبب السالف الذكر وكان مقدار التراجع مقارنة بسنة 2002 7040×10^3 دج وهذا أدى إلى انخفاض كمية الإنتاج بـــ 11585×10^3 لتر.

– في سنة 2004: شهدت هذه السنة ارتفاعا ملحوظا للقيمة الإجمالية للاستثمارات نتيجة لكون أن عملية الشراء فاقت عملية التنازل وكان مقدار الزيادة في الاستثمار يبلغ 10522 x 10^3 دج وهذا صاحبه زيادة في كمية الإنتاج وبمقدار1468 x 10^3 لتر. ونتيجة لذلك نجد أن للاستثمار دور كبير في زيادة أو تراجع الإنتاج.

– في سنة 2005: عرفت القيمة الإجمالية للاستثمارات ارتفاعا بقيمة 10894 x 10^3 دج نتيجة لكون أن عملية الشراء فاقت عملية التنازل غير أن ذلك لم يقابله زيادة في كمية الإنتاج بل تراجع بمقدار3811x 10^3 لتر.

وبناءا على ما سبق وباستثناء سنة 2005 يتبين أن للاستثمار دور كبير في زيادة أو تراجع الإنتاج.

2– بالنسبة للتكاليف: إذا قارنا الاستثمارات المحققة بالملبنة خلال فترة الدراسة بالتكاليف التي تحملتها خلال هذه الفترة، نجد أن هناك علاقة طردية بينهما:

– ففي السنوات التي كانت فيها عملية الشراء أكبر من عملية التنازل وبالتالي ارتفاع القيمة الإجمالية للاستثمار هي نفسها السنوات التي عرفت فيها التكاليف (سعر التكلفة) ارتفاعا عما كانت عليه سابقا وهذه السنوات هي سنة 2001، 2004 و2005.

– أما السنوات التي كانت فيها عملية التنازل تفوق عملية الشراء وهذا صاحبه انخفاض في القيمة الإجمالية للاستثمار هي السنوات التي عرفت تراجعا في سعر التكلفة عما كان عليه سابقا وهي سنتي 2002 و2003.

وعليه فكل زيادة في الاستثمار تصاحبه زيادة في كمية الانتاج والتكاليف والعكس صحيح ومثل هذا التأثير يتعدى إلى باقي الأنشطة بصفة غير مباشرة.

خلاصة الفصل الخامس:

سمحت لنا الدراسة التحليلية الداخلية لواقع الاستغلال والاستثمار بالملبنة بحصر وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لها يلخصها الجدول الموالي والذي يمكن اعتباره كجدول قيادة يمكن الاستعانة به في المرحلة الموالية.

الجدول رقم (5-16) نقاط القوة ونقاط الضعف بالملبنة

المجال	نقاط القوة	نقاط الضعف
مجال التموين: - غبرة الحليب والمواد الدهنية	-تكلفتها في اللتر الواحد أقل من تكلفة حليب البقر.	-الكمية المتوفرة محدودة وغير كافية (مستوردة). -خارج نطاق تحكم الملبنة سواء من ناحية السعر أو الكمية.
- الحليب المجمع	-تعتبر مادة تعويضية. -مادة محلية متوفرة باستمرار باعتبار المنطقة رعوية.	-مورد غير مستغل. -تكاليفه مرتفعة مقارنة بغبرة الحليب في اللتر الواحد.
مجال الإنتاج: - الطاقة الإنتاجية	- متوسطة.	- تجهيزات قديمة. - تراجع في معدلات استغلال الطاقة الإنتاجية. - صيانة علاجية وقيد قطع الغيار.
-حليب الأكياس	-أكثر المنتجات تصنيعا. -أقلها كلفة.	-تراجع إنتاجه. -قلة مواده.
- حليب القارورات		-قلة إنتاجه -ارتفاع تكاليفه
- حليب البقر	-سهولة إنتاجه -جودة المنتج	-كمية قليلة بالرغم من تزايد الإنتاج كل سنة -ارتفاع تكاليفه
- اللبن	-انخفاض تكاليفه	-قلة إنتاجه
- الياؤورت	-منتج ذا جودة عالية -تكاليف منخفضة	-رداءة الغلاف -توقف إنتاجه
مجال البيع : - حليب الأكياس	-سهولة تصريفه -انخفاض سعره -الطلب عليه مرتفع	-تراجع مبيعاته -انحصار حصة السوق في الولاية بسبب ظهور منافسين في الولايات الأخرى
- حليب القارورات		-صعوبة تصريفه -ارتفاع سعره -السعر لا يغطي التكاليف
- حليب الأبقار	-سهولة تصريفه -طلب متزايد عليه	-ارتفاع سعره -انخفاض الكميات المباعة منه
- اللبن	-سهولة تصريفه -انخفاض سعره -طلب متزايد عليه	-مبيعات قليلة مقارنة بالطلب
- نسبة المبيعات	- تغطية قوية لمختلف مناطق الولاية وبعضا من الجهات المجاورة	
- السياسة التجارية		- تنويع محدود وسيطرة منتج الحليب. - معدومة لكن هناك إرادة للتغيير وتحديد المنتجات. - غياب دائرة البحث والتنمية.
مجال الاستثمار	تأثير مباشر وايجابي على الإنتاج والبيع وباقي الأنشطة	تأثير مباشر وسلبي على التكاليف

المصدر: إعداد الباحثة

بالإضافة إلى تأثيرات المحيط الداخلي، تتعرض الملبنة لضغوط المحيط الخارجي الذي يتميز بالحركية والتغير المستمر، وكما تلمسناه في تحليلنا فإنه يشكل في بعض الأحيان خطرا يهدد نشاط الملبنة وفي البعض الآخر يتحول إلى فرص للنجاح. وللوقوف على هذه الفرص والتهديدات نورد الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-17) الفرص والتهديدات لمحيط الملبنة

العناصر	الفرص	التهديدات
المستهلك	- طلب متزايد للحليب ومشتقاته. - إعفاء منتج الحليب من TVA.	- رغبات ومتطلبات كبيرة بسبب دخول النماذج الأوروبية للاستهلاك
الموزعون	- إمكانية تجديد شبكات التوزيع للمنتجات نتيجة للاستثمار في الشاحنات المبردة وسلسلة التبريد.	- يمكن أن يشكلوا مجموعة ضغط إذا تم تنظيمهم.
الموردون لغبرة الحليب	- سوق عالمية ملائمة للتموين بجودة.	- لا تمنح MILKTRADE لحد الآن مزايا الشراء المركزي، ومشاكلها المالية لا تسمح لها بتكوين مخزون الأمان. - اضطراب أسعار المواد الأولية تجعل من تسيير أسعار البيع أمرا معقدا.
المنتجين المحليين للحليب	- سياسة تشجيع للسلطات العمومية. - إمكانية تطوير منتجات بقيمة مضافة عالية.	- التجميع إجباري. - أسعار التجميع محددة. - منافسة حادة بين الصناعيين المحليين بسبب محدودية العرض.
سوق التكنولوجيا	- تكنولوجيا أثر بساطة. - تسببت العولمة قي سهولة الدخول.	- فقدان الأشخاص المؤهلين بسبب إغراءات المستثمرين الجدد.
المنافسة الداخلية	- حجم يمكن أن يشكل ميزة تنافسية عن طريق وفرات الحجم وأثر التجربة.	- التطوير الظرفي للاستثمارات قد يخلق وضعيات منافسة بالنسبة للأسعار والممارسات غير القانونية. - الأسعار المدارة لحليب الأكياس.
السياسات العامة	- تحرير الأسعار وإلغاء الممارسات والإجراءات الإدارية للمؤسسات التي ليس لها مردود.	- المزايا الممنوحة للمستثمرين الجدد. - تخفيض إجراءات الحماية. - فرض قواعد صارمة للصحة وحماية البيئة.

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين من هذه النتائج أن الملبنة تعيش التغيرات التي يعرفها المحيط الدولي (أسعار المواد الأولية المستوردة) والوطني (ظهور منافسين خواص) وتعاني من مشاكل كبيرة وفي جميع مراحل استغلالها ولجميع منتجاتها، هذه المشاكل تمثل قيودا حقيقية حالت دون بلوغ الملبنة لأهدافها.

وللخروج من هذه الأزمة يتطلب الأمر عملية إنعاش مستعجلة تقوم على أساس التخطيط الشامل والمحكم للمستقبل والمتابعة الدائمة للأداء، من أجل القضاء على هذه القيود وبالتالي تفادي نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة، والحد من أخطار المحيط واغتنام الفرص التي يمنحها هذا الأخير.

الفصل السادس: الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في تقييم وتخطيط الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته

I- مساهمة لتقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003-2005

II - مساهمة في تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة للملبنة بتطبيق أداة الموازنات التقديرية

الفصل السادس: الواقع التطبيقي لأدوات مراقبة التسيير في تقييم وتخطيط الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته

المقدمة:

إذا كان الفصل السابق سمحت نتائج التحليل فيه بالكشف عن نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات المحيطة بالملبنة، وأعطت صورة مازالت ملامحها غير واضحة عن العراقيل والمعوقات التي تسببت في التراجع الكلي لنشاط الملبنة، نتائجها وحصتها في السوق. فإننا سنقوم في هذا الفصل بإتمام ذلك من خلال تقييم أداء الاستغلال، باستعمال الأدوات المناسبة لمراقبة التسيير والتي تسمح بإبراز الأسباب الفعلية لكل جانب من جوانب الاستغلال، ومن ثم تصور الحلول العلاجية التي تمكنها من الانتعاش السريع، والعودة بنشاطها ونتائجها إلى المستويات التي تمكنها من البقاء والاستمرارية في السوق.

وبناءا على ذلك سنقوم في هذا الفصل بالمساهمة في:

أولا: تقييم الأداء لثلاث سنوات 2003-2005 بتطبيق أدوات مراقبة التسيير: مراقبة الموازنات وبطاقة الأداء المتوازن.

ثانيا: تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة للملبنة بتطبيق أداة الموازنات التقديرية.

I- مساهمة لتقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003-2005:

تعتبر عملية قياس الأداء وتقييمه لأي نظام من العناصر الرئيسية في التعرف على الجوانب الايجابية والسلبية لعمل ذلك النظام، وبيان قدراته واتجاهاته الفعلية. ولقد عرفت أدوات مراقبة التسيير لتقييم الأداء تحولات هامة كما رأينا في الإطار النظري، وسنحاول في هذه النقطة تطبيق بعضا منها حيث سنطبق في البداية إحدى الأدوات التقليدية وهي مراقبة الموازنات باعتبارها م ن أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في المؤسسات، وفي المرحلة الثانية سنستعمل أحدث أدوات التقييم وهي طريقة بطاقة الأداء المتوازن.

I .1- تقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته باستعمال أداة مراقبة الموازنات:

تعد الموازنة من أهم الأدوات في مجال مراقبة التسيير وأكثرها شيوعا، وهي بمثابة نقطة النهاية لعملية التخطيط ونقطة البداية لعملية الرقابة والتقييم . إذ لا معنى للتخطيط إن لم تصاحبه رقابة دقيقة وفعالة تسمح بمتابعة وتقييم الأداء، ولا يمكن للرقابة أن تتم دون مرجعية. وسنقوم في هذه المرحلة بتقييم ومتابعة مدى تحقيق مخططات الملبنة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.

وستتم هذه العملية في مراحل نوجزها فيما يلي وذلك بالنسبة لجميع الاستغلال:

- حساب الانحراف الإجمالي من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.
- تحليل الانحراف الإجمالي للعناصر المكونة له من أجل ضبط الأسباب والمسؤولين عنه.

– وضع الإجراءات التصحيحية للانحرافات غير المرغوب فيها، وتنصب هده الإجراءات إما على طريقة التنفيذ، أو على التقديرات.

I .1.1– تقييم أداء البيع بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003–2005:

تسمح عملية المقارنة بين الأداء الفعلي للبيع والأداء المقدر بتحديد الانحرافات وهي على نوعين:

– الانحرافات الملائمة: وتنتج عندما تكون المبيعات الفعلية أكبر من المبيعات التقديرية، ويعد هذا النوع من الانحرافات في صالح الملبنة.

– الانحرافات غير الملائمة: تكون فيها المبيعات الفعلية أقل من المبيعات التقديرية، ومثل هذا الانحراف غير مرغوب فيه ويحتاج إلى إجراءات لتعديله.

I .1.1.1 –حساب وتحليل الانحراف الإجمالي للمبيعات بالملبنة:

يتطلب حساب الانحراف الإجمالي للمبيعات معرفة ما يلي:

– المبيعات الفعلية للملبنة.

– المبيعات التقديرية.

– سعر البيع الوحدوي التقديري.

– الهامش على تكلفة الإنتاج التقديري والفعلي، والذي يحسب بالفرق بين سعر البيع وتكلفة الإنتاج التقديرية كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-1) حساب الهامش الحقيقي والتقديري بالملبنة للسنوات 2003 – 2005

MR	PR	MP	PP	CP		
الهامش الحقيقي	سعر البيع الفعلي الوحدوي	الهامش التقديري	سعر البيع التقديري الوحدوي	تكلفة لإنتاج التقديرية	المنتجات	السنوات
2.97	23.35	2.97	23.35	20.38	الأكياس	2003
-22.52	24.35	-22.52	24.35	46.87	القارورات	
3.36	22.3	3.56	22.5	18.94	اللبن	
2.63	28	2.63	28	25.37	البقر	
3.95	23.35	3.95	23.35	19.4	الأكياس	2004
-28.88	24.35	-28.88	24.35	53.23	القارورات	
4.4	22.28	4.62	22.5	17.88	اللبن	
1.55	28	1.55	28	26.45	البقر	
2.05	23.35	2.05	23.35	21.3	الأكياس	2005
-48.9	25.35	-48.9	25.35	74.25	القارورات	
3.46	23.3	2.61	22.45	19.84	اللبن	
2.3	28.5	2.05	28.25	26.2	البقر	

المصدر:إعداد الباحثة.

حيث يمثل:

CP:تكلفة الإنتاج التقديرية.

PR; PP:سعر البيع الوحدوي التقديري والفعلي على التوالي.

MR ;MP:الهامش التقديري والفعلي على التوالي.

يعبر الهامش السالب عن الخسارة المحققة عن الوحدة المباعة، أم ا الهامش الموجب فيعبر عن الربح المحقق عن الوحدة المباعة.

يتبين من الجدول أن:

– حليب الأكياس: حقق هامشا موجبا خلال السنوات الثلاث محتلا بذلك المركز الثاني في المجموع وعملت الأسعار المحددة على جعل الهوامش التقديرية مساوية تماما للهوامش الفعلية. ولقد تباينت هذه الهوامش حيث ارتفعت سنة 2004 بدينار للتر المباع مقارنة بسنة 2003 نتيجة لانخفاض التكلفة بنفس القيمة، وسجلت تراجعا سنة 2005 بدينارين للتر المباع مقارنة بسنة 2004 بسبب ارتفاع التكلفة بنسبة 36% في حين لم يقابلها زيادة في الأسعار.

– حليب القارورات: سجل هامشا سالبا تضاعف طيلة السنوات الثلاث نتيجة للارتفاع المستمر للتكاليف وثبات الأسعار التي أضحت غير قادرة على تغطيتها.

– اللبن: حقق هامشا موجبا خلال السنوات الثلاث وكان مرتفعا مقارنة بالمنتجات الأخرى ويحتل بذلك المركز الأول في المجموع. ولم تستطع الملبنة أن تبلغ التقديرات إلا في سنة 2005 بعد أن عمدت إلى رفع سعر البيع للمنتج.

عرف هامش اللبن ارتفاعا سنة 2004 بدينار للتر المباع مقارنة بسنة 2003 نتيجة لانخفاض التكلفة بنفس القيمة، وسجل تراجعا سنة 2005 بدينار كذلك للتر المباع مقارنة بسنة 2004 بسبب ارتفاع التكلفة بدينارين في حين زادت الأسعار بدينار واحد.

– حليب البقر: حقق هامشا موجبا خلال السنوات الثلاث واحتل بذلك المركز الثالث في المجموع. ولقد تراجع هامش هذا المنتج سنة 2004 بنسبة 40% مقارنة بسنة 2003 نتيجة لارتفاع تكلفته بنسبة 4.25% في حين بقيت الأسعار ثابتة. وارتفع سنة 2005 بنسبة 48.38% مقارنة بسنة 2004 بسبب انخفاض التكلفة بنسبة 0.94% وارتفاع الأسعار بنسبة 1.78%.

ولحساب الانحراف الإجمالي للمبيعات سنستعين بهذه الهوامش، والجدول الموالي سيلخص هذه العملية:

الجدول رقم (6–2) الانحراف الإجمالي لهوامش مبيعات الملبنة للسنوات 2003 – 2005

		الهوامش الفعلية			الهوامش التقديرية			الانحراف
لسنوات	المنتجات	QR (10^3 L)	MR	QR*MR (10^3 DA)	QP (10^3 L)	MP	QP*MP (10^3 DA)	10^3دج
2003	الأكياس	22625	2.97	67196.25	39673	2.97	117828.81	-50632.5
	قارورات	1437	-22.52	-32361.24	5469	-22.5	-123161.8	90800.64
	اللـــبن	4158	3.36	13970.88	4106	3.56	14617.36	-646.48
	البـــقر	4711	2.63	12389.93	3562	2.63	9368.06	3021.87
	المجموع	32931		61195.82	52810		18652.35	42543.47
2004	الأكياس	22647	3.95	89455.65	35671	3.95	140900.45	-51444.8
	قارورات	986	-28.88	-28475.68	3940	-28.8	-113787.2	85311.52
	اللبن	4524	4.4	19905.6	5015	4.62	23169.3	–3263.7
	البـــقر	5781	1.55	8960.55	4975	1.55	7711.25	1249.3
	المجموع	33938		89846.12	49601		57993.8	31852.32
2005	الأكياس	20868	2.05	42779.4	25264	2.05	51791.2	-9011.8
	قارورات	270	-48.9	-13203	915	-48.9	-44743.5	31540.5
	اللبن	3626	3.46	12545.96	4591	2.61	11982.51	563.45
	البـــقر	5845	2.3	13443.5	7415	2.05	15200.75	–1757.25
	المجموع	30609		55565.86	38185	0.89	34230.96	21334.9

المصدر:إعداد الباحثة.

من الجدول نلاحظ أن متوسط تحقيق التقديرات ولمجموع المنتجات لا يتجاوز 70 %، وأن التقديرات الموضوعة لا تقوم على أساس احتياجات سوق المنطقة، بل على أساس برنامج الإنتاج الذي تحكمه العديد من القيود (ارتفاع أسعار المواد، تعطل الألآت بسبب نقص قطع الغيار،...) وهذا ما يفسر التراجع المستمر للمبيعات بالرغم من تزايد احتياجات المنطقة من جهة وغياب المنافسين لمنتج الحليب من جهة ثانية.

– حليب الأكياس: يشكل أكثر من 67% من مجموع مبيعات الملبنة ويساهم بشكل كبير في تكوين الانحراف الإجمالي، إذ حقق انحرافا غير ملائم طول فترة الدراسة نتيجة لكون المبيعات الفعلية أقل من المبيعات التقديرية (فالهوامش كما هو ملاحظ متساوية).

شهد هذا الانحراف ارتفاعا سنة 2004 بنسبة 1.6% بالرغم من ارتفاع الهامش بنسبة 33% غير أن تراجع الكميات المباعة ساهم بشكل كلي في تكوين الانحراف. أما في سنة 2005 فقد تراجع بنسبة 82.48% مقارنة بسنة 2004 نتيجة لتراجع الهامش بـــ 48% وكذلك حجم المبيعات التقديرية بـــ 29.17% .

– حليب القارورات: تكاد مبيعاته أن تتلاشى ولا تتعدى 2% من المجموع، غير أنه ساهم بشكل هام في تكوين الانحراف الإجمالي، إذ أنه حقق انحرافا غير ملائم خلال السنوات الثلاث ويعود السبب كما هو ملاحظ إلى الارتفاع المستمر للهوامش السالبة والتراجع المتواصل للكميات سواء التقديرية (83%) أو الفعلية (81%) فضلا عن الفارق الواضح بين الحجم المتوقع والمنجز.

– اللبن: يمثل هذا الأخير 13 % من مجموع المبيعات وسجل انحرافا غير ملائم سنة 2003 نتيجة لكون الهامش الفعلي أقل من الهامش التقديري. وتضاعف هذا الانحراف بأربع مرات سنة 2004 وساهم في تكوينه هذه المرة كل من الهامش والحجم في آن واحد. أما في سنة 2005 فقد حقق اللبن انحرافا ملائما نتيجة لكون الهامش الفعلي أكبر من الهامش التقديري.

– حليب البقر: يعرف هذا المنتج تزايدا في مبيعاته إذ بلغت 22.35% سنة 2005 بعد أن كانت تمثل 14% من المجموع سنة 2003. وعلى عكس المنتجات الأخرى حقق انحرافا ملائما خلال سنتي 2003–2004 نتيجة لكون حجم المبيعات الفعلية أكبر من حجم المبيعات التقديرية (فالهوامش كما هو ملاحظ متساوية). عير أنه في سنة 2005 تحول هذا الانحراف إلى غير ملائم بسبب دائما الحجم.

وبناءا على ما سبق نستخلص: بما أن الأسعار كانت ثابتة والهوامش الفعلية في معظمها مساوية للهوامش التقديرية، فإن حجم المبيعات كان في جل الأحوال المتسبب في حدوث الانحراف. وسيسمح تحليل الانحراف الإجمالي إلى العناصر المكونة له بتحديد أوضح للأسباب الفعلية، وتتمثل هذه العناصر في:

– انحراف الكميات: وهو عبارة عن الفرق بين الكميات الفعلية والتقديرية مقيما بالهامش التقديري.

- انحراف الأسعار: ويعبر عن الفرق بين أسعار البيع الفعلية والتقديرية بالنسبة للكميات الفعلية.

الجدول رقم (6-3) تحليل انحراف هوامش المبيعات للسنوات 2003 - 2005

السنوات	المنتجات	انحراف الكميات	انحراف الأسعار	مجموع لانحرافات10^3دج
		(QR-QP)MP (10^3DA)	(PR-PP)QR (10^3DA)	
2003	الأكياس	(22625-39673)(2.97)= - 50632.56 غير ملائم	(23.35-23.35)22625=0	-50632.56 غير ملائم
	القارورات	(1437-5469)(-22.52)= 90800.64 غير ملائم	(24.35-24.35)1437=0	90800.64 غير ملائم
	اللـــبن	(4158-4106)(3.56)= 185.12 ملائم	(22.3-22.5)4158=- 831.36 غير ملائم	-646.48 غير ملائم
	البقـــر	(4711-3562)(2.63)= 3021.87 ملائم	(28-28)4711=0	3021.87 ملائم
	المجموع	43375.07 ملائم	831.6 - غير ملائم	42543.47 ملائم
2004	الأكياس	(22647-35671)(3.95)= -51444.8 غير ملائم	(23,35-23,35) 22647=0	-51444.8 غير ملائم
	القارورات	(986-3940)(-28.88)= 85311.52 غير ملائم	(24.35-24.35) 986=0	85311.52 غير ملائم
	اللـــبن	(4524-5015)(4.62)= 2268.42 - غير ملائم	(22.28-22.5)4524= 995.28 - غير ملائم	-3263.7 غير ملائم
	البقـــر	(5781-4975)(1.55)= 1249.3 ملائم	(28-28)5781=0	1249.3 ملائم
	المجموع	32847.6 ملائم	995.28- غير ملائم	31852.32 ملائم
2005	الأكياس	(20868-25264)(2.05)= 9011.8 - غير ملائم	(23.35-23.35) 20868=0	-9011.8 غير ملائم
	القارورات	(270-915)(-48.9)= 31540.5 غير ملائم	(25.35-25.35) 270=0	31540.5 غير ملائم
	اللـــبن	(3626-4591)(2.61)= 2518.65 - غير ملائم	(23.3-22.45)3626=3082.1 ملائم	563.45 ملائم
	البقـــر	(5845-7415)(2.05)= 3218.5 - غير ملائم	(28.5-8.25)5845=1461.25 ملائم	-1757.25 غير ملائم
	المجموع	16791.55 ملائم	4543.35 ملائم	21334.9 ملائم

المصدر:إعداد الباحثة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن انحراف الكميات كان لمنتجات حليب الأكياس، القارورات، والبقر المتسبب الأساسي في تكوين الانحراف الإجمالي. كما سجل الانحراف الإجمالي (لمجموع المنتجات)

بين الأداء المقدر والأداء الفعلي للمبيعات الذي كان ملائما طيلة السنوات الثلاث تراجعا ملحوظا وصل إلى 50% سنة 2005 مقارنة بسنة 2003، وتسبب في ذلك وبنسبة 61% التراجع في الانحراف الملائم للكميات. غير أن هذا لا يعني أن الأداء الفعلي قد تحسن، لأننا إذا قارناه (**32931000، 33938000، 30609000، لتر في السنة)** بالطاقة الإنتاجية المتاحة (73134000 لتر حليب في السنة) نجد أن نسبة الاستغلال لا تتجاوز 45% ، وأن كل ما في الأمر أن الملبنة عمدت إلى تخفيض في برنامج المبيعات (**52810000، 49601000، 38185000**) وبالتالي حقق انحرافا ملائما.

ولغرض حصر الأسباب المتكررة للانحرافات والتي على أساسها تقع التصحيحات وبالتالي التقديرات نورد الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-4) الأسباب المتكررة لانحرافات أداء المبيعات لسنوات 2003- 2005

المنتجات	2003		2004		2005		تكرار الأسباب
	الكميات	الأسعار	الكميات	الأسعار	الكميات	الأسعار	
حليب الأكياس	X		X		X		الكميات (3) الأسعار (0)
حليب القارورات	X	X	X	X	X	X	الكميات (3) الأسعار (3)
اللبن		X	X	X		X	الكميات (1) الأسعار (3)
حليب البقر	X		X		X		الكميات (3) الأسعار (0)
المجموع	3	2	4	2	3	2	الكميات(10) الأسعار(6)

المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ أن انحراف الكميات تكرر عشر مرات خلال ثلاث سنوات مقابل ست مرات لانحراف السعر والذي كان يخص تقريبا في كل مرة حليب القارورات. هذا الأخير وكما يبينه الهامش سواء المقدر أو المحقق والذي تضاعفت خسارته خلال الثلاث سنوات نتيجة لكون سعر البيع لا يغطي تكاليف الإنتاج. وكما نعلم فإن سعر البيع لهذا المنتج محدد، وهذا يعني أن المتغير خارج سيطرة الملبنة ولا يمكن أن تتحكم فيه **(Incontrôlable)**. وهذا ساهم في تراجع مبيعاته بصورة كبيرة وتحميل مصاريفه الثابتة لباقي المنتجات.

I .2.1.1 - حساب وتحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع للسنوات 2003-2005:

تتمثل هذه المصاريف في كافة الأعباء المنفقة لتصريف المنتجات. وتشكل في الوقت الحالي نسبة معتبرة من مجموع المصاريف، حيث تفوق في بعض المؤسسات المصاريف الصناعية. غير أنها

ليست كذلك في حالتنا، فهي تمثل نسبة ضئيلة بسبب الغياب التام للدراسات التسويقية وقيام الزبون بنفسه بنقل المنتجات. وانحصرت مصاريف التوزيع بالملبنة في رواتب موظفي إدارة المبيعات وبعض المواد واللوازم المستهلكة لهذه الإدارة، الأمر الذي حد من إمكانية تصنيفها حسب مستوى النشاط (إلى مصاريف متغيرة وأخرى ثابتة)، وتم تصنيفها حسب المنتجات.

ولتقييم أداء هذه المصاريف يجب حساب الفارق الموجود بين ما تم تقديره من هذه المصاريف وما تحقق منها، وكلما كانت المصاريف الفعلية أقل من التقديرية كلما كان الانحراف موجبا وملائما والعكس صحيح.

- حساب الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع لسنة 2003 - 2005:

الجدول رقم (6-5) الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع لسنة 2003 - 2005

السنوات	المنتجات	مصاريف التوزيع التقديرية			مصاريف التوزيع الحقيقية			الانحراف
		QP (10^3 L)	CDUP	QP*CDUP (10^3 DA)	QR (10^3 L)	CDUR	QR*CDUR (10^3 DA)	(10^3 DA)
2003	الأكياس	39673	0.92	36499.16	22625	1.03	23303.75	13195.41
	القارورات	5469	1.05	5742.45	1437	1	1437	4305.45
	اللبن	4106	1.16	4762.96	4158	1.27	5280.66	-517.7
	البقر	3562	0.95	3383.9	4711	0.97	4569.67	-1185.77
	المجموع	52810	0.95	50388.47	32931	1.05	34591.08	15797.39
2004	الأكياس	35671	1.03	36741.13	22647	1.14	25817.58	10923.55
	القارورات	3940	1	3940	986	1.18	1163.48	2776.52
	اللبن	5015	1.27	6369.05	4524	1.37	6197.88	171.17
	البقر	4975	0.97	4825.75	5781	0.84	4856.04	-30.29
	المجموع	49601	1.04	51875.93	33938	1.12	38034.98	13840.95
2005	الأكياس	25264	1.14	28800.96	20868	1.17	24415.56	4385.4
	القارورات	915	1.18	1079.7	270	1.3	351	728.7
	اللبن	4591	1.37	6289.67	3626	1.16	4206.16	2083.51
	البقر	7415	0.84	6228.6	5845	1.4	8183	-1954.4
	المجموع	38185	1.11	42398.93	30609	1.21	37155.72	5243.21

المصدر: إعداد الباحثة

يمثل **CDUP** و**CDUR** مصاريف التوزيع للوحدة المباعة التقديرية والفعلية على التوالي.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي كان ملائما طيلة السنوات الثلاث، لأن مصاريف التوزيع الفعلية كانت أقل من مصاريف التوزيع التقديرية.

عرف الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع (لمجموع المنتجات) سنة 2004 تراجعا بنسبة 12.38 % مقارنة بسنة 2003 نتيجة لتراجع التقديرات الخاصة بالكميات المباعة بنسبة 6.07 % . وتواصل التراجع سنة 2005 ليصل إلى 66.8 % (مقارنة بسنة 2003) ويعود السبب دائما إلى تراجع للكميات المباعة (27.60 % للتقديرات و 7.05 % للإنجازات). أضف إلى ذلك فإن الملبنة باعت أقل بكثير مما توقعته، وهذا ساهم في جعل مصاريف التوزيع الفعلية أقل من التقديرية خاصة أنه وكما هو ملاحظ مصاريف التوزيع للوحدة المباعة التقديرية كانت أكبر من الفعلية. وساهم حليب الأكياس والقارورات بانحرافهما الملائم بشكل كبير في تكوين الانحراف الإجمالي وخلال السنوات الثلاث.

ولمعرفة الأسباب الفعلية لهذا الانحراف، سنقوم بتحليله للعناصر المكونة له وهي انحراف الكميات المباعة وانحراف مصاريف التوزيع للوحدة المباعة.

الجدول رقم (6-6) تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع لسنة 2003 – 2005

السنوات	المنتجات	انحراف الكميات(10^3 دج) (QP-QR) CDUP	انحراف المصاريف(10^3 دج) (CDUP-CDUR) QR	مجموع الانحراف (10^3 دج)
2003	الأكياس	39673-2625)0.92= 15684.16	(0.92-1.03)22625= - 2488.75	13195.41 ملائم
	القارورات	(5469-1437)1.05= 4233.6	(1.05-1)1437= 71.85	4305.45 ملائم
	اللبن	(4106-4158)1.16= - 60.32	(1.16-1.27)4158= - 457.38	517.7- غير ملائم
	البقر	(3562-4711)0.95= - 1091.55	(0.95-0.97)4711= - 94.22	1185.7-غير ملائم
	المجموع	18765.89 ملائم	2968.5 - غير ملائم	15797.39 ملائم
2004	الأكياس	(35671-2647)1.03= 13414.72	(1.03-1.14)22647= - 2491.17	1093ملائم
	القارورات	(3940-986)1= 2954	(1-1.18)986= - 177.48	2776.52 ملائم
	اللبن	(5015-4524)1.27= 623.57	(1.27-1.37)4524= - 452.4	ملائم171.17
	البقر	(4975-5781)0.97= - 781.82	(0.97-0.84)5781= 751.53	30.29- غير ملائم
	المجموع	16210.47 ملائم	2369.52 - غير ملائم	13840.95 ملائم
2005	الأكياس	(25264-20868)1.14= 5011.44	(1.14-1.17)20868= - 626.04	4385.4 ملائم
	القارورات	(915-270)1.18= 761.1	(1.18-1.3)270= - 32.4	728.7 ملائم
	اللبن	(4591-3626)1.37= 1322.05	(1.37-1.16)3626= 761.46	2083.51 ملائم
	البقر	(7415-5845)0.84= 1318.8	(0.84-1.4)5845= - 3273.2	1954.4- غير ملائم
	المجموع	8413.39 ملائم	3170.18 - غير ملائم	5243.21 ملائم

المصدر: إعداد الباحثة

بناءا على نتائج الجدول أعلاه، يتبين:

أن الانحراف الإجمالي (لمجموع المنتجات) بين مصاريف التوزيع التقديرية والفعلية كان ملائما طيلة السنوات الثلاث، وسجل تراجعا ملحوظا وصل إلى الثلث سنة 2005 مقارنة بسنة 2003، ويعود

ذلك إلى التراجع (بنسبة 55%) في الانحراف الملائم للكميات. في حين عرفت مصاريف التوزيع للوحدة المباعة ارتفاعا تسببت في تزايد الفرق وتحقيق الانحراف غير الملائم.

– بالنسبة لانحراف حليب الأكياس نلاحظ أنه كان ملائما خلال السنوات الثلاث، وتراجع إلى أقل من النصف في سنة 2005، ويرجع ذلك إلى تراجع الانحراف الملائم للكميات. أما انحراف مصاريف التوزيع للوحدة المباعة فكان غير ملائم وتراجع إلى الربع ليس بسبب تقليص في المصاريف، بل نتيجة لانخفاض في الكميات المباعة. ونلاحظ أن هذا الانحراف ساهم بأكثر من 82 % في تكوين الانحراف الإجمالي.

– بالنسبة لانحراف حليب القارورات نلاحظ أنه كان ملائما خلال السنوات الثلاث، وسجل تراجعا ملحوظا وصل إلى83 % سنة2005 ، ويعود سبب ذلك إلى التراجع في الانحراف الملائم للكميات. أما انحراف مصاريف التوزيع للوحدة المباعة فكان ملائما في سنة 2003 ثم تحول إلى غير ملائم سنتي 2004 و2005 نتيجة لارتفاع في مصاريف التوزيع الفعلية للوحدة المباعة.

– بالنسبة لانحراف اللبن نلاحظ أنه كان غير ملائم سنة 2003 ثم تحول إلى ملائم سنتي 2004 و2005، وتضاعف خلال هذه الأخيرة باثنتي عشرة مرة مقارنة بسنة 2004 وتسبب فيه الارتفاع الملحوظ في الانحراف الملائم للكميات والمصاريف.

– بالنسبة لانحراف حليب البقر نلاحظ أنه كان غير ملائم ومتذبذب خلال السنوات الثلاث، وارتبط ذلك تارة بالانحراف غير الملائم للكميات وتارة بالانحراف غير الملائم للمصاريف وتارة أخرى بكليهما.

وبناءا على ذلك يمكن حصر الأسباب المتكررة للانحرافات بين مصاريف التوزيع التقديرية والفعلية للثلاث السنوات في الجدول الموالي:

الجدول رقم (6–7) الأسباب المتكررة لانحرافات مصاريف التوزيع للسنوات 2003– 2005

المنتجات	2003		2004		2005		تكرار الأسباب
	الكميات	المصاريف	الكميات	المصاريف	الكميات	المصاريف	
الأكياس	X		X		X		الكميات(3) المصاريف(0)
القارورات	X	X	X		X		الكميات(3) المصاريف(1)
اللبن	X	X	X		X	X	الكميات(3) المصاريف(2)
البقر	X	X	X			X	الكميات(2) المصاريف(2)
المجموع	4	3	4	0	3	2	الكميات(11) المصاريف5

المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ أن انحراف الكميات تكرر إحدى عشرة مرة خلال ثلاث سنوات مقابل خمس مرات لانحراف المصاريف التوزيع للوحدة المباعة.

وهذا يعني أن انحراف أداء البيع مرتبط أكثر بجانب الكميات منه بالأسعار والمصاريف، وبناءا على ذلك سنركز أكثر في التقديرات على جانب الكميات.

I.2.1- تقييم أداء الإنتاج بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته للسنوات 2003- 2005:

يتمثل تقييم أداء وظيفة الإنتاج في مقارنة تكلفة الإنتاج التقديرية بتكلفته الحقيقية ووفقا للعلاقة التالية:

$$EG/P=QPCP-QRCR$$

حيث يمثل:

EG/P الانحراف الإجمالي للإنتاج.

CR و**CP** تكلفة الإنتاج الوحدوية الفعلية والتقديرية على التوالي.

QR كمية الإنتاج الفعلي.

QP كمية الإنتاج التقديري.

ويكون الانحراف ملائما كلما كانت التكلفة الفعلية للإنتاج أقل من تكلفته التقديرية. ولتحديد الأسباب عن الانحراف، يتم تحليل هذا الأخير إلى العناصر المكونة له وهي:

- انحراف الكميات المنتجة.
- انحراف تكلفة الإنتاج الوحدوية.

غير أنه وبهذا التحليل لا يمكن تحديد مسؤولية انحراف تكلفة الإنتاج، لأن هذه الأخيرة مكونة من عناصر مختلفة تقع مسؤولية كل عنصر منها على جهة معينة. ومنه وحتى يتسنى تحديد المسؤوليات بدقة ووضع الإجراءات التصحيحية المناسبة للوضعيات غير المرغوب فيها، يجب تجزئة تكلفة الإنتاج إلى العناصر المكونة لها وهي:

- مصاريف المواد المستهلكة.
- مصاريف اليد العاملة المباشرة.
- المصاريف الصناعية غير المباشرة.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند مقارنة الاستهلاك الفعلي لهذه العناصر بالاستهلاك التقديري سيتم تكييف هذا الأخير للإنتاج الفعلي، بمعنى مقارنة الاستهلاك الفعلي بالاستهلاك التقديري المكيف للإنتاج الفعلي، وكل ذلك من أجل سلامة وصحة التقييم.

I .1.2.1- حساب وتحليل انحراف مصاريف المواد المستهلكة للسنوات 2003- 2005:

يتمثل انحراف مصاريف المواد المستهلكة في الفرق بين الاستهلاك الفعلي لهذه المواد واستهلاكها التقديري. وكلما كان هذا الأخير أكبر من الأول كان الانحراف ملائما وفي صالح المؤسسة، أما إذا حدث العكس أصبح الأمر يحتاج إلى إجراءات تصحيحية.

تستهلك الملبنة أربعة أنواع من المواد الأولية الأساسية وهي: غبرة الحليب بنوعيها 0 % و26 % ، المواد الدهنية والحليب المجمع. ونظرا لغياب المعلومات التفصيلية حول الاستهلاك الفعلي لغبرة الحليب0 % وغير الحليب26 % كل على حدة على مستوى الملبنة، لكون هذه الأخيرة تجمعها في بند واحد باسم غبرة الحليب، فإننا سنضطر إلى تجميعها بدورنا في نوع واحد.

كما يتم احتواء منتجات الملبنة إما في الأكياس (وهي الحالة الغالبة) أو في قارورات (وحالتها قليلة).تصنع الأكياس من مادة البوليتيلان، أما القارورات فمن مادة **PEHD** ومادة **PEBD**.

يتطلب حساب الانحراف الإجمالي لاستهلاك هذه المواد معرفة مايلي:

– الاستهلاك الفعلي من المواد [1]، والاستهلاك التقديري المكيف للإنتاج الفعلي [2] وهذا يتطلب معرفة الكمية الضرورية لإنتاج وحدة واحدة [3].

– تكلفة الاستهلاك للوحدة الواحدة التقديرية والفعلية. هذه الأخيرة تم حسابها على أساس التكلفة المتوسطة لأربع ثلاثيات ،نظرا لكون الملبنة تعتمد الثلاثي كفترة حسابية لتكاليفها[4]

– حساب الانحراف الإجمالي لمصاريف المواد المستهلكة:

الجدول رقم(6–8)الانحراف الإجمالي لمصاريف المواد المستهلكة للسنوات 2003– 2005

السنوات	المواد	الاستهلاك التقديري المكيف			الاستهلاك الفعلي			الانحراف
		QP (10^3)	CUP_i	QP_i*CUP_i $(10^3 DA)$	QR_i (10^3)	CUR_i	QR_i*CUR_i $(10^3 DA)$	10^3 دج

[1] أنظر الملحق رقم (15).
[2] أنظر الملحق رقم (16).
[3] أنظر الملحق رقم (11).
[4] أنظر الملحق رقم (15).

2003	PDL(كغ)	2720	135.81	369403.2	2606	132.5	345295	24108.2
	MGLA(كغ)	368	124	45632	346	135.19	46775.74	-1143.74
	LC (لتر)	4712	21	98952	5815	21.63	125778.45	-26826.45
	البوليتيلان(كغ)	221	159	35139	200	170.69	34138	1001
	PEBD (كغ)	12	74	888	10	73.51	735.1	152.9
	PEHD (كغ)	33	87	2871	36	81.48	2933.28	-62.28
2004	PDL(كغ)	2767	161	445487	2559	149.55	382698.45	62788.55
	MGLA(كغ)	289	161	46529	364	149.77	54516.28	-7987.28
	LC (لتر)	5782	22	127204	7310	21.10	154241	-27037
	البوليتيلان(كغ)	231	160	36960	213	161.39	34376.07	2583.93
	PEBD (كغ)	8	90	720	13	80.37	1044.81	-324.81
	PEHD (كغ)	23	90	2070	25	87.12	2178	-108
2005	PDL(كغ)	2360	160	377600	1939	184.68	358094.52	19505.48
	MGLA(كغ)	323	200	64600	217	214.4	46524.8	18075.2
	LC (لتر)	5873	22	129206	8815	21.83	192431.45	-63225.45
	البوليتيلان(كغ)	213	159	33867	184	160	29440	4427
	PEBD (كغ)	2	90	180	1	110	110	70
	PEHD (كغ)	6	90	540	7	100	700	-160

المصدر:إعداد الباحثة

يمثل: **PDL (Poudre De Lait)** غبرة الحليب، **MGLA (Matière Grasse Laitière)** المواد الدهنية **LC(Lait Cru)**الحليب المجمع.

نلاحظ أن انحراف مصاريف الاستهلاك كان متباينا بين مختلف المواد من جهة وبين المحقق والمتوقع منها من جهة ثانية ، وتتطور بشكل متمايز من سنة إلى أخرى وحسب المواد كمايلي:

– غبرة الحليب: حققت انحرافا ملائما في السنوات الثلاث نتيجة لكون الاستهلاك الفعلي أقل من الاستهلاك المقدر. تضاعف هذا الانحراف بـــ 2.6 مرة سنة 2004 مقارنة بسنة 2003 بسبب الاختلاف بين التقديرات والتحقيقات لتكلفة هذه المادة (11.45 دج) والتي توقعت الملبنة أن يرتفع ثمنها بأكثر من 21 % غير أن الزيادة لم تتجاوز 12.8 %. ثم تراجع الانحراف بنسبة 69% سنة 2005 بالمقارنة بسنة 2004 وذلك دائما بسبب الفرق الموجود بين التقديرات والتحقيقات لتكلفة هذه المادة (24.68 دج)، فقد كان متوقعا أن يرتفع الثمن بأقل من 7 % غير أنه في هذه السنة تجاوزت الزيادة التوقعات لتصل 23.49 %.

– المادة الدهنية: حققت انحرافا غير ملائم سنة 2003 نتيجة لكون الاستهلاك الفعلي أكبر من الاستهلاك المقدر. تضاعف هذا الانحراف بـــ 7 مرات تقريبا سنة 2004 بسبب الفارق الكبير بين التقديرات والتحقيقات للكميات المستهلكة (75000 كغ) ولتكلفة هذه المادة (11.23 دج) والتي توقعت الملبنة أن يرتفع ثمنها بأكثر من 19 % غير أن الزيادة لم تتجاوز 11 %. ثم تحول الانحراف إلى

ملائم سنة 2005 وذلك لكون الاستهلاك الفعلي أقل من الاستهلاك المقدر، ويعود السبب دائما إلى الفرق الموجود بين التقديرات والتحقيقات للكميات المستهلكة (106000 كغ) وللتكلفة (14.4 دج) فقد كان متوقعا أن يرتفع الثمن بـــ 33.54 % غير أن الزيادة تجاوزت 43%.

– الحليب المجمع: سجل انحرافا غير ملائم في السنوات الثلاث، غير أنه في الواقع يعد هذا الانحراف ملائما فالملبنة استطاعت أن تجمع كميات أكثر مما توقعته وبأسعار أقل. تضاعف هذا الانحراف بـــ 2.34 مرة سنة 2005 مقارنة بسنة 2004 بسبب الاختلاف الواضح بين التقديرات والتحقيقات للكميات المجمعة (2942000 لتر).

كان من الأحرى بالقائمين على التنبؤ وفي أسوأ الحالات أن يعتمدو ا الكميات المجمعة سنة 2004 والتي كانت أكبر بكثير وهذا سيعمل على تقليص الفارق. وهذا العمل يعكس سوء التقدير من جهة وانعدام الدراسات التسويقية من جهة ثانية.

– مادة البوليتيلان: حقق انحرافا ملائما خلال السنوات الثلاث نتيجة لكون الاستهلاك الفعلي أقل من الاستهلاك المقدر. تضاعف هذا الانحراف بـــ 2.58 مرة سنة 2004 مقارنة بسنة 2003 بسبب الفرق بين التقديرات والتحقيقات للكميات المستهلكة (18 كغ) وبدرجة أقل بالنسبة للتكلفة (1.39 دج) والتي توقعت الملبنة أن يرتفع ثمنها بدينار غير أن الزيادة بلغت 9.3 دج للكغ. واصل الانحراف في الارتفاع ليتضاعف 1.17 مرة سنة 2005 مقارنة بسنة 2004 ولنفس الأسباب السالفة الذكر لكن بدرجة أقل حدة.

– مادة **PEBD:** حققت انحرافا ملائما سنة 2003 نتيجة لكون الاستهلاك الفعلي أقل من الاستهلاك المقدر سواء تعلق الأمر بالكميات أو بالأسعار. ثم تحول إلى غير ملائم سنة 2004 وتضاعف مرتين تقريبا بسبب الفرق غير الملائم بين التقديرات والتحقيقات للكميات المستهلكة (5 كغ). ثم عاد ليصبح ملائما سنة 2005 وذلك لكون الاستهلاك الفعلي أقل من الاستهلاك المقدر، ويعود السبب دائما إلى الفرق الموجود بين التقديرات والتحقيقات للكميات المستهلكة (1 كغ).

– مادة **PEHD:** سجلت انحرافا غير ملائم في السنوات الثلاث، تضاعف خلالها بـــ 2.57 مرة وكان السبب في كل مرة الاختلاف بين التقديرات والتحقيقات للكميات المستهلكة (3 كغ، 2 كغ، 1 كغ). فبالرغم من ارتباط هذه المادة بحجم الإنتاج وتراجع هذا الأخير، نلاحظ ارتفاعا في استهلاك هذه المادة مقارنة بما تم تقديره (سواء حجم الإنتاج أو الاستهلاك)، وهذا يعكس الضياع الوارد لهذه المادة.

وللوقوف على الأسباب عن الانحرافات بالأرقام، نحلله للعناصر المكونة له وهي انحراف الكميات المستهلكة وانحراف تكلفة الاستهلاك الوحدوية.

– تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف المواد المستهلكة لسنوات 2003 – 2005:

الجدول (6–9) تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف المواد المستهلكة لسنة 2003–2005

الوحدة: 10^3 دج

السنوات	المواد	انحراف الكميات المستهلكة $(QP_i-QR_i)CUP_i$	انحراف تكلفة المواد المستهلكة $(CUP_i-CUR_i)QR_i$	مجموع الانحرافات
2003	PDL(كغ)	(2720-2606)135.81= 15482.34 ملائم	(135.81-132.5)2606= 8625.86 ملائم	24108.2 ملائم
	MGLA(كغ)	(368-346)124=2728 ملائم	(124-135.19)346= -3871.74 غير ملائم	-1143.74 غيرملائم
	LC (لتر)	(4712-5815)21= -23163 غير ملائم	(21-21.63)5815= -3663.45 غير ملائم	-26826.45 غيرملائم
	البوليتيلان(كغ)	(221-200)159=3339 ملائم	(159-170.69)200=-2338 غير ملائم	1001 ملائم
	PEBD (كغ)	(12-10)74=148 ملائم	(74-73.51)10=4.9 ملائم	152.9 ملائم
	PEHD (كغ)	(33-36)87=-261 غيرملائم	(87-81.48)36=198.72 ملائم	-62.28 غير ملائم
2004	PDL(كغ)	(2767-2559)161= 33488 ملائم	(161-149.55)2559= 29300.55 ملائم	62788.55 ملائم
	MGLA(كغ)	(289-364)161=-12075 غير ملائم	(161-149.77)364= 4087.72 ملائم	-7987.28 غيرملائم
	LC (لتر)	(5782-7310)22= -33616 غيرملائم	(22-21.10)7310=6579 ملائم	-27037 غيرملائم
	البوليتيلان(كغ)	(231-213)160=2880 ملائم	(160-161.39)213= -296.07غير ملائم	2583.93 ملائم
	PEBD (كغ)	(8-13)90=-450 غيرملائم	(90-80.37)13=125.19 ملائم	-324.81 غيرملائم
	PEHD (كغ)	(23-25)90=-180غ ملائم	(90-87.12)25=72 ملائم	-108 غيرملائم
2005	PDL(كغ)	(23601939)160= 67360 ملائم	(160-184.68)1939= -47854.52 غيرملائم	19505.48 ملائم
	MGLA(كغ)	(323-217)200=21200 ملائم	(200-214.4)217=-3124.8 غيرملائم	18075.2 ملائم
	LC (لتر)	(5873-8815)22= -64724 غير ملائم	(22-21.83)8815=1498.55 ملائم	-63225.45 غيرملائم
	البوليتيلان(كغ)	(213-184)159=4611 ملائم	(159-160)184=-184 غيرملائم	4427 ملائم
	PEBD (كغ)	(2-1)90=90 ملائم	(90-110)1=-20 ملائم	70 ملائم
	PEHD (كغ)	غيرملائم90-=90(7-6)	(90-100)7=-70 غيرملائم	-160 غيرملائم

المصدر: إعداد الباحثة.

من الجدول نلاحظ:

- غبرة الحليب: حققت انحرافا ملائما خلال السنوات الثلاث وتسبب في ذلك الانحراف الملائم للكميات المستهلكة بنسبة 60 % والتكلفة بنسبة 40 % .

– المادة الدهنية: سجلت انحرافا غير ملائم سنتي 2003 و 2004 بسبب ارتفاع تكلفتها والكميات المستهلكة منها. ثم حققت انحرافا ملائما سنة 2005 نتيجة لتخفيض الكميات المستهلكة والناتج بدوره عن الارتفاع المحسوس لأسعار هذه المواد.

– الحليب المجمع: يعود سبب الانحراف في أغلب الأحيان وبنسبة تفوق 80 % إلى الكميات المجمعة التي تعرف تزايدا مستمرا. ويشكل مثل هذا التطور مؤشرا ملائما يجب استغلاله مستقبلا للوصول إلى النتائج المنشودة.

– مادة البولينيلان: نلاحظ أنه كان ملائما خلال السنوات الثلاث، ويعود السبب في كل مرة إلى الانحراف الملائم للكميات. أما انحراف التكلفة فكان غير ملائم وتراجع بنسبة 92 %.

– مادتي **PEBD** و**PEHD** : يرتبط انحراف (سواء أكان ملائما أو غير ملائم) هاتين المادتين كما هو ملاحظ أكثر بانحراف الكميات.

وبناءا على ذلك يمكن حصر الأسباب المتكررة للانحرافات بين مصاريف المواد المستهلكة التقديرية والفعلية للثلاث السنوات في الجدول الموالي:

الجدول رقم(6–10)الأسباب المتكررة لانحراف مصاريف المواد المستهلكة للسنوات2003–2005

المنتجات	2003		2004		2005		تكرار الأسباب
	الكميات	المصاريف	الكميات	المصاريف	الكميات	المصاريف	
الغبرة	X	X	X	X	X		الكميات(3) المصاريف (2)
المواد الدهنية		X	X		X		الكميات(2) المصاريف (1)
الحليب المجمع	X	X	X		X		الكميات(3) المصاريف (1)
البوليتيلان	X		X		X		الكميات(3) المصاريف (0)
PEBD	X	X	X		X		الكميات(3) المصاريف (1)
PEHD	X		X		X		الكميات(3) المصاريف (0)
المجموع	5	4	6	1	6	0	الكميات(17) المصاريف 5

المصدر:إعداد الباحثة

تكرر انحراف الكميات سبعة عشرة مرة خلال ثلاث سنوات مقابل خمس مرات لانحراف المصاريف.

I .2.2.1– حساب وتحليل انحراف مصاريف اليد العاملة المباشرة:

تتمثل اليد العاملة المباشرة في العمال المنتجين الذين لهم علاقة مباشرة بالعمليات الإنتاجية. ويطلق على المصاريف المنفقة على هؤلاء اسم الأجور. تتميز هذه الأخيرة بكونها مصاريف مباشرة تحمل لتكلفة المنتج دون معالجات وسيطة، وكذلك متغيرة لأنها تتعلق بمستوى الإنتاج حيث كلما تغير هذا الأخير تغيرت معه هذه المصاريف.

يحسب انحراف مصاريف اليد العاملة المباشرة بالفرق بين المصاريف التقديرية والفعلية. وكلما كانت هذه الأخيرة أقل من الأولى كان الانحراف ملائما وفي صالح المؤسسة.

لحساب الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة يجب معرفة مايلي:

– عدد الوحدات المنتجة الفعلية من كل منتج .

– مصاريف اليد العاملة المباشرة للوحدة المنتجة التقديرية والفعلية، هذه الأخيرة محسوبة في الملبنة لكل ثلاثي، وهذه يتطلب منا حساب متوسط هذه المصاريف للثلاثيات الأربعة [1]. ثم اعتماد هذا المتوسط كمصاريف فعلية للوحدة المنتجة.

– حساب الانحراف الإجمالي مصاريف اليد العاملة المباشرة للسنوات 2003–2005:

الجدول رقم (6–11) الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة لسنوات 2003–2005

السنوات	المنتجات	مصاريف اليد العاملة التقديرية المكيفة للإنتاج الفعلي			مصاريف اليد العاملة الفعلية			الانحراف
		QP_i (10^3 L)	CUP_i	QP_i*CUP_i (10^3 DA)	QR_i (10^3 L)	CUR_i	QR_i*CUR_i (10^3 DA)	10^3(DA)
2003	الأكياس	22712	0.38	8630.56	22712	0.42	9539.04	–908.48
	القارورات	1446	5.04	7287.84	1446	5.57	8054.22	–766.38
	اللبن	4178	0.38	1587.64	4178	0.41	1712.98	–125.34
	البقر	4712	0.38	1790.56	4712	0.42	1979.04	–188.48
	المجموع	33048	0.58	19296.6	33048	0.64	21285.28	–1988.68
2004	الأكياس	22716	0.42	9540.72	22716	0.49	11130.84	–1590.12
	القارورات	987	5.57	5497.59	987	8.61	8498.07	–3000.48
	اللبن	4531	0.41	1857.71	4531	0.5	2265.5	–407.79
	البقر	5782	0.42	2428.44	5782	0.49	2833.18	–404.74
	المجموع	34016	0.57	19324.46	34016	0.73	24727.59	–5403.13
2005	الأكياس	20926	0.49	10253.74	20926	0.64	13392.64	–3138.9
	القارورات	270	8.61	2324.7	270	15.38	4152.6	–1827.9
	اللبن	3645	0.5	1822.5	3645	0.62	2259.9	–437.4
	البقر	5873	0.49	2877.77	5873	0.62	3641.26	–763.49
	المجموع	30714	0.56	17278.71	30714	0.76	23446.4	–6167.69

المصدر: إعداد الباحثة

يمثل **CUP** و**CUR**: مصاريف اليد العاملة للوحدة المنتجة التقديرية والفعلية على التوالي.

يبين الجدول أعلاه أن الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة كان غير ملائ م للسنوات الثلاث وكذلك بالنسبة لجميع المنتجات، وهذا يعني أن المصاريف الفعلية أكبر من المصاريف التقديرية.

[1] أنظر الملحق(17)

– حليب الأكياس: حققت مصاريف اليد العاملة لهذا المنتج انحرافا غير ملائم في السنوات الثلاث وتضاعف في سنة 2004 بأكثر من 1.75 مرة عما كان عليه في سنة 2003، بسبب الفرق السالب بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.07 دج) والتي ارتفعت بأكثر من 16 %. وتضاعف الانحراف في سنة 2005 بنسبة 97 % بالمقارنة بسنة 2004 وذلك دائما بسبب الفرق السالب الموجود بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف (0.15 دج) فقد ارتفعت بأكثر من 30 % مما كان متوقعا.

– حليب القارورات: حقق بدوره انحرافا غير ملائم لمصاريف اليد العاملة في السنوات الثلاث وتضاعف في سنة 2004 بأكثر من 3.9 مرة عما كان عليه في سنة 2003، وذلك بسبب الفرق السلب المحقق بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(3.04 دج) والذي نتج عن الارتفاع غير المتوقع لهذه المصاريف والذي بلغ أكثر من 54 % والناتج بدوره عن تراجع الإنتاج. وتراجع الانحراف في سنة 2005 بنسبة 39 % بالمقارنة بسنة 2004 وجاء الانحراف سالبا بسبب الفرق الموجود بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف (6.77 دج) أما التراجع فكان نتيجة للانخفاض المسجل لحجم الإنتاج.

– اللبن: حققت مصاريف اليد العاملة لهذا المنتج انحرافا غير ملائم للسنوات الثلاث، وتضاعف في سنة 2004 بأكثر من 3 مرات عما كان عليه في سنة 2003، بسبب الاختلاف بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.09 دج) والتي ارتفعت بـــ 22 %. وتضاعف الانحراف في سنة 2005 بـــ1.75 مرة بالمقارنة بسنة 2004 وذلك دائما بسبب الفرق الموجود بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف (0.12 دج) فقد ارتفعت بـــ 24 % مما كان متوقعا.

– حليب البقر: حقق هذا المنتج انحرافا غير ملائم لمصاريف اليد العاملة للسنوات الثلاث، وتضاعف في سنة 2004 بأكثر من مرتين عما كان عليه في سنة 2003، بسبب الاختلاف بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.07 دج) والتي ارتفعت بأكثر من 16 %. وتضاعف الانحراف في سنة 2005 بأكثر من 88 % بالمقارنة بسنة 2004 وذلك دائما بسبب الفرق الموجود بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف (0.13 دج) حيث ارتفعت بأكثر من 26 % مما كان متوقعا.

وبما أن أسباب الانحراف في هذه المصاريف معروفة (تكلفة الوحدة المنتجة) فإننا سنقوم من خلال التحليل تحديد مساهمة كل منتج في تكوين الانحراف الإجمالي لهذه المصاريف.

– تحليل انحراف مصاريف اليد العاملة للوحدة المنتجة لسنوات 2003– 2005:

الجدول رقم (6–12) انحراف مصاريف اليد العاملة للوحدة المنتجة لسنة 2003– 2005

السنوات	المنتجات	انحراف مصاريف اليد العاملة للوحدة المنتجة $(CUP_i-CUR_i)QR_i$ $(10^3 DA)$	%
2003	حليب الأكياس	(0.38-0.42)22712= - 908.48	45.68
	حليب القارورات	(5.04-5.57)1446= - 766.38	38.54
	اللـــــــبن	(0.38-0.41)4178= - 125.34	06.30
	حليب البــقر	(0.38-0.42)4712= - 188.48	09.48
	المجموع	-1988.68	100%
2004	حليب الأكياس	(0.42-0.49)22716= - 1590.12	29.43
	حليب لقارورات	(5.57-8.61)987= - 3000.48	55.53
	اللـــــــبن	(0.41-0.5)4531= - 407.79	07.55
	حليب البــقر	(0.42-0.49)5782= - 404.74	07.49
	المجموع	-5403.49	100%
2005	حليب الأكياس	(0.49-0.64)20926= - 3138.9	50.89
	حليب لقارورات	(15.38-8.61)270= - 1827.9	29.64
	اللـــــــبن	(0.5-0.62)3645= - 437.4	07.09
	حليب البــقر	(0.49-0.62)5873= - 763.49	12.38
	المجموع	−6167.69	100%

المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ أن:

– انحراف حليب الأكياس ساهم بنسبة متوسطة تعادل 42 % في تكوين الانحراف الإجمالي وتضاعف بـــ 3.5 في سنة 2005 مقارنة بسنة 2003. وذلك نتيجة لتراجع حجم الإنتاج وارتفاع نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف.

– انحراف حليب القارورات ساهم بنسب متذبذبة بلغت في المتوسط 41 % في تكوين الانحراف الإجمالي، وتضاعف أربع مرات في سنة 2004 ومرتين سنة 2005. وذلك نتيجة لتراجع حجم الإنتاج وارتفاع نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف.

– انحراف منتج اللبن ساهم بنسبة صغيرة مقارنة بالمنتجين السابقين بلغت في المتوسط 7 % وتضاعف بـــ 3.5 في سنة 2005 مقارنة بسنة 2003. وذلك لارتفاع نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف.

– انحراف حليب البقر ساهم بنسبة بلغت في المتوسط 10 % وتضاعف أربع مرات في سنة 2005 مقارنة بسنة 2003. وذلك لارتفاع نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف.

على العموم بين تقييم هذه المصاريف وجود وضعية غير ملائمة تتضاعف كل سنة وتستوجب إعادة النظر والتفكير في كيفية إزالتها، خاصة تلك التي شكلت نسبا معتبرة.

I .3.2.1– حساب وتحليل الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة:

تتمثل المصاريف غير المباشرة في كافة الأعباء غير مصاريف المواد الأولية، مواد صناعة الأغلفة ومصاريف اليد العاملة المباشرة. وبما أنها لا تتعلق بنوع معين من المنتجات، فإنها تعالج أولا في الأقسام التي أنفقت فيها قبل تحميلها لتكلفة المنتجات بواسطة وحدات القياس.

وتعد الوحدات المنتجة (عدد اللترات) الوحدة الأكثر استعمالا بالملبنة وقياسا لنشاط الورشات، لذا سنعتمد على حجم الإنتاج في تقييم هذه المصاريف.

لحساب الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة يجب معرفة مايلي:

- حجم الإنتاج الفعلي من كل منتج.
- المصاريف غير المباشرة للوحدة المنتجة التقديرية والفعلية. هذه الأخيرة شأنها كباقي المصاريف، فهي محسوبة على أساس ثلاثي، وسنقوم بحساب المتوسط للثلاثيات الأربع [1] ثم نعتمده كمصاريف غير مباشرة فعلية للوحدة المنتجة.

- حساب الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة للسنوات 2003-2005:

الجدول رقم (6-13) الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة للسنوات 2003-2005

		المصاريف غير المباشرة التقديرية	المصاريف غير المباشرة الفعلية	الانحراف

[1] أنظر الملحق(18).

السنوات	المنتجات	المكيفة للإنتاج الفعلي						
		QP_i (10^3 L)	CUP_i	QP_i*CUP_i (10^3 DA)	QR_i (10^3 L)	CUR_i	QR_i*CUR_i (10^3 DA)	10^3 دج
2003	الأكياس	22712	2.42	54963.04	22712	2.95	67000.4	-12037.36
	القارورات	1446	18.56	26837.76	1446	22.7	32824.2	-5986.44
	اللـــبن	4178	2.42	10110.76	4178	2.92	12199.76	-2089
	البقـــر	4712	2.43	11450.16	4712	3.01	14183.12	-2732.96
	المجموع	33048	3.13	103361.72	33048	3.82	126207.48	-22845.76
2004	الأكياس	22716	2.95	67012.2	22716	2.86	64967.76	2044.44
	القارورات	987	22.7	22404.9	987	30.71	30310.77	-7905.87
	اللـــبن	4531	2.92	13230.52	4531	2.85	12913.35	317.17
	البقـــر	5782	3.01	17403.82	5782	2.87	16594.34	809.48
	المجموع	34016	3.53	120051.44	34016	3.67	124786.22	-4734.78
2005	الأكياس	20926	2.86	59848.36	20926	3.97	83076.22	-23227.86
	القارورات	270	30.71	8291.7	270	71.97	19431.9	-11140.2
	اللـــبن	3645	2.85	10388.25	3645	3.06	11153.7	-765.45
	البقـــر	5873	2.87	16855.51	5873	3.08	18088.84	-1233.33
	المجموع	30714	3.11	95383.82	30714	4.29	131750.66	-36366.84

المصدر: إعداد الباحثة

يمثل**CUP** و**CUR**: تكلفة وحدة القياس التقديرية والفعلية على التوالي.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة كان غير ملائم للسنوات الثلاث وسجل تراجعا في سنة 2004 وبنسبة 79.27 % نتيجة لتحول الانحراف السالب لمنتجات حليب الأكياس، اللبن والبقر إلى انحراف ملائم. أما في سنة 2005 فلقد ارتفع انحراف هذه المصاريف بشكل كبير وتضاعف بـــ 6.68 مرة عن سنة 2004، ويعود سبب ذلك إلى تحول الانحراف الموجب المحقق في سنة 2004 لمنتجات حليب الأكياس، اللبن والبقر إلى انحراف غير ملائم. وكما هو ظاهر في الجدول أعلاه فإن تكلفة وحدة القياس هي المتسبب في الانحراف لجميع المنتجات وفي جميع السنوات.

- حليب الأكياس: حققت المصاريف غير المباشرة لهذا المنتج انحرافا غير ملائم في سنة 2003 بسبب الفرق غير الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.53 دج)، ثم تحول الانحراف إلى ملائم في سنة 2004 نتيجة للفرق الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.09 دج) التي انخفضت بأكثر من 3 % عما كانت عليه في سنة 2003. غير أنه عاد وتحول في سنة 2005 إلى غير ملائم والسبب دائما يعود للفرق غير

الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(1.11 دج) والتي ارتفعت بأكثر من 38 % عما كانت عليه في سنة 2004.

– حليب القارورات: حقق انحرافا غير ملائم للمصاريف غير المباشرة في السنوات الثلاث، حيث تضاعف في سنة 2004 بـــ 1.3 مرة عما كان عليه في سنة 2003، وذلك بسبب الفرق السالب المحقق بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(8.01 دج) والذي نتج عن الارتفاع غير المتوقع لهذه المصاريف والذي بلغ أكثر من 35 %. وارتفع الانحراف في سنة 2005 بنسبة 41 % بالمقارنة بسنة 2004 نتيجة للفرق السالب الكبير الموجود بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف (41.26 دج) والناتج عن الارتفاع غير المتوقع لهذه المصاريف والذي بلغ أكثر من 134 %.

– اللبن: حقق هذا المنتج انحرافا غير ملائم لمصاريفه غير المباشرة في سنة 2003 بسبب الفرق غير الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.5 دج)، ثم تحول الانحراف إلى ملائم في سنة 2004 نتيجة للفرق الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.07 دج) التي انخفضت بنسبة 2.4 % عما كانت عليه في سنة 2003. غير أن الانحراف عاد وتحول في سنة 2005 إلى غير ملائم والسبب دائما يعود للفرق غير الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.2 دج) والتي ارتفعت بأكثر من 7 % عما كانت عليه في سنة 2004.

– حليب البقر: حققت مصاريفه غير المباشرة انحرافا غير ملائم في سنة 2003 بسبب الفرق غير الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(1.39 دج)، ثم تحول الانحراف إلى ملائم في سنة 2004 نتيجة دائما للفرق الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.14 دج) التي انخفضت بـــ 4.65 % عن سنة 2003. وتحول الانحراف في سنة 2005 إلى غير ملائم والسبب دائما يعود للفرق غير الملائم بين التقديرات والتحقيقات لنصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف(0.21 دج) والتي ارتفعت بأكثر من 7 % عما كانت عليه في سنة 2004.

ولمعرفة المنتج الذي ساهم بقسط كبير في الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة، نحلله حسب المنتجات وحسب تكلفة وحدة القياس.

– تحليل انحراف المصاريف غير المباشرة للسنوات 2003– 2005:

الجدول رقم (6–14) تحليل انحراف المصاريف غير المباشرة للسنوات 2003–2005

السنوات	المنتجات	انحراف مصاريف اليد العاملة للوحدة المنتجة $(CUP_i-CUR_i)QR_i(10^3 DA)$	%

2003	حليب الأكياس	(2.42-2.95)22712= - 12037.36	52.69
	حليب لقارورات	(18.56-22.7)1446= - 5986.44	26.20
	اللـــــــــبن	(2.42-2.92)4178= - 2089	09.14
	حليب البـــقر	(2.43-3.01)4712= - 2732.96	11.97
	المجموع	-22845.76	100%
2004	حليب الأكياس	(2.95-2.86)22716= 2044.44	43.18
	حليب لقارورات	(22.7-30.71)987= - 7905.87	166.97-
	اللـــــــــبن	(2.92-2.85)4531= 317.17	06.70
	حليب البـــقر	(3.01-2.87)5782= 809.48	17.10
	المجموع	-4734.78	100%
2005	حليب الأكياس	(2.86-3.97)20926= - 23227.86	63.87
	حليب لقارورات	(30.71-71.97)270= - 11140.2	30.63
	اللـــــــــبن	(2.85-3.06)3645= - 765.45	2.10
	حليب البـــقر	(2.87-3.08)5873= - 1233.33	03.40
	المجموع	-36366,84	100%

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه أن:

-حليب الأكياس: ساهم هذا الأخير بنسبة متوسطة تعادل 58 % في تكوين الانحراف الإجمالي لهذه المصاريف محتلا بذلك المركز الأول.

- حقق حليب القارورات: ساهم في تكوين الانحراف الإجمالي بنسبة متوسطة بلغت 28 % محتلا بذلك المركز الثاني.

- اللبن: وكانت مساهمته مقارنة بالمنتجين السابقين ضئيلة في تكوين الانحراف الإجمالي إذ لا تتجاوز 6 %.

- حليب البقر: وكانت مساهمته كذلك ضئيلة في تكوين الانحراف الإجمالي إذ لا تتجاوز 8 %.

ومنه يتبين من تقييم هذه المصاريف أن حجم الإنتاج خاصة بالنسبة لحليب الأكياس والقارورات عمل على رفع نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف، وتكوين الانحراف الإجمالي.

وبناءا على ما سبق وبعد التقييم المفصل لأداء مختلف عناصر الاستغلال، يمكننا في هذه المرحلة تقييم أداء الاستغلال بصفة إجمالية وتحديد أسبابه وإجراءاته، من خلال تجميع انحرافات مختلف عناصره في جدول واحد كما يلي:

الجدول رقم (6-15) تقييم أداء الاستغلال للسنوات 2003-2005

الانحرافات	الأسباب	الإجراءات التصحيحية
انحراف المبيعات(1)	الكميات المباعة (10) أسعار البيع (6)	مراجعة التقديرات

انحراف مصاريف التوزيع(2)	الكميات المباعة(11) مصاريف الوحدة المباعة(5)	مراجعة التقديرات
انحراف المواد الأولية و مواد صناعة الأغلفة(3)	الكميات المستهلكة (17) تكلفة الوحدة (5)	مراجعة التقديرات
انحراف مصاريف اليد العاملة(4)	تكلفة الوحدة المنتجة (100%) انحراف حليب الأكياس (42%) انحراف حليب القارورات (41%)	تخفيض نصيب الوحدة المنتجة بزيادة الإنتاج.
انحراف المصاريف غير مباشرة(5)	مصاريف غير مباشرة للوحدة المنتجة (100%) انحراف حليب الأكياس (58%) انحراف حليب القارورات (28%)	تخفيض نصيب الوحدة المنتجة بزيادة الإنتاج.

المصدر: إعداد الباحثة

كان أداء الاستغلال في عمومه غير ملائم، وتسبب في ذلك كما هو ملاحظ الكميات بالنسبة للمبيعات ومصاريف التوزيع والمواد المستهلكة، أما مصاريف اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة فتسبب في ذلك تكلفة الوحدة المنتجة نتيجة لتراجع حجم الإنتاج. كما كان لحليب الأكياس والقارورات الوزن الهام في الوصول إلى الوضعية غير الملائمة للاستغلال. أضف إلى ذلك بينت نتائج التحليل أن الملبنة تعاني مشكلا كبيرا في التقدير، إذ تقوم الجهات المعنية بوضع تقديرات غير منطقية ولا تبلغها أبدا، كما أنها لا تعمل على تحسينها أو على الأقل اعتماد ما تم تحقيقه للسنة الماضية، باعتبار أن هذه الأخيرة أقرب ما يمكن للواقع. وعلى أساس ذلك سيتم التركيز على جانب الكميات في تصورنا للإجراءات التصحيحية الممكن اتخاذها لتعديل الوضعيات غير المرغوب فيها.

لقد سمحت أداة مراقبة الموازنات بتحديد مواضع الخلل، وحصر أسبابه، وتصور الإجراءات التصحيحية الممكنة. غير أن هذه الأخيرة تبقى ذات فائدة محدودة لأسباب عديدة نذكر منها:

– يتسم التقييم وفقا لهذه الأداة بالتأخر، فهو يتم بعد انتهاء التنفيذ (الاستغلال) وهذا يجعل من التصحيحات لا معنى لها، فهي ستكون للفترات الموالية التي قد لا تتكرر فيها نفس الانحرافات، وقد تظهر أحداث جديدة يعاد معها التقييم وتقترح تصحيحات جديدة. والتقييم السليم يفرض ردة فعل سريعة، فورية وحتى توقيعه.

– يستغرق التحليل المفصل للانحرافات وقتا طويلا قد لا يؤدي في النهاية إلى نتائج ملموسة، مما يؤدي إلى هدر الكثير من الوقت والجهود، ويجعل المسير يحس بالضجر وتشتت الذهن، ويفقد التقييم أهميته. صحيح أنه من الناحية النظرية يجب التركيز على الانحرافات المهمة، غير أنه في الواقع يصعب تحديدها.

– مدى صحة المعايير (التقديرات) وبالتالي صحة التقييم.

– التركيز على عنصر التكالي ف(الجانب المالي) كأفضل إستراتيجية وإغفال الجوانب الأخرى (كالجودة،الأجل،العملاء،العمال) التي تعد من أهم المؤشرات التي تساهم في تحقيق المزايا التنافسية للمؤسسات.

– تتسم أداة مراقبة الموازنات بنظرة ضيقة في التقييم إذا لايتعدى المدى القصير، وهو بذلك يغفل الأهداف الشاملة للمدى البعيد.

كل هذه الأسباب تجعل من الضرورة بمكان البحث عن أدوات أخرى في التقيي م تسمح بتفادي النقائص التي تشوب الأداة السابقة، وتكون أكثر شمولية وإبرازا للأهداف وإستراتيجية المؤسسة. وتستطيع أن توازن بين المدى البعيد والمدى القصير، وتضم عددا قليلا من المؤشرات التي تسمح بتقديم الأداء وتقضي على تشتت الأذهان وتجعلها مركزة على النقاط الأساسية للنجاح في تنفيذ الإستراتيجية، ومتنوعة تجمع بين الجوانب المالية والمادية الداخلية والخارجية، وتقديمها يكون بشكل جذاب وفعال وقراءتها سهلة وسريعة. وهذا ما توفره بطاقة الأداء المتوازن، وهو ما سنحاو ل تطبيقه في النقطة الموالية.

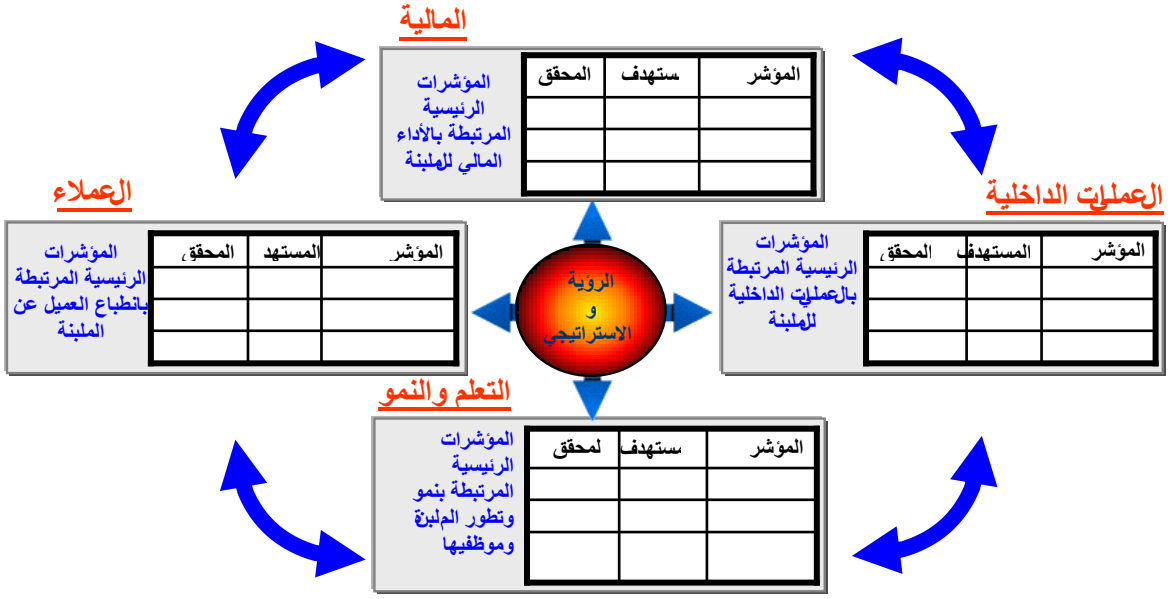
2.I– تقييم الأداء بملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته باستعمال بطاقة الأداء المتوازن:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن مدخلا فعالا يسمح بترجمة رسالة المؤسسة وإستراتيجياتها بشكل يمكن قياس أداء كل جزئية منه بالمؤسسة. كما يتطلب وجود نظام معلوماتي ومعرفي موثوق متوفر لجميع الأفراد العاملين في كافة المستويات حتى يعي كل عامل نتائج أي قرار يتخذه ومدى أثره على الربحية.

إن بناء بطاقة الأداء المتوازن يحول رسالة المؤسسة وإستراتيجياتها إلى أهداف ملموسة، ويوضح كيفية قياس الأداء بشكل متوازن من خلال أربعة محاور رئيسية (المالية، العملا ء، العمليات الداخلية والتعلم والنمو) توجهها إستراتيجية المؤسسة.

وكمساهمة منا سنحاول اقتراح نموذج لتطبيق البطاقة بالملبنة والخروج بنتائج وتوصيات عن ذلك. إن النموذج الذي ستقترحه على الملبنة مستوحى من بطاقة الأداء المتوازن لـــ **NORTON** و **KAPLAN** وهو على الشكل التالي:

الشكل رقم(6–1) بطاقة الأداء المتوازن المقترحة على الملبنة



المصدر: إعداد الباحثة

على أساس هذا النموذج سيتم إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن لـــيتضمن:

- ربط التوجهات بالأهداف وهذا يعني تحديد وتعريف الأهداف.
- تعريف المؤشرات الرئيسية للأداء (الصيغة / المعادلة)
- وصف البيانات من ناحية التواتر، الاختلافات والأهداف المعيارية.

يجب التعرف أولا على أهداف الملبنة [1] والناتجة عن رسالتها وإستراتيجيتها، ومن ثم تذويبها في المحاور الأربعة للبطاقة، حتى يتسنى تحقيق الإستراتيجية من جهة والموازنة بين مختلف العناصر من جهة ثانية (الجوانب المالية والمادية، الداخلية والخارجية، القصيرة المدى والطويلة المدى).

وحتى لا تتشتت الأذهان سنقتصر في نموذجنا هذا على عدد محدد ومعبر من المؤشرات وعناصر النجاح في كل محور من محاور البطاقة، كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم(6-16) النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن

الرؤيا	أن تكون الملبنة الرائدة في السوق الجهوية للحليب ومشتقاته
الرسالة	تحقيق الريادة من خلال:

[1] للتعرف على أهداف الملبنة راجع الفصل الخامس.

	- تقديم خدمات متفوقة للعملاء. - يتولى تقديم هذه الخدمات جهاز بمستوى رفيع ويعمل في بيئة محفزة. - دعم الجهاز بمنتجات ذات جودة عالية. - العمل على استمرارية تحقيق العوائد.			
المحاور	المحور المالي	العملاء	العمليات الداخلية	التعلم والنمو
الأهداف/ الإستراتيجية	-تعزيز الربحية -تحقيق أعلى العوائد	- حصة سوقية -رفع رضاء العملاء -منتجات جديدة	-تحسين فعالية الجهاز الإنتاجي - تحسين الجودة -تخفيض التكاليف	- رفع الوعي وتعزيز ثقافة العمل
عناصر النجاح	- نمو رقم الأعمال - تخفيض التكاليف -حصر المنتجات المربحة	-مستوى فني رفيع في التسويق - نظام معلومات فعال	- نظام رقابة فعال - الالتزام بالجودة الشاملة في جميع المراحل	-استقطاب الكفاءات المتميزة - نظام رقابة فعال -نظام تحفيز مشجع
المؤشرات	-نتيجة لاستغلال -نمو رقم الأعمال -معدل العائد على الاستثمار -معدل هامش الربح	- الحصة السوقية -معدل الوفاء للزبائن: من خلال متابعة عدد الزبائن - معدل المردودات: المردودات/رقم الأعمال	- مؤشر الطاقة الإنتاجية. -مؤشر الجودة من خلال قياس معدل الإنتاج المعيب -مؤشر التكاليف	-الإنتاجية المتوسطة للعامل - رقم الأعمال المتوسط للعامل -معدل دوران العمال
المبادرات	-زيادة مبيعات المنتجات المربحة - تخفيض التكاليف	-تطوير الأجهزة المعلوماتية -إجراء دراسات تسويقية - تحسين مظهر ونوعية المنتجات	- تنشيط وتسريع العمليات - تطوير وتحسين برامج الصيانة -العمل على تخفيض التكاليف	-اهتمام الإدارة بشكاوي ومقترحات العاملين --تنمية معارف موظفيها من خلال تخصيص برامج لتكوينهم.
خطة العمل	خطة مالية طويلة الأجل	- تعزيز العلاقات بالعملاء - تحديد احتياجاتهم - خطة التطوير	-تنظيم فرق للبحث والتنمية والإنتاج - إعادة هندسة العمليات الإنتاجية بشكل يسمح باحترام آجال التسليم	-تقييم وترقية الكفاءات الموجودة -تحديد الكفاءات المطلوبة

المصدر:إعداد الباحثة

- الحصة السوقية: نظرا لغياب المعلومات عن مبيعات القطاع. سنعتمد على حصة مبيعات الملبنة من مجموع الطاقة المتاحة لمجمع **GIPLAIT**.

– يسعى محور العمليات الداخلية إلى زيادة كفاءة وفعالية العمليات الداخلية التي تحقق الأهداف الإستراتيجية، من خلال تقييم مصادر القوة والضعف في العمليات الداخلية، ترشيد التكاليف، حصر العمليات الأساسية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن. ويتكون هذا المحور من ثلاثة فروع هي:

***فرع الإبداع:** ويهتم بالتجديد سواء بالنسبة للمنتجات أو العمليات، ويقاس أداء هذا فرع عادة بعدد المنتجات الجديدة وعدد الرخص المودعة. ولقد خططت الملبنة لطرح منتجين جديدين لسنة 2005 (الرائب المجمد والجبن الطري في علب صغيرة) غير أنها لم تستطع تحقيق ذلك. وهذا جعلنا نستثني هذا الفرع من نموذجنا.

***فرع العمليات:** يركز هذا الأخير على عمليات التصنيع من ناحية جودة المنتجات، تكاليفها وأجال تصنيعها وتسليمها.

* **فرع مابعد البيع:** إن غياب هذا الفرع على مستوى الملبنة جعلنا نستثنيه من نموذجنا.

– يكشف محور العملاء ومحور العمليات الداخلية عن الفجوة الموجودة بين الطاقات الحالية للأفراد والطاقات الضرورية لتحقيق تقدم فعلي في الأداء. ولملئ هذه الفجوة يجب الاستثمار في تكوين العمال لزيادة مؤهلاتهم. ولقد لاحظنا أثناء تواجدنا بالملبنة تقصيرا وضحا في هذا الجانب، إذ لا توجد ميزانية خاصة لتكوين عمالها، ولا سجل خاص يتابع فيه اقتراحات وانشغالات العمال. ونتيجة لذلك سيقتصر نموذجنا على المؤشرات التي تقيس إنتاجية العامل فحسب.

إن تبني هذا المفهوم يساعد على تحديد واضح لخطط العمل والتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة كما تعتبر آلية لمتابعة هذه الخطط والتحكم بها. كما أنها تحقق فوائد عديدة نذكر منها ما يلي:

- ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة قابلة للقياس.
- التركيز على أبعاد أو محاور التوازن الرباعي لأداء المؤسسة وهي: (العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، والجانب المالي).
- نظام لدعم القرارات الآنية والمستقبلية في أوقاتها المناسبةوقبل حدوث المشكلة.
- يفعل دور الإدارة في تحقيق رضاء أصحاب المصلحة والارتقاء بجودة المنتجات و الخدمات المقدمة.
- يساعد على إعداد الموازنة التقديرية ومراجعة الميزانية إضافة إلى المساهمة في ترشيد النفقات وتنمية الإيرادات.

ولجعل التقييم أكثر فعالية وذا مغزى لا نكتفي بمقارنة الأداء المستهدف بالأداء المحقق لسنة واحدة كما هو معمول به في النموذج النظري، بل سيتم ذلك لثلاث سنوات متتالية، لتحديد مدى التطور المحقق لكل جانب من جوانب البطاقة من سنة إلى أخرى وبين المخطط والمنجز. وهذا يعني أن البطاقة تسعى إلى:

– نشر وتنفيذ الإستراتيجية.

– تحقيق التوازن بين مختلف الجوانب (المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية، المدى البعيد والمدى القصير).

– الكشف عن التطورات الحاصلة في الأداء المحقق والأداء المخطط .

وستلخص الجداول الموالية مختلف محاور البطاقة المقترحة على الملبنة وكذلك مختلف المؤشرات المعتمدة في تقييم الأداء.

I 1.2– تقييم أداء الملبنة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن لسنة 2003:

الجدول رقم (6–17) بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لتقييم أداء الملبنة لسنة 2003

المحاور والأهداف	المؤشرات	الأداء المستهدف	الأداء المحقق	النتيجة Score
1- المحور المالي – خلق منافع – تحقيق نتائج	– رقم الأعمال الإجمالي (1) (10^3دج)a	1251656	787916	
	– رقم الأعمال الصافي(2) (10^3دج)b	1235950	772153	
	– سعر التكلفة الإجمالي (3) (10^3دج)c	1250599	746384	
	– النتيجة الصافية (4) (10^3دج) d	46407	46407	
	– الأصول الثابتة (5) (10^3دج) e	420177	420177	
	✦ نتيجة الاستغلال: (1)–(3)	1057	41532	39.29
	✦ نمو رقم الأعمال (%)	20.62	–25.98	–1.26
	✦معدل العائد على الاستثمار : (1)–(3)/(5) (%)	+0.25	+9.88	39.52
	✦معدل هامش الربح الصافي: (4)/(2) (%)	3.75	6.01	1.60
	معدل هامش الربح الإجمالي: (1)–(3)/(1) (%)	0.084	5.27	62.74
2–محور العملاء – زيادة الحصة السوقية – رفع رضا الزبائن	–حجم المبيعات (10^3 ل) (6)	52810	32931	
	–الطاقة الإجمالية المتاحة للمجمع (10^3 ل) (7)	1395336	1395336	
	–قيمة المردودات: (10^3 ل) (8)	0	1981	
	✦حصة السوق : (6)/(7)	3.78	2.36	0.62
	✦معدل الوفاء للزبائن (عدد الزبائن)	غير متوفر	غير متوفر	
	✦معدل المردودات: (8)/(1) (%)	0	0.25	–
3–محور العمليات الداخلية –تحسين فعالية الجهاز الإنتاجي تحسين الجودة	1–<u>مؤشر الطاقة الإنتاجية</u>:			
	–الطاقة الإنتاجية المتاحة (10^3 ل)	73387	73387	
	–الطاقة الإنتاجية المخططة (10^3 ل)	63529	–	
	–حجم الإنتاج (10^3 ل) (9) g	53075	33048	
	✦معدل استعمال الطاقة الإنتاجية المتاحة (%)	72.32	45.03	0.62
	✦معدل استعمال الطاقة الإنتاجية المخططة(%)	83.54	52.02	0.62
	✦ معدل الطاقة المخططة إلى المتاحة(%)	86.57	–	
	2–<u>مؤشر الجودة</u>			
	– قيمة الإنتاج (10^3 دج) (10) g	1257936	790641	
	–قيمة الإنتاج المعيب (10^3 دج) (11)h	6290	2242	
	✦معدل الإنتاج المعيب (11)/(10) (%)	0.5	0.28	0.56
	– قيمة الفضلات (10^3 دج)	0	36713	

	– قيمة المواد المستعملة (10^3 دج)	1041459	555656	
	✦ معدل الضياع	0	6.61	–
–تخفيض التكاليف	3–مؤشر التكاليف			
	– مجموع التكاليف (10^3 دج) i	1129475	747369	
	– تكاليف المواد الأولية(10^3 دج)j	976431	517894	
	– مصاريف اليد العاملة المباشرة(10^3 دج)	45780	21285	
	– المصاريف غير المباشرة (10^3 دج)k	107183	126207	
	✦معدل تكاليف المواد إلى مجموع التكاليف	86.45	69.29	0.80
	✦معدل مصاريف اليد العاملة إلى مجموع التكاليف	4.05	2.85	0.70
	✦معدل المصاريف غير المباشرة إلى مجموع التكاليف	09.43	16.89	1.79
	– تكاليف المردودات (10^3 دج) (12) f	0	1813	
	–تكاليف الإنتاج المعيب (10^3 دج)h(13)	6196	2074	
	– تكاليف الإنتاج (10^3 دج) (14) g	1239179	716918	
	✦معدل تكاليف المردودات(%)	0	0.25	
	✦معدل تكاليف الإنتاج المعيب: (13)/(14) (%)	0.5	0.29	0.58
	✦تكاليف اللاجودة (10^3 دج) l	28413	26104	0.92
4–محـــور التعليم والنمـــو	عدد العمال (15)	200	199	
	–مصاريف العاملين (310 دج) (16) i	60000	63918	
	✦الإنتاجية المتوسطة للعامل (9)/(15)	265.375	166.07	0.63
	✦رقم الأعمال المتوسط للعامل (1)/(15)	6258.28	3959.38	0.63
	✦معدل مصاريف العاملين إلى قيمة الإنتاج (16)/(10)	4.77	8.08	1.69
	✦معدل دوران العمال		0.5	

المصدر:إعداد الباحثة

✦ تمثل المؤشرات المعتمدة في التقييم وفقا لطريقة بطاقة الأداء المتوازن.

a: رقم الأعمال الإجمالي للمنتجات الأربعة فقط واستثنينا باقي المنتجات التي تشتريها الملبنة وتعيد بيعها.

b: تحصلنا على رقم الأعمال الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة (TVA) المفروضة على منتج اللبن والتي تبلغ 17%من رقم الأعمال الإجمالي للمنتج.

c: سعر التكلفة الإجمالي للمنتجات الأربعة فقط.

d: غياب المعلومات عن النتيجة الصافية التقديرية جعلنا نعتمد النتيجة الصافية.

e: نتيجة لعدم توفر معلومات حول تقديرات الملبنة للأصول الثابتة، فلقد اعتمدنا على القيمة المحققة لهذا العنصر.

f: اعتمدنا في تحديد حجم، قيمة وتكاليف المردودات على معطيات الملحق رقم (19).

g: لمعرفة مصدر حجم،قيمة وتكاليف الإنتاج أنظر الملحق رقم (20).

h: اعتمدنا في تحديد حجم وقيمة وتكاليف الإنتاج المعيب على معطيات الجدول رقم(1) والجدول رقم(2) من الملحق رقم(21).

i: لمعرفة مصدر التكاليف أنظر الملحق رقم(9).

j: اعتمدنا في تحديد تكاليف المواد (غبرة الحليب+ مواد دهنية+الحليب المجمع) على معطيات الملحق رقم(10) وعلى التقديرات الخاصة بالملبنة.

k: لمعرفة مصدر المصاريف غير المباشرة أنظر الملحق رقم(18) وعلى التقديرات الملبنة لهذا العنصر.

l: تم حساب تكاليف اللاجودة بالاعتماد على معطيات الملحق(22).

نلاحظ من خلال البطاقة أن الأداء كان متباينا من محور إلى آخر:

– المحور المالي: حققت الملبنة نتيجة تفوق توقعاتها بأكثر من 39 مرة وذلك نتيجة لانخفاض سعر التكلفة عن التقديرات وهذا انعكس إيجابا على معدل العائد على الاستثمار وبنفس النسبة، حيث كان مقدرا أن يعود عن كل دينار تستثمره الملبنة 0.25 % غير أنها حققت أكثر من ذلك 9.88 %، وكذلك الحال بالنسبة لمعدل الهامش الذي كان متوقعا أن تحقق في كل دينار مبيعات 0.084 % في حين بلغت 5.27%، أما فيما يتعلق برقم أعمال فقد حققت 70 % من التوقعات، وكما يبدو من الجدول تسبب تناقصه في تراجع نموه.

ومنه وحسب النتائج فإن الأهداف المالية لهذه السنة قد تم انجاز جزء كبير منها.

– محور العملاء: تشكل حصة السوق للملبنة نسبة جد ضئيلة بالنسبة لمجموع الطاقة المتاحة للمجمع كما عمل التراجع في حجم المبيعات على تقليص هذه النسبة. أما فيما يخص معدل المردودات فنلاحظ أنه ضعيف غير أنه لم يبلغ بعد نقطة الصفر. وعليه فإن الملبنة عجزت عن تحقيق أهداف هذا المحور.

– محور العمليات الداخلية: تبقى فعالية الجهاز الإنتاجي دون المستوى المطلوب إذ تستغل الملبنة أقل من نصف الطاقة المتاحة وهذا يدل على وجود جزء هام من الطاقة العاطلة ينتج عنها تكاليف دون مقابل، أما الإنتاج المعيب فنلاحظ أن معدله تحسن إذ تراجع بنسبة 56 % عن ما توقعته الملبنة. ويشير معدل الضياع إلى أهمية النسبة التالفة من المواد بالمقارنة مع ما تم تقديره، وانعكس ذلك على معدل تكاليف المواد الذي كان مرتفعا مقارنة بباقي التكاليف. كما نلاحظ أن معدلات التكاليف بشكل عام كانت أقل من المتوقع وبنسب معتبرة. وبناءا على ذلك يتبين أنه تم تحقيق أهداف هذا المحور بصورة جزئية.

– محور التعلم والنمو: أثر الغياب الملاحظ للتدريب والتكوين في الملبنة على إنتاجية ومردودية العاملين فيها مما انعكس بدوره على العمليات الداخلية ومنه على الحصة السوقية وبالتالي الأهداف المالية.

I.2.2– تقييم أداء الملبنة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن لسنة 2004:

الجدول رقم(6–18) بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لتقييم أداء الملبنة لسنة 2004

المحاور والأهداف	المؤشرات	الأداء المستهدف	الأداء المحقق	النتيجة Score

	– رقم الأعمال الإجمالي (10^3دج) (1)	1180994	815479	
	– رقم الأعمال الصافي (10^3دج) (2)	1161812	798344	
	– سعر التكلفة الإجمالي (10^3دج) (3)	1158743	744239	
1- المحور المالي	– النتيجة الصافية (10^3دج) (4)	7617	7617	
– خلق منافع	– الأصول الثابتة (10^3دج) (5)	353130	353130	
– تحقيق نتائج	✦ نتيجة الاستغلال: (1)–(3)	22251	71240	3.20
	✦ نمو رقم الأعمال (%)	-5.65	+3.5	-0.62
	✦معدل العائد على الاستثمار : (1)–(3)/(5) (%)	+6.30	+20.17	3.20
	✦معدل هامش الربح الصافي: (4)/(2) (%)	0.66	0.95	1.44
	✦معدل هامش الربح الإجمالي: (1)–(3)/(1) (%)	1.88	8.74	4.65
2-محور العملاء	–حجم المبيعات (10^3 ل) (6)	49610	33938	
– زيادة الحصة	–الطاقة الإجمالية المتاحة للمجمع (10^3 ل) (7)	1395336	1395336	
السوقية	–قيمة المردودات: (10^3 ل) (8)	0	1333	
– رفع رضا	✦حصة السوق : (6)/(7)	3.56	2.43	0.68
الزبائن	✦معدل الوفاء للزبائن (عدد الزبائن)	42	46	1.09
	✦معدل المردودات: (8)/(1) (%)	0	0.16	-
3-محور العمليات	1-<u>مؤشر الطاقة الإنتاجية</u>:			
الداخلية	–الطاقة الإنتاجية المتاحة (10^3 ل)	73387	73387	
–تحسين فعالية	–الطاقة الإنتاجية المخططة (10^3 ل)	59223		
الجهاز الإنتاجي	–حجم الإنتاج (10^3 ل) (9)	49850	34016	
	✦معدل استعمال الطاقة الإنتاجية المتاحة (%)	67.93	46.35	0.68
	✦معدل استعمال الطاقة الإنتاجية المخططة(%)	84.17	57.44	0.68
	✦ معدل الطاقة المخططة إلى المتاحة(%)	80.70	-	-
تحسين الجودة	2-<u>مؤشر الجودة</u>			
وتخفيض التكاليف	– قيمة الإنتاج (10^3 دج) (10)	1186924	817299	
	–قيمة الإنتاج المعيب (10^3 دج) (11)	5934	1916	
	✦معدل الإنتاج المعيب (11)/(10) (%)	0.5	0.23	0.46
	– قيمة الفضلات (10^3 دج)	0	21326	
	– قيمة المواد المستعملة (10^3 دج)	973754	629055	
	✦ معدل الضياع	0	3.44	-
–تخفيض التكاليف	3-<u>مؤشر التكاليف</u>			
	– مجموع التكاليف (10^3 دج)	1175140	826900	
	– تكاليف المواد الأولية(10^3 دج)	909089	591456	
	– مصاريف اليد العاملة المباشرة(10^3 دج)	41281	24728	
	– المصاريف غير المباشرة (10^3 دج)	224416	124786	
	✦معدل تكاليف المواد إلى مجموع التكاليف	77.36	71.53	0.92
	✦معدل مصاريف اليد العاملة إلى مجموع التكاليف	3.51	3.00	0.85
	✦معدل المصاريف غير المباشرة إلى مجموع التكاليف	19.10	15.10	0.79
	– تكاليف المردودات (10^3 دج) (12)	0	1291	
	–تكاليف الإنتاج المعيب (10^3 دج)(13)	5643	2095	
	– تكاليف الإنتاج (10^3 دج) (14)	873846	798519	

	✦معدل تكاليف المردودات(%)	0	0.16	–
	✦معدل تكاليف الإنتاج المعيب: (13)/(14) (%)	0.65	0.26	0.40
	✦تكاليف اللاجودة (10^3 دج)	30345	28088	0.93
4-محـــور التعليم والنمـــو	عدد العمال (15)	197	199	
	-مصاريف العاملين (310 دج) (16)	62000	72923	
	✦الإنتاجية المتوسطة للعامل (9)/(15)	253.05	171	0.67
	✦رقم الأعمال المتوسط للعامل (1)/(15)	5994.89	4097.88	0.68
	✦معدل مصاريف العاملين إلى قيمة الإنتاج (16)/(10)	5.22	8.92	1.71
	✦معدل دوران العمال	1.5	0	0

المصدر:إعداد الباحثة

نلاحظ أن الأداء قد تحسن بشكل عام في هذه السنة مقارنة بسنة 2003:

– المحور المالي: فاقت النتيجة المحققة التوقعات بأكثر من ثلاث مرات وذلك بالرغم من رفع التقديرات، وكان ذلك نتيجة للارتفاع الملحوظ في رقم الأعمال والانخفاض في سعر التكلفة، وهذا انعكس إيجابا على معدل العائد على الاستثمار وبنفس النسبة، حيث تضاعف العائد عن كل دينار تستثمره الملبنة بأكثر من ثلاث مرات مما توقعته، وكذلك الحال بالنسبة لمعدل الهامش الذي ارتفع فيه الربح عن كل دينار مبيعات بأكثر من أربع مرات عن التقديرات، كما عرف رقم أعمال المحقق نموا مقارنة بسنة 2003 في حين تراجعت التقديرات بشأنه. ومنه وحسب النتائج نلاحظ تحسنا في الأداء المالي للملبنة كما تم انجاز الأهداف المالية لهذه السنة.

– محور العملاء: مازالت حصة السوق تشكل نسبة جد ضئيلة بالنسبة لمجموع الطاقة المتاحة للمجمع بل عرفت تراجعا عما كانت عليه سنة 2003 بالرغم من الارتفاع المحسوس للمبيعات وزيادة عدد الزبائن. أما فيما يخص معدل المردودات فنلاحظ أنه ضعيف وشهد انخفاضا غير أنه لم يبلغ بعد نقطة الصفر. وعليه وكما يبدو من الجدول نلاحظ تحسنا جزئيا في الأداء البيعي للملبنة كما تم انجاز جزءا من أهداف هذا المحور.

– محور العمليات الداخلية: يبدو من النتائج وكأن هناك تحسنا طفيفا في فعالية الجهاز الإنتاجي غير أن الأمر لا يعدو أن يكون مجرد تخفيض في تقديرات الطاقة، في حين يبقى الاستغلال دون المستوى المطلوب (أقل من النصف) وهذا يدل على وجود جزء هام من الطاقة العاطلة ينتج عنها تكاليف دون مقابل. ونلاحظ تحسنا في معدل الإنتاج المعيب إذ تراجع بنسبة تفوق 17 % عن معدل سنة 2003 وبـــ 46 % عن ما توقعته الملبنة. أما معدل الضياع وبالرغم من تراجعه مازال بعيدا عن التقديرات. كما نلاحظ أن معدلات التكاليف كانت في مجملها أقل من المتوقع وبنسب معتبرة. وهذه الإنجازات تبين التحقيق الجزئي لأهداف هذا المحور.

– محور التعلم والنمو: نلاحظ تحسنا في أداء العاملين انعكس إيجابا على إنتاجيتهم ومردوديتهم، إذ وبنفس العدد ارتفعت الإنتاجية بـــ 2.97 % والمردودية بـــ 3.5 % مقارنة بسنة 2003، و ساهم هذا

في التحسين الجزئي للعمليات الداخلية ورفع المبيعات وزيادة معدل الوفاء لدى الزبائن وبالتالي حقق الأهداف المالية.

I.3.2- تقييم أداء الملبنة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن لسنة 2005:

الجدول رقم(6-19) بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لتقييم أداء الملبنة لسنة 2005

المحاور والأهداف	المؤشرات	الأداء المستهدف	الأداء المحقق	النتيجة Score
1	- رقم الأعمال الإجمالي (10^3دج) (1)	925651	745182	
	- رقم الأعمال الصافي (10^3دج) (2)	908130	730819	
	- سعر التكلفة الإجمالي (10^3دج) (3)	925486	819910	
- المحور المالي	- النتيجة الصافية (10^3دج) (4)	-74983	-74983	
- خلق منافع	- الأصول الثابتة (10^3دج) (5)	285477	285477	
- تحقيق نتائج	✦ نتيجة الاستغلال: (1)-(3)	165	-74728	-453
	✦ نمو رقم الأعمال (%)	-21.62	-8.62	0.40
	✦معدل العائد على الاستثمار : (1)-(3)/(5) (%)	0.06	-26.18	-436
	✦معدل هامش الربح الصافي: (4)/(2) (%)	-08.26	-09.43	1.14
	✦معدل هامش الربح الإجمالي: (1)-(3)/(1) (%)	0.018	-10.03	-557
2-محور العملاء	-حجم المبيعات (10^3 ل) (6)	38185	30609	
- زيادة الحصة	-الطاقة الإجمالية المتاحة للمجمع (10^3 ل) (7)	1395366	1395366	
السوقية	-قيمة المردودات: (10^3 ل) (8)	0	304	
- رفع رضا	✦حصة السوق : (6)/(7)	2.74	2.19	0.80
الزبائن	✦معدل الوفاء للزبائن (عدد الزبائن)	46	41	0.89
	✦معدل المردودات: (8)/(1) (%)	0	0.04	-
3-محور العمليات	1-مؤشر الطاقة الإنتاجية:			
الداخلية	-الطاقة الإنتاجية المتاحة (10^3 ل)	73387	73387	
-تحسين فعالية	-الطاقة الإنتاجية المخططة (10^3 ل)	72396		
الجهاز الإنتاجي	-حجم الإنتاج (10^3 ل) (9)	38375	30714	
	✦معدل استعمال الطاقة الإنتاجية المتاحة (%)	52.29	41.85	0.80
	✦معدل استعمال الطاقة الإنتاجية المخططة (%)	53	42.42	0.80
	✦ معدل الطاقة المخططة إلى المتاحة (%)	98.65		
تحسين الجودة	2-مؤشر الجودة			
	- قيمة الإنتاج (10^3 دج) (10)	930285	747776	
	-قيمة الإنتاج المعيب (10^3 دج) (11)	4671	879	
	✦معدل الإنتاج المعيب (11)/(10) (%)	0.5	0.12	0.24
	- قيمة الفضلات (10^3 دج)	1	5660	
	- قيمة المواد المستعملة (10^3 دج)	75614	627301	
	✦ معدل الضياع	0.001	0.90	900
-تخفيض التكاليف	3-مؤشر التكاليف			
	- مجموع التكاليف (10^3 دج)	972555	827734	
	- تكاليف المواد الأولية(10^3 دج)	712159	579051	
	- مصاريف اليد العاملة المباشرة(10^3 دج)	26649	23446	

	– المصاريف غير المباشرة (10^3 دج)	135403	131751	
	✦معدل تكاليف المواد إلى مجموع التكاليف	73.23	72.13	0.98
	✦معدل مصاريف اليد العاملة إلى مجموع التكاليف	2.74	2.83	1.03
	✦معدل المصاريف غير المباشرة إلى مجموع التكاليف	14	15.92	1.14
	– تكاليف المردودات (10^3 دج) (12)	0	334	
	–تكاليف الإنتاج المعيب (10^3 دج)(13)	4479	907	
	– تكاليف الإنتاج (10^3 دج) (14)	895880	808973	
	✦معدل تكاليف المردودات(%)	0	0.04	–
	✦معدل تكاليف الإنتاج المعيب: (13)//(14) (%)	0.5	0.11	0.22
	✦تكاليف اللاجودة (10^3 دج)	34332	31094	0.91
4-محـــور التعليم والنمـــو	عدد العمال (15)	197	194	
	–مصاريف العاملين (310 دج) (16)	72960	75828	
	✦الإنتاجية المتوسطة للعامل (9)//(15)	194.8	158.32	0.81
	✦رقم الأعمال المتوسط للعامل (1)//(15)	4698.74	3841.14	0.82
	✦معدل مصاريف العاملين إلى قيمة الإنتاج (16)//(10)	7.84	10.14	1.29
	✦معدل دوران العمال	0	2.58	-

المصدر:إعداد الباحثة

نلاحظ التراجع الكبير في أداء الملبنة لهذه السنة وتقريبا لجميع المحاور:

– المحور المالي: عرفت نتيجة الملبنة انخفاضا لم يسبق له مثيل بلغ 453 % وذلك نتيجة للتراجع الذي مس المبيعات والارتفاع الملحوظ في سعر التكلفة، وهذا انعكس سلبا على معدل العائد على الاستثمار، حيث تراجع العائد عن كل دينار تستثمره الملبنة بأكثر من 400 مرة مما توقعته، وكذلك الحال بالنسبة لمعدل الهامش الذي انخفض فيه الربح عن كل دينار مبيعات بأكثر من 500 مرة عن التقديرات، كما عرف رقم أعمال تراجعا سواء من ناحية التقديرات أو التحقيقات مقارنة بسنتي 2003 و2004. وبالتالي وحسب النتائج يتبين أن الأداء المالي للملبنة قد تراجع بصفة شاملة حال دون بلوغ الأهداف المالية لهذه السنة.

وللتعرف على أسباب هذا التراجع لابد من الرجوع إلى أسلوب مراقبة الموازنات باعتبارها الأفضل والأكثر تحديدا للأسباب كما رأينا سابقا. ويجب أن تنصب التصحيحات على مكونات النتيجة(رقم الأعمال وسعر التكلفة) باعتبارها المحدد لمعدل العائد على الاستثمار ومعدل الهامش. إذ يجب التخفيض من سعر التكلفة ورفع رقم الأعمال، وهذا بدوره يتطلب تحليل كل منهما إلى عناصره المكونة له. كما يجب إعادة النظر في الأساليب المستعملة في تقدير المبيعات، خاصة إذا كانت هذه الأخيرة في مرحلة التناقص فهي تعمل على تمديد تناقصها في المستقبل وهذا يتعارض مع الأهداف المنشودة(خلق المنافع وتحقيق النتائج).

– محور العملاء: يسعى هذا المحور إلى زيادة الحصة السوقية للملبنة وزيادة رضا زبائنها وعددهم. غير أن تراجع حجم المبيعات أدى إلى تراجع الحصة السوقية لها، خاصة وأن نصيبها في مجموع القطاع ضئيل لايتعدى 2%. كما نلاحظ تراجعا في عدد زبائنها وهم من خارج الولاية وحسب ما

أشار إليه مسؤول المبيعات فإنهم توجهوا إلى منتجين خواص إذ يوفرون لهم هوامش أكثر ما توفره لهم الملبنة. وهي بذلك خسرت ما يعادل 10% من حصتها السوقية خارج الولاية (حسب تصريحات مسؤول المبيعات). وإذا استمرت الملبنة بنفس السياسة المتحفظة في التوزيع فسيصبح زبونها الوحيد في المستقبل هم تجار الجملة بالولاية. في حين تحسن معدل المردودات إذ أنه تقلص مقارنة بسنتي 2003 و2004. وتعكس هذه النتائج التحقيق الجزئي لأهداف هذا المحور.

وبناءا على ماسبق ولبلوغ الأهداف المسطرة لهذا المحور نقترح على الملبنة الإجراءات التالية:

– عدم الاكتفاء بالبيع فحسب، بل يجب توجيه الجهود لتوسيع الشبكة التوزيعية سعيا لتوفير المنتجات في الأماكن الملائمة للمستهلك النهائي.

– التعرف على الاحتياجات المستقبلة للزبائن من خلال تكثيف الاتصالات بهم.

– محاولة استرجاع ما فقدته من زبائن وخاصة وأنها تتمتع بميزة تحميها حاليا من المنافسة، وهي الأسعار المحددة إداريا. والبحث عن أجزاء جديدة من الزبائن سواء على مستوى الولاية أو خارجها.

– رفع اهتمامات الزبائن بشأن تنظيم المبيعات، من خلال فتح الصندوق الإلكتروني للشكاوى والاقتراحات، واستخدام نموذج **servqual** لقياس رضا الزبائن، إذ يسمح هذا النموذج بـــ:

* قياس ومعرفة توقعات العملاء عن الخدمة المطلوبة.
* دراسة شكاوى ومقترحات الزبائن.
* دراسة أسباب تدني الخدمة على مستوى توقعات العميل.
* اتخاذ الأساليب المناسبة لتطوير جودة الخدمة.

– محور العمليات الداخلية: تبقى فعالية الجهاز الإنتاجي دائما دون المستوى المطلوب إذ تقلصت معدلات استغلال الطاقة المتاحة سواء الفعلية أو المخططة إلى مستويات متدنية. وتحسن معدل الإنتاج المعيب إذ تراجع تقريبا إلى النصف عن التوقعات. أما معدل الضياع فتضاعف 900 مرة عن ما تم تقديره. ونجد أن معظم معدلات التكاليف كانت مرتفعة عن المتوقع باستثنا ء البعض منها.

استطاعت الملبنة أن تحقق جزءا من الأهداف المسطرة لهذا المحور، ونقترح عليها بدورنا مايلي:

– تنظيم فرق للبحث والتنمية والإنتاج للبحث عن أساليب أكثر تطورا في الرقابة والاستعمال الأمثل للجهاز الإنتاجي. وذلك من خلال خلق وظيفة جديدة (وظيفة البحث والتنمية) على مستوى الملبنة تضم إطارات متخصصة ومدعومة بوسائل متطورة(الإعلام الآلي، برمجيات، أبحاث).

– البحث المستمر عن الأسباب الأولية للمشاكل والعمل على التحسين الدائم للجودة.

– إعادة هندسة العمليات الإنتاجية بشكل يسمح باحترام آجال التسليم والمحافظة على الانضباط في هذه الآجال، ومن هنا نقترح إضافة مؤشر آخر للعمليات الداخلية وهو مؤشر الأجل الذي من خلاله تحقيق هدف تخفيض آجال التصنيع والتسليم.

– العمل على تخفيض التكاليف من خلال تقليص العناصر التي يمكن السيطرة عليها، وجعل تكاليف اللاجودة، المردودات والإنتاج المعيب والفضلات تصل إلى الصفر. ويمكن ذلك بتطبيق أسلوب الأصفار الخمس لطريقة الإنتاج في الوقت المحدد.

– محور التعلم والنمو: يسعى هذا المحور إلى زيادة رضا العاملين وتطوير معارفهم ومطابقة أهدافهم مع أهداف الملبنة، وتكوينهم بما يحقق الأهداف المنشودة. وكما أشرنا سابقا فإن الملبنة لا تتوفر على ميزانية خاصة لتكوين عمالها ولا زيادة معارفهم. وهذا انعكس سلبا على إنتاجية العامل ومعدل بقائه بالملبنة.

وكما نعلم فإن طريقة عمل بطاقة الأداء المتوازن تكون بصفة تصاعدية حيث تؤثر جهود التعلم والتطوير في جودة العمليات والخدمات مما يؤدي إلى جلب أكبر عدد من الزبائن وبالتالي تحقيق النتائج المالية المرجوة. ونلاحظ ذلك في الملبنة حيث أن انعدام هذه الجهود التعليمية والتدريسية أدى إلى هدر الكثير من الطاقات وفقدان العديد من الزبائن مما انعكس سلبا على النتائج المحققة.

ومنه على إدارة الملبنة القيام بالإجراءات التالية التي تمكنها من تحقيق أهداف هذا المحور وبالتالي أهدافها:

– تنمية معارف موظفيها وعمالها من خلال تخصيص برامج لتكوينهم.

– تهيئة الموظفين للتعامل الإلكتروني وذلك بتأهيلهم وتدريبهم على الرخصة الدولية لقيادة الحاسوب**ICDL**.

– حرص الإدارة على إيجاد المناخ المناسب للأفراد لتنمية أنفسهم وتطوير أدائهم.

– اهتمام الإدارة بشكاوي ومقترحات العاملين من خلال فتح سجل خاص لذلك.

– تزويد الملبنة بشبكة اتصالات داخلية تسمح بمرور المعلومات بشكل سريع ولجميع الموظفين والعمال، حتى يتسنى أن يتعرف كل واحد منهم على الأهداف المطلوب بلوغها،ومن ثم يسهل ويسرع عملية اتخاذ القرارات.

– جعل العلاقة بين الرئيس والمرؤوس منسجمة وتتسم بالاحترام المتبادل، وعلى الرئيس أن يكون مستشارا أكثر من كونه مقررا.

– زيادة رضا العاملين من خلال إشراكهم في القرارات، وهذا سيحثهم أكثر على تحقيق العمل.

– تدريب العاملين بشكل مستمر لمواكبة التغيرات البيئية السريعة والمتسارعة، من خلال تشكيل لجنة للنظر في احتياجاتهم من الدورات التدريبية.

ونشير في الأخير إلى أن هذه البطاقة المقترحة تبقى محاولة أولية متواضعة وتحتاج بصفة مستمرة إلى التحسين والتطوير، ولتؤدي مهمتها بشكل كامل وسليم في تقييم الأداء ونشر الإستراتيجية تجب تدعيمها بأسلوب مراقبة الموازنات الذي يكمل عملها التقييمي.

II– مساهمة في تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة للملبنة بتطبيق أداة الموازنات التقديرية:

سمح التقييم بواسطة مراقبة الموازنات وبطاقة الأداء المتوازن بالكشف عن مواقع النقص في مجال التقدير والانجاز لنشاط الاستغلال، كما سمح بإبراز الأسباب الفعلية للانحرافات بين المخطط والمنجز وحصر المنتجات المسجلة للخسارة بصفة مستمرة (حليب القارورات) والمؤثرة بشكل واضح على النتائج المحققة وبالتي وجب التوقف عن إنتاجها وإلغاؤها من برامج الملبنة.

وتأسيسا على ذلك سنقوم بتخطيط الاستغلال من خلال محاولة تطبيق أداة الموازنات التقديرية، مركزين فقط على موازنة المبيعات باعتبارها حجر الزاوية والقاعدة التي تنبني على أساسها باقي الموازنات.

وكما رأينا في الإطار النظري من أهم الأساليب المستعملة في إعداد موازنة المبيعات الأسلوب الإحصائي غير أن هذا الأخير وبالرغم من كونه من أكثر الطرق شيوعا إلا إنه قائم على تمديد الماضي بكل أخطائه وسلبياته في المستقبل. وبما أن مبيعات الملبنة كما لاحظنا تعرف تراجعا مستمرا فإنه سيعمل على تمديد هذا التراجع وبالتالي سيضاعف الخسائر ويجعل الوضعية أكثر سوءا.

ومن هنا وجب البحث عن الأسلوب الذي يوفر لها في البداية حد الأمان والتوازن، ومن ثم العمل على تحسين الأداء ورفع الربحية التي تضمن البقاء والاستمرارية. ويعد تحليل التعادل من أفضل الأساليب في ذلك.

1.II- تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة باستعمال تحليل التعادل:

يبحث هذا الأخير عن حجم النشاط الأدنى الواجب تحقيقه حتى يتسنى لرقم الأعمال تغطية التكاليف الثابتة للفترة وتكاليف النشاط المرتبطة بنفس الحجم، والذي عنده لا تحقق الملبنة لا ربح ولا خسارة.

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف ليس فقط تحقيق نتيجة مساوية للصفر بل البحث عن نقطة الانطلاق لتحقيق الأرباح. وهذا يتطلب معلومات عن العلاقة بين التكلفة والحجم والربح. فالقاعدة الأساسية التي يقوم عليها تحليل التعادل أن تكون المبيعات كافية لتغطية التكاليف المتغيرة للوحدات المباعة ومن ثم التكاليف الثابتة وذلك على النحو التالي:

المبيعات – التكاليف المتغيرة = الهامش على التكاليف المتغيرة – التكاليف الثابتة = النتيجة

وهذا يستدعي تصنيف التكاليف حسب مستوى النشاط إلى ثابتة وأخرى متغيرة[1].

المبيعات = الكمية المباعة x سعر البيع الوحدوي

التكاليف المتغيرة = الكمية المباعة x تكلفة النشاط للوحدة

ومنه: النتيجة = (سعر البيع الوحدوي – التكلفة المتغيرة للوحدة) x الكمية المباعة – التكاليف الثابتة وللوصول إلى نتيجة مساوية للصفر التي تمثل نقطة التعادل يجب أن يساوي الهامش التكاليف الثابتة.

[1] أنظر الملحق رقم (23)

الكمية المباعة (سعر البيع الوحدوي – التكلفة المتغيرة للوحدة) = التكاليف الثابتة

ومنه يمكن استنتاج حجم النشاط الأدنى (نقطة التعادل) الذي عنده تنعدم النتيجة بالعلاقة التالية:

حجم التعادل بالكمية =التكاليف الثابتة / سعر البيع الوحدوي – التكلفة المتغيرة للوحدة

تستخدم هذه العلاقة في حالة بيع منتج واحد، أما عند تعدد المنتجات فيمكن حساب نقطة التعادل للتشكيلة بالاستناد إلى أسعار البيع والتكاليف المتغيرة المرجحة وذلك بحسب نصيب كل منتج من الحجم الإجمالي. وهذا يستدعي حساب العناصر الضرورية لتحديد نقطة التعادل للتشكيلة وهي:

– المعدل التشكيلي للبيع من خلال حساب نسبة حجم المبيعات لكل منتج من الحجم الإجمالي.

– الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة المباعة من كل منتج.

– معدل الهامش بالنسبة لسعر البيع.

– معدل الهامش المرجح والذي يساوي إلى المعدل التشكيلي للبيع x معدل الهامش.

يساعد معدل الهامش المرجح على تحديد وترتيب المنتجات. ويمكن الاعتماد على التشكيلة التي لها معدل هامش مرجح مرتفع في تحسين الأداء. وسيتولى الجدول الموالي عملية حساب العناصر الضرورية لتحديد نقطة التعادل للتشكيلة:

الجدول رقم (6–20) العناصر الضرورية لنقطة التعادل للتشكيلة بالملبنة للسنوات 2003–2005

السنوات		الأكياس	القارورات	اللبن	البقر	المجموع
2003	حجم المبيعات الفعلية (10^3لتر)	22625	1437	4158	4711	32931
	معدل التشكيلة %	68.70	4.36	12.63	14.31	100
	سعر البيع (دج)	23.35	24.35	22.3	28	
	التكلفة المتغيرة (دج)	16.46	24.02	15.26	23.44	
	الهامش على التكلفة المتغيرة (دج)	6.89	0.33	7.04	4.56	
	معدل الهامش %	29.51	01.36	31.57	16.29	
	معدل الهامش المرجح %	20.27	0.06	03.99	2.33	26.65
2004	حجم المبيعات الفعلية (10^3لتر)	22647	986	4524	5781	33938
	معدل التشكيلة %	66.73	2.91	13.33	17.03	100
	سعر البيع (دج)	23.35	24.35	22.28	28	
	التكلفة المتغيرة (دج)	14.81	28.95	16.90	23.31	

	الهامش على التكلفة المتغيرة (دج)	8.54	-04.60	05.38	04.69	
	معدل الهامش %	36.57	-18.89	24.15	16.75	
	معدل الهامش المرجح %	24.40	-0.55	03.22	02.85	29.92
2005	حجم المبيعات الفعلية (10^3لتر)	20868	270	3626	5845	30609
	معدل التشكيلة %	68.18	0.88	11.85	19.09	100
	سعر البيع (دج)	23.35	25.35	23.3	28.5	
	التكلفة المتغيرة (دج)	20.77	38.34	18.01	23.39	
	الهامش على التكلفة المتغيرة (دج)	02.58	-12.99	05.29	05.11	
	معدل الهامش %	11.05	-51.24	22.70	17.93	
	معدل الهامش المرجح %	07.53	-0.45	02.69	03.42	13.19

المصدر:إعداد الباحثة

تبين نتائج الجدول أن حليب الأكياس يتمتع بأكبر معدل هامش مرجح غير أنه تراجع إلى الثلث في سنة 2005، في حين يعرف حليب القارورات معدلا سالبا أثرا سلبا على المعدل المرجح الإجمالي. وعلى أساس هذا الأخير يمكن حساب نقطة التعادل للملبنة بالقيمة كما هو مبين في الجدول أدناه وبالعلاقة التالية:

نقطة التعادل للملبنة بالقيمة = التكاليف الثابتة / المعدل المرجح الإجمالي

الجدول رقم (6-21) حساب نقطة التعادل للملبنة للسنوات 2003-2005

	2003	2004	2005
التكاليف الثابتة (10^3دج)	164431	169070	174086
معدل الهامش الإجمالي %	26.65	29.92	13.19
نقطة التعادل للملبنة (10^3دج)	617002	565074	1319833

المصدر:إعداد الباحثة

وتستنتج من العلاقة أعلاه نقطة التعادل لكل منتج كمايلي:

نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة)= نقطة التعادل للملبنة x معدل التشكيلة

أما نقطة التعادل بالكمية فتحسب بالعلاقة التالية:

نقطة التعادل للمنتج (بالكمية)= نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) / سعر البيع الوحدوي

وسيلخص الجدول الموالي هذه العمليات:

الجدول رقم (6-22) حساب نقطة التعادل لتشكيلة الملبنة للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	القارورات	اللبن	البقر	المجموع
2003	معدل التشكيلة %	68.70	4.36	12.63	14.31	100
	نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) (10^3دج)	423880	26901	77928	88293	617002
	سعر البيع (دج)	23.35	24.35	22.3	28	
	نقطة التعادل للمنتج (بالكمية) (10^3لتر)	18153	1105	3495	3153	25906
2004	معدل التشكيلة %	66.73	2.91	13.33	17.03	100
	نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) (10^3دج)	377074	16444	75324	96232	565074
	سعر البيع (دج)	23.35	24.35	22.28	28	
	نقطة التعادل للمنتج (بالكمية) (10^3لتر)	16149	675	3381	3437	23642
2005	معدل التشكيلة %	68.18	0.88	11.85	19.09	100
	نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) (10^3دج)	899862	11615	156400	251956	1319833
	سعر البيع (دج)	23.35	25.35	23.3	28.5	
	نقطة التعادل للمنتج (بالكمية) (10^3لتر)	38538	458	6712	8841	54549

المصدر:إعداد الباحثة

عند هذه النقاط يتحقق التوازن التام للملبنة بحيث لا تحقق لا ربح ولا خسارة. وأي انخفاض عن هذه المستويات (النقاط) ستجعلها تدخل في مجال الخسارة، وأي زيادة في حجم المبيعات ستؤدي للدخول في مجال الربحية.

بالإضافة إلى التوازن الذي لابد أن تبلغه الملبنة حتى يتسنى لها العمل بارتياح، يجب كذلك تحديد حد الأمان الذي يمثل المدى الذي يمكنها أن تخفض ضمنه مبيعاتها قبل أن تبدأ بتحقيق الخسائر. وكل زيادة في حد الأمان تعكس التحسن في مركز الملبنة وزيادة في أرباحها. في حين أن كل تخفيض في حد الأمان ينقص من أرباحها. ويكون حد الأمان صفرا عند نقطة التعادل، وسالبا عندما تكون النتيجة خسارة. ويحسب حد الأمان عند التخطيط للمبيعات بالعلاقة التالية:

حد الأمان = المبيعات الإجمالية – مبيعات نقطة التعادل

كما يمكن التعبير عنه بنسبة مئوية:

حد الأمان = المبيعات الإجمالية – مبيعات نقطة التعادل / المبيعات الإجمالية

الجدول رقم (6-23) حد الأمان لمختلف المنتجات للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	القارورات	اللبن	البقر
2003	المبيعات بالقيمة (10^3دج)	528294	34991	92723	131908
	نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) (10^3دج)	423880	26901	77928	88293
	حد الأمان بالقيمة(10^3دج)	104414	8090	14795	43615
	حد الأمان %	19.76	23.12	15.95	33.06
	حجم المبيعات (10^3لتر)	22625	1437	4158	4711
	نقطة التعادل للمنتج (بالكمية) (10^3لتر)	18153	1105	3495	3153
	حد الأمان بالكمية(10^3لتر)	4472	332	663	1558
	حد الأمان %	19.76	23.10	15.95	33.06

	نتيجة الاستغلال (10^3دج)	528807	24009	100795	161868
2004	المبيعات بالقيمة (10^3دج)	377074	16444	75324	96232
	نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) (10^3دج)	151733	7565	25471	65636
	حد الأمان(10^3دج)	28.69	31.51	25.27	40.55
	حد الأمان %	22647	986	4524	5781
	حجم المبيعات (10^3لتر)	16149	675	3381	3437
	نقطة التعادل للمنتج (بالكمية) (10^3لتر)	6498	311	1143	2344
	حد الأمان(10^3لتر)	28.69	31.54	25.27	40.55
	حد الأمان %	41532			
	نتيجة الاستغلال (10^3دج)	71240			
2005	المبيعات بالقيمة (10^3دج)	487268	6845	84486	166583
	نقطة التعادل للمنتج (بالقيمة) (10^3دج)	899862	11615	156400	251956
	حد الأمان(10^3دج)	-412594	-4770.5	-71914	-85373
	حد الأمان %	-84.67	-69.69	-85.12	-51.25
	حجم المبيعات (10^3لتر)	20868	270	3626	5845
	نقطة التعادل للمنتج (بالكمية) (10^3لتر)	38538	458	6712	8841
	حد الأمان(10^3لتر)	-17670	-188	-3068	-2996
	حد الأمان %	-84.67	-69.63	-85.12	-51.25
	نتيجة الاستغلال (10^3دج)	-74728			

المصدر:إعداد الباحثة

يرتبط حد الأمان بحجم وقيمة المبيعات فكلما زاد هذين الأخيرين كلما ارتفع حد الأمان وذلك في حدود معينة، كما يتبين من حليب البقر حيث أن الزيادة في حجم (أو قيمة) المبيعات يقابله نقصانا في حد الأمان.

نلاحظ كيف ساهم ارتفاع حد الأمان في سنة 2004 مقارنة بسنة 2003 ولجميع المنتجات (45 % لحليب الأكياس، 36 % لحليب القارورات، 58.43 % للبن، 22.65 % لحليب البقر) في ارتفاع نتيجة الاستغلال بنسبة 71.53 % ، في حين عمل التدهور الملحوظ لحد الأمان في سنة 2005 (395 % لحليب الأكياس، 320.76 % لحليب القارورات، 436.84 % للبن، 226.38 % لحليب البقر) على تحقيق نتيجة سالبة تراجعت بنسبة 204.89 % مقارنة بسنة 2004.

بالإضافة إلى حد الأمان لابد من تحديد حجم المبيعات الذي يؤدي إلى أقصى ما يمكن تحمله من خسائر والذي عنده يجب إغلاق الملبنة.

ويمكن استخدام تحليل التعادل لاتخاذ القرار المناسب حول إمكانية الإغلاق المؤقت في حال عدم كفاية الإيرادات لتغطية التكاليف. وتتمثل القاعدة العامة في هذا المجال في مقارنة الخسارة الناتجة عن استمرار الملبنة في العمل وتلك المترتبة على توقفها عن الإنتاج، فإذا كانت الخسارة في الحالة الأولى أقل منها في الحالة الثانية فمن الأفضل للملبنة أن تستمر.

لاتخاذ القرار السليم في مثل هذا الأمر لابد من التفريق بين نوعين من التكاليف الثابتة، تلك التي لا يترتب عليها دفع أي مبلغ نقدي إنما هي عبارة عن قيود محاسبية (الإهتلاكات)، وتلك التي يترتب عليها دفع فعلي.

وتتحدد نقطة الإغلاق عند مستوى المبيعات الذي يتساوى عنده الهامش على التكلفة المتغيرة مع التكاليف الثابتة النقدية، حيث أن كل انخفاض لمستوى المبيعات إلى ما دون هذه النقطة يترتب عليه عجز رقم الأعمال على تغطية التكاليف، وتحسب بالعلاقة التالية:

نقطة الإغلاق للملبنة بالقيمة = التكاليف الثابتة النقدية / المعدل المرجح الإجمالي

نقطة الإغلاق للملبنة بالكمية = نقطة الإغلاق للملبنة بالقيمة / سعر البيع الوحدوي

وتكون نقطة الإغلاق دوما في مستوى أدنى من نقطة التعادل. ومن خلال الجدول الموالي تتحدد نقطة الإغلاق للملبنة:

الجدول رقم (6-24) حساب نقطة الإغلاق للملبنة للسنوات 2003-2005

	2003	2004	2005
التكاليف الثابتة الإجمالية (10^3دج)	164431	169070	174086
التكاليف الثابتة غير النقدية (10^3دج)	84300	77592	78806
التكاليف الثابتة النقدية (10^3دج)	80131	91478	95280
معدل الهامش الإجمالي %	26.65	29.92	13.19
نقطة الإغلاق للملبنة بالقيمة (10^3دج)	300679.17	305741.98	722365.43
سعر البيع المتوسط	23.93	24.03	24.35
نقطة الإغلاق للملبنة بالكمية(10^3لتر)	12565	12723	29666

المصدر:إعداد الباحثة

للوصول إلى حد الإغلاق يجب أن ينخفض حجم المبيعات عن نقطة التعادل بأكثر من 51 % سنة 2003 و46 % سنة 2004 و45 % سنة 2005. كما أن ما حققته الملبنة خلال سنتي 2003 و2004 بعيد عن نقطة الإغلاق، في حين نجده قريب من ذلك في سنة 2005 (30609000)، وهذا يعكس الوضعية الحرجة التي تعيشها الملبنة.

ومن هذا المنطلق (نقطة التوازن، حد الأمان ونقطة الإغلاق) يمكن وضع عدة تصورات لكيفية التخطيط لحجم المبيعات والأرباح المناسبة لها.

2.II- التصورات الممكنة لكيفية تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة:

بعد بلوغ مرحلة التوازن تصبح الملبنة في وضعية مريحة لأنها استطاعت أن تغطي إجمالي التكاليف الثابتة (التي ليس لها مقابل في المنتجات المباعة) وجزءا من التكاليف المتغيرة (المرتبطة بالحجم المباع)، أما الجزء المتبقي فلا إشكال فيه مدام له مقابل في المبيعات. وانطلاقا من ذلك يمكن لها تخطيط مبيعاتها وإعداد تشكيلات مختلفة من أحجام المبيعات والأرباح المقابلة لها. وسنقوم في هذه النقطة باستعراض ثلاث تصورات ممكنة لحالات مختلفة من تخطيط المبيعات، التكاليف والنتيجة:

- التصور الأول: نبين فيه أثر التخلص من حليب القارورات نتيجة لتراجع مبيعاته وتحقيقه لنتائج سلبية وتحويل حصته التي مثلت نسبا ضئيلة من مجموع مبيعات الملبنة (4.36 % في سنة 2003، 2.91 % في سنة 2004، 0.88 % في سنة 2005) لباقي المنتجات على نتائج الملبنة.

- التصور الثاني: نبرز فيه أثر الزيادة في حجم المبيعات لمختلف المنتجات بعد نقطة التعادل (بنسب مختلفة افتراضية) على نتيجة الملبنة.

- التصور الثالث: ونحاول من خلاله تحديد حجم المبيعات الضروري لبلوغ الأرباح المستهدفة، وحجم الأرباح المقابل للمبيعات المستهدفة.

1.2.II- التصور الأول: أثر إلغاء حليب القارورات على نتيجة الملبنة:

سنحاول من خلاله تصور ثلاث توليفات لأثر إلغاء حليب القارورات وتحويل معدلاته (4.36 % ، 2.91 %، 0.88 %) لباقي المنتجات على نتائج الملبنة، وذلك انطلاقا من نقطة التعادل على النحو التالي:

التوليفة الأولى: تحويل نسبة مبيعات حليب القارورات لحليب الأكياس مع ثبات حجم المبيعات المتوصل إليه عند نقطة التعادل لباقي المنتجات.

التوليفة الثانية: تحويل نسبة مبيعات حليب القارورات لحليب البقر مع ثبات حجم المبيعات المتوصل إليه عند نقطة التعادل لباقي المنتجات.

التوليفة الثالثة: تحويل نسبة مبيعات حليب القارورات لمنتج اللبن مع ثبات حجم المبيعات المتوصل إليه عند نقطة التعادل لباقي المنتجات.

وتجدر الإشارة إلى أن رفع حجم المبيعات سيؤدي إلى زيادة رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة وبنفس النسبة.

❖ **التوليفة الأولى: تحويل نسبة مبيعات حليب القارورات لحليب الأكياس:**

سنقوم في هذه التوليفة وانطلاقا من نقطة التعادل بتحديد تأثير تحويل حصة حليب القارورات وإضافتها لحليب الأكياس على نتيجة الملبنة، مع إبقاء الكميات المحققة عند نقطة التعادل لباقي المنتجات، وذلك على النحو التالي:

- لسنة 2003: إضافة 4.36 % لكمية التعادل لحليب الأكياس (18153 x 10^3لتر).
- لسنة 2004: إضافة 2.91 % لكمية التعادل لحليب الأكياس (16149 x 10^3لتر).
- لسنة 2005: إضافة 0.88 % لكمية التعادل لحليب الأكياس (38538 x 10^3لتر).

وسيتأثر نتيجة لهذه الزيادة كل من رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة، الهامش والنتيجة كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-25) حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات من حليب الأكياس للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	حجم المبيعات (10^3لتر)	18944	3495	3153	25592
	سعر البيع (دج)	23.35	22.3	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	442342.4	77938.5	88284	608564.9
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	311818.24	53333.7	73906.32	439058.26
	الهامش على التكاليف المتغيرة	130524.16	24604.8	14377.68	169506.64
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	-	-	-	164431
	النتيجة (10^3دج)	-	-	-	5075.64
2004	حجم المبيعات (10^3لتر)	16619	3381	3437	23437
	سعر البيع (دج)	23.35	22.28	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	388053.65	75328.68	96236	559618.33
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	246127.39	57138.9	80116.47	383382.76
	الهامش على التكاليف المتغيرة	141926.26	18189.78	16119.53	176235.57
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	-	-	-	169070
	النتيجة (10^3دج)	-	-	-	7165.57
	حجم المبيعات (10^3لتر)	38877	6712	8841	54430
	سعر البيع (دج)	23.35	23.3	28.5	

2005	رقم الأعمال (10^3دج)	907777.95	156389.6	251968.5	1316136.05
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	807475.29	120883.1	206790.9	1135149.29
	الهامش على التكاليف المتغيرة	100302.66	35506.5	45177.6	180986.76
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	5900.76

المصدر:إعداد الباحثة

أدى التحويل الكلي لحصة حليب القارورات إلى حليب الأكياس إلى زيادة في حجم المبيعات، رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة وإلى دخول الملبنة في مجال الربحية. ولقد سمحت هذه الزيادة بتحويل النتيجة من الصفر (بعد نقطة التعادل) إلى موجبة ولجميع السنوات.

❖ **التوليفة الثانية: تحويل نسبة مبيعات حليب القارورات لحليب البقر:**

من خلال هذه التوليفة وانطلاقا من نقطة التعادل سنحدد أثر تحويل حصة حليب القارورات وإضافتها لحليب البقر على نتيجة الملبنة، مع إبقاء الكميات المحققة عند نقطة التعادل لباقي المنتجات، وذلك على النحو التالي:

- لسنة 2003: إضافة 4.36 % لكمية التعادل لحليب البقر (3153×10^3لتر).
- لسنة 2004: إضافة 2.91 % لكمية التعادل لحليب البقر (3437×10^3لتر).
- لسنة 2005: إضافة 0.88 % لكمية التعادل لحليب البقر (8841×10^3لتر).

وسيتأثر كذلك كل من رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة، الهامش والنتيجة لحليب البقر لهذا التغيير كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-26)حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات من حليب البقر للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	حجم المبيعات (10^3لتر)	18153	3495	3290	24938
	سعر البيع (دج)	23.35	22.3	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	423872.55	77938.5	92120	593931.05
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	298798.38	53333.7	77117.6	429249.68
	الهامش على التكاليف المتغيرة	125074.17	24604.8	150002.4	164681.37
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	164431
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	250.37
2004	حجم المبيعات (10^3لتر)	16149	3381	3537	23067
	سعر البيع (دج)	23.35	22.28	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	377079.15	75328.68	99036	551443.83
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	239166.69	57138.9	82447.47	378753.06
	الهامش على التكاليف المتغيرة	137912.46	18189.78	16588.53	172690.77

	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	169070
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	3620.77
2005	حجم المبيعات (10^3لتر)	38538	6712	8919	54169
	سعر البيع (دج)	23.35	23.3	28.5	
	رقم الأعمال (10^3دج)	899862.3	156389.6	254191.5	1310443.4
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	800434.26	120883.1	208615.41	1129932.77
	الهامش على التكاليف المتغيرة	99428.04	35506.5	45576.09	180510.63
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	6424.63

المصدر:إعداد الباحثة

ساهم التحويل لحصة حليب القارورات لحليب البقر في رفع حجم المبيعات، رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة وتحقيق نتائج موجبة. غير أنها كانت أقل مما تم التوصل إليه بالنسبة للتوليفة الأولى، ويعود سبب ذلك إلى ضآلة حجم المبيعات لهذا المنتج مقارنة بحليب الأكياس من جهة، ومن جهة أخرى إلى الهامش:

– ففي سنة 2003 ونتيجة لكون حجم حليب الأكياس كان أكبر بخمس مرات ونصف من حجم حليب البقر وهامش الأول يفوق هامش الثاني(6.89 دج لحليب الأكياس و 4.56 دج لحليب البقر) أثر ذلك على النتيجة وجعلها تفوق في التوليفة الأولى بأكثر من عشرين مرة عن نتيجة التوليفة الثانية.

– في سنة 2004 ساهم كذلك كل من الحجم (الذي فاق فيه حليب الأكياس بأربع مرات ونصف عن حجم حليب البقر) والهامش (8.45 دج لحليب الأكياس و4.69 دج لحليب البقر) في جعل نتيجة التوليفة الأولى تقريبا ضعف هذه التوليفة.

– في سنة 2005 كان للهامش أثره الواضح على النتيجة إذ أن ارتفاع وتضاعف هامش حليب البقر في هذه السنة (2.58 دج لحليب الأكياس و 5.11 دج لحليب البقر) ساهم في جعل نتيجة هذه التوليفة أفضل.

❖ **التوليفة الثالثة: تحويل نسبة مبيعات حليب القارورات لمنتج اللبن:**

سنقوم في هذه التوليفة وانطلاقا من نقطة التعادل بتحديد تأثير تحويل حصة حليب القارورات وإضافتها لمنتج اللبن على نتيجة الملبنة، مع إبقاء الكميات المحققة عند نقطة التعادل لباقي المنتجات وذلك على النحو التالي:

– لسنة 2003: إضافة 4.36 % لكمية التعادل لمنتج اللبن (3495 x 10^3لتر).

– لسنة 2004: إضافة 2.91 % لكمية التعادل لمنتج اللبن (3381 x 10^3لتر).

– لسنة 2005: إضافة 0.88 % لكمية التعادل لمنتج اللبن (6712 x 10^3لتر).

وسيتأثر نتيجة لهذه الزيادة كل من رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة، الهامش والنتيجة لمنتج اللبن كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-27) حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات من اللبن للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	حجم المبيعات (10^3لتر)	18153	3647	3153	24953
	سعر البيع (دج)	23.35	22.3	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	423872.55	81328.1	88284	593484.65
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	298798.38	55653.22	73906.32	428357.92
	الهامش على التكاليف المتغيرة	125074.17	25674.88	14377.68	165126.73
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	164431
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	695.73
2004	حجم المبيعات (10^3لتر)	16149	3479	3437	23065
	سعر البيع (دج)	23.35	22.28	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	377079.15	77512.12	96236	550827.27
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	239166.69	58795.1	80116.47	378078.26
	الهامش على التكاليف المتغيرة	137912.46	18717.02	16119.53	172749.01
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	169070
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	3679.01
2005	حجم المبيعات (10^3لتر)	38538	6771	8841	54150
	سعر البيع (دج)	23.35	23.3	28.5	
	رقم الأعمال (10^3دج)	899862.3	157764.3	251968.5	1309595.1
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	800434.26	121945.71	206790.9	1129170.87

	الهامش على التكاليف المتغيرة	99428.04	35818.59	45177.6	180424.23
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	6338.23

المصدر:إعداد الباحثة

أدى التحويل المقرر لحصة حليب القارورات لمنتج اللبن إلى زيادة في حجم المبيعات، رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة وساهم في تحقيق نتائج موجبة غير أنها تبقى أقل مما تم التوصل إليه بالنسبة للتوليفة الأولى. ويعود سبب ذلك إلى ضآلة حجم المبيعات لهذا المنتج مقارنة بحليب الأكياس. كما لعب الهامش دورا أساسيا في ذلك:

– ففي سنة 2003 ونتيجة لكون هامش المنتجين متقارب (6.89 دج لحليب الأكياس و 7.04 دج للبن) كان لحجم المبيعات أثره على النتيجة، إذ ونظرا لكون حجم حليب الأكياس كان أكبر بخمس مرات من حجم اللبن أدى ذلك إلى جعل النتيجة تتفوق في التوليفة الأولى بأكثر من سبع مرات من هذه التوليفة.

– في سنة 2004 ساهم كل من الحجم (حيث يفوق فيه حليب الأكياس بأكثر من أربع مرات عن حجم اللبن) والهامش (8.45 دج لحليب الأكياس و 5.38 دج للبن) في جعل نتيجة التوليفة الأولى تقريبا ضعف هذه التوليفة.

– في سنة 2005 أثر الهامش بشكل واضح على النتيجة إذ أن ارتفاع الهامش المحقق للبن في هذه السنة (2.58 دج لحليب الأكياس و5.29 دج للبن) ساهم في تحويل النتيجة لصالحه.

أما إذا قارنا نتائج هذه التوليفة بالتوليفة الثانية فإننا لا نجد اختلافا كبيرا بسبب تقارب الحجم وكذلك الهامش، فكلما ارتفعت إحدى أو كلا العناصر المؤثرة (الحجم أو الهامش) لأحدهما رجح الكفة لصالح نتيجته.

يتبين من الحالات الثلاث لهذا السيناريو أن إلغاء حليب القارورات من برامج الملبنة وتحويل حصته لأحدى المنتجات الأخرى أثر بشكل ايجابي في النتائج المحققة، وساهم في زيادة حجم المبيعات رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة كما ساهم في تحقيق نتائج موجبة ومتباينة من توليفة إلى أخرى. ويعود سبب هذا التباين كما رأينا للتأثير المباشر لوزن المنتج (حجم مبيعاته) وهامشه على ربحيته. وحققت نتيجة لذلك التوليفة الأولى أفضل النتائج إذ تفوق حليب الأكياس بحجم مبيعاته وهامشه وبالتالي نتيجته على حليب البقر واللبن.

ومن هنا يمكن إعداد تصورات متعددة لأثر أي زيادة في حجم المبيعات على نتيجة الملبنة.

2.2.II– التصور الثاني: أثر الزيادة في حجم المبيعات لمختلف المنتجات بعد نقطة التعادل على نتيجة الملبنة:

سنستعرض في هذا التصور حالتين لأثر الزيادة (بنسبة 5 % و 10 %) في حجم المبيعات لمختلف المنتجات (عوضا عن منتج واحد) على نتائج الملبنة وذلك انطلاقا من نقاط التعادل. وستعمل هذه الزيادة بالإضافة إلى رفع حجم المبيعات على رفع رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة والنتيجة.

❖ **التوليفة الأولى: زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات بنسبة 5 %:**

من خلال هذه التوليفة وانطلاقا من نقطة التعادل سنحدد أثر الزيادة في حجم المبيعات لمختلف المنتجات بنسبة 5 % على نتائج الملبنة، كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-28) حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	حجم المبيعات (10^3لتر)	19061	3670	3311	26042
	سعر البيع (دج)	23.35	22.3	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	445074.35	81841	92708	619623.35
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	313744.06	56004.2	77609.84	447358.1
	الهامش على التكاليف المتغيرة	131330.29	25836.8	15098.16	172265.25
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	164431
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	7834.25
	نتيجة الاستغلال (10^3دج)				41532
2004	حجم المبيعات (10^3لتر)	16956	3550	3609	24115
	سعر البيع (دج)	23.35	22.28	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	395922.6	79094	101052	576068.6
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	251118.36	59995	84125.79	395239.15
	الهامش على التكاليف المتغيرة	144804.24	19099	16926.21	180829.45
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	169070
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	11759.45
	نتيجة الاستغلال (10^3دج)				71240
2005	حجم المبيعات (10^3لتر)	40869	7048	9283	57200
	سعر البيع (دج)	23.35	23.3	28.5	
	رقم الأعمال (10^3دج)	954291.15	164218.4	264565.5	1383075.05
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	848849.13	126934.48	217129.37	1192912.83
	الهامش على التكاليف المتغيرة	105442.02	37283.92	47436.13	190162.22

	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	16076.22
	نتيجة الاستغلال(10^3دج)				74728-

المصدر:إعداد الباحثة

أدت الزيادة بنسبة 5 % إلى:

– في سنة 2003: زيادة في الحجم الإجمالي للمبيعات غير أنه مازال بعيدا عن ما حققته الملبنة في هذه السنة (**32931 10^3لتر**) وساهمت كذلك في رفع رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة وإلى دخول الملبنة في مجال الربحية وبنتائج أفضل من التصور الأول. أما إذا قورنت بالنتائج المحققة فإننا نجد الهامش الربحي للوحدة المباعة (0.30 دج في مقابل 1.26 دج) لا يزال ضئيلا يمكن تحسينه بزيادة حجم المبيعات.

– في سنة 2004: زيادة في الحجم الإجمالي للمبيعات لم يصل بعد ما حققته الملبنة في هذه السنة (**33938 10^3لتر**) وساهمت كذلك هذه الزيادة في رفع رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة وإلى تحقيق نتائج أفضل من التصور الأول. أما إذا قورنت بالنتائج المحققة فإننا نجد الهامش الربحي للوحدة المباعة (0.49 دج في مقابل 2.1 دج) لا يزال ضئيلا، غير أنه قد تحسن مقارنة بسنة 2003 خاصة إذا نظرنا إليه من جانب الحجم المباع.

– في سنة 2005: زيادة بنسبة 86.87 % في الحجم الإجمالي للمبيعات عن ما حققته الملبنة في هذه السنة (**30609 10^3لتر**) وساهمت كذلك هذه الزيادة في رفع رقم الأعمال، التكاليف المتغيرة وإلى تحقيق نتيجة موجبة أفضل مما حققته الملبنة حيث تحولت الخسارة للوحدة المباعة (2.44– دج) إلى ربح (0.28 دج).

❖ **التوليفة الثانية: زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات بنسبة 10 %:**

الجدول رقم (6–29) حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات للسنوات 2003–2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	حجم المبيعات (10^3لتر)	19968	3845	3468	27281
	رقم الأعمال (10^3دج)	466252.8	85743.5	97104	649100.3
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	328673.28	58674.7	81289.92	468637.9
	الهامش على التكاليف المتغيرة	137579.52	27068.8	15814.08	180462.4
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	164431
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	16031.4
2004	حجم المبيعات (10^3لتر)	17764	3719	3781	25264
	رقم الأعمال (10^3دج)	414789.4	82859.32	105868	603516.72
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	263084.84	62851.1	88135.11	414071.05
	الهامش على التكاليف المتغيرة	151704.56	20008.22	17732.89	189445.67
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	169070

	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	20375.67
2005	حجم المبيعات (10^3لتر)	42392	7383	9725	59500
	رقم الأعمال (10^3دج)	989853.2	172023.9	277162.5	1439039.6
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	880481.84	132967.83	227467.75	1240917.42
	الهامش على التكاليف المتغيرة	109371.36	39056.07	49694.75	198122.18
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	24036.18

المصدر:إعداد الباحثة

تضاعفت النتائج لهذه التوليفة بشكل متباين من سنة إلى أخرى، فقد أدى زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات بـــ 10 % إلى مضاعفة النتائج عن ما كانت عليه بنسبة 5%، حيث ارتفعت على التوالي بالنسب التالية: 104.63 % و73.27 % و49.51 % ، وكذلك الحال بالنسبة للهامش للوحدة المباعة ولرقم الأعمال والتكاليف المتغيرة.

يتبين من الحالتين لهذا التصور الأثر المباشر للزيادة في حجم المبيعات لمختلف المنتجات (بنسبة 5 % و10 %) على رقم الأعمال والتكاليف المتغيرة ومضاعفة النتائج بصورة متباينة من توليفة إلى أخرى. وساهم حليب الأكياس في كل توليفة بشكل كبير في تكوين هذه النتائج. واستطاعت التوليفة الأخيرة أن تحقق أعلى النتائج مقارنة بالحالات الأخرى، وللملبنة أن تختار التوليفة التي تراها مناسبة لظروفها وإمكانياتها البيعية.

إن ما تم لحد الآن من تصورات لأثر الزيادة في حجم المبيعات على النتائج ولما لها من نتائج مقبولة، لم تبلغ بعد الانجازات المتوصل إليها من طرف الملبنة والإمكانيات المتاحة لديها، وهذا يفتح المجال للبحث عن النتائج الممكن الحصول عليها في حالة اعتماد الحجم الفعلي الذي بلغته الملبنة مع استثناء حليب القارورات وبالتوليفة المناسبة.

II.3.2- التصور الثالث: حجم المبيعات الضروري لبلوغ الأرباح المستهدفة وحجم الأرباح المقابل للمبيعات المستهدفة:

يضم هذا الأخير حالتين:

الحالة الأولى: نسعى من خلالها إلى تحديد حجم المبيعات المناسب للأرباح المستهدفة.

الحالة الثانية: نبحث فيها عن الأرباح التي يمكن تحقيقها بالحجم الإجمالي للمبيعات الذي حققته الملبنة وبتوليفة مختلفة.

❖ **الحالة الأولى: حجم المبيعات المناسب للأرباح المستهدفة:**

يحسب هذا الحجم بالعلاقة التالية:

التكاليف الثابتة + الأرباح المستهدفة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

تتمثل الأرباح المستهدفة في تلك التي حققتها الملبنة لسنتي 2003 و2004، أما سنة 2005 ونظرا لكونها حققت خسارة ولكي نتفادى ذلك فإننا سنعتمد على الربح المستهدف للتوليفة الثالثة من التصور الأول باعتبارها أدنى زيادة يمكن تحقيقها لحجم المبيعات لهذه السنة.

الجدول رقم (6-30) حجم المبيعات الإجمالي المناسب للأرباح المستهدفة للسنوات 2003-2005

	2003	2004	2005
التكاليف الثابتة (10^3دج)	164431	169070	174086
الأرباح المستهدفة(10^3دج)	42721	71240	6338.23
الهامش على التكلفة المتغيرة (دج)	6.29	7.08	3.33
حجم المبيعات الإجمالي(10^3لتر)	32934	33942	54181

المصدر:إعداد الباحثة

نلاحظ أن حجم المبيعات لسنتي 2003 و2004 ليس بعيدا عن ما حققته، في حين نجد فرقا كبيرا بين ما بلغته الملبنة في سنة 2005 من حجم المبيعات (30609000 لتر) وخسارة (74728000-) وما يجب أن تحققه من مبيعات (54181000 لتر) لبلوغ الأرباح المستهدفة (6338.23 10^3 دج).

وحتى يتسنى تحديد نصيب كل منتج من الحجم الإجمالي نعتمد على معدل التشكيلة للتوليفة الثانية من التصور الثاني نتيجة لكونها لحد الآن من يحقق أفضل النتائج .

الجدول رقم (6-31) حجم المبيعات للمنتجات المناسب للأرباح المستهدفة للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	معدل التشكيلة %	73.19	14.09	12.72	100
	حجم المبيعات (10^3لتر)	24104	4641	4189	32934
2004	معدل التشكيلة %	70.32	14.72	14.96	100
	حجم المبيعات (10^3لتر)	23868	4996	5078	33942
2005	معدل التشكيلة %	71.25	12.41	16.34	100
	حجم المبيعات (10^3لتر)	38604	6724	8853	54181

المصدر:إعداد الباحثة

استحوذ حليب الأكياس على النصيب الأوفر (أكثر من 70 %) من حجم المبيعات في حين كان ضئيلا ومتقاربا بالنسبة لحليب البقر واللبن. وإذا قارنا هذه الكميات بما حققته الملبنة (أنظر الجدول رقم (6-20)) نجد أنه للوصول إلى النتيجة التي بلغتها الملبنة يجب:

- بالنسبة لسنتي 2003 و2004: الحفاظ على الكميات تقريبا نفسها من حليب البقر واللبن في حين يرفع حجم حليب الأكياس بأكثر من 5 %، وذلك نتيجة لكون هامش هذا الأخير خلال هاتين السنتين كان مرتفعا مقارنة بهامش المنتجين الآخرين (أنظر الجدول رقم (6-20)).
- بالنسبة لسنة 2005: رفع حجم حليب الأكياس واللبن بأكثر من 85 % وحليب البقر بنسبة 51.46 %.

كما أن مقارنة الكميات الواجب إنتاجها من كل منتج بالأرباح المستهدفة تبين مدى تأثر هذه الأخيرة بالحجم المباع من حليب الأكياس وهامشه، فكلما زادت مبيعاته كلما تقلصت النتيجة (كما هو الحال بالنسبة لسنة 2003) واتجهت نحو الخسارة (كما حدث في سنة 2005) نتيجة لتراجع هامش الربح فيه.

❖ **الحالة الثانية: الأرباح المقابلة لحجم المبيعات المستهدف:**

يتمثل حجم المبيعات المستهدف في ما حققته الملبنة خلال السنوات الثلاث، غير أن نصيب كل منتج من الحجم الإجمالي يتحدد على أساس معدل التشكيلة للتوليفة الثانية من التصور الثاني لنفس الأسباب السالفة الذكر.

الجدول رقم (6-32) الأرباح المقابلة لحجم المبيعات المستهدف للسنوات 2003-2005

السنوات		الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
2003	معدل التشكيلة %	73.19	14.09	12.72	100
	حجم المبيعات (10^3لتر)	24102	4640	4189	32931
	سعر البيع (دج)	23.35	22.3	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	562781.7	103472	117292	783545.7
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	396718.92	70806.4	98190.16	565715.48
	الهامش على التكاليف المتغيرة	166062.78	32665.6	19101.84	217830.22
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	-	-	-	164431
	النتيجة (10^3دج)	-	-	-	53399.22
2004	معدل التشكيلة %	70.32	14.72	14.96	100
	حجم المبيعات (10^3لتر)	23865	4996	5077	33938
	سعر البيع (دج)	23.35	22.28	28	
	رقم الأعمال (10^3دج)	557247.75	111310.88	142156	810714.63
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	353440.65	84432.4	118344.87	556217.92
	الهامش على التكاليف المتغيرة				254496.71
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	-	-	-	169070
	النتيجة (10^3دج)	-	-	-	85426.71
	معدل التشكيلة %	71.25	12.41	16.34	100

2005	حجم المبيعات (10^3لتر)	21809	3799	5002	30609
	سعر البيع (دج)	23.35	23.3	28.5	
	رقم الأعمال (10^3دج)	509240.15	88516.7	142557	740313.85
	التكاليف المتغيرة (10^3دج)	452972.93	68419.99	116996.78	638389.7
	الهامش على التكاليف المتغيرة				101924.15
	التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
	النتيجة (10^3دج)	–	–	–	-72161.85

المصدر:إعداد الباحثة

إن الاحتفاظ بنفس حجم المبيعات الذي حققته الملبنة وتغيير التوليفة بين المنتجات جعل النتيجة تتحسن ولجميع السنوات، فلقد ارتفع الربح بنسبة 25 % في سنة 2003 وبـــ 20 % سنة 2004 وتقلصت الخسارة المحققة سنة 2005 بنسبة 03.43 % ، وعدم الوصول إلى نتيجة موجبة للسنة الأخيرة أمر طبيعي وناتج عن انخفاض حجم المبيعات عن نقطة التعادل.

بعد استعراض هذه التصورات التي تبحث في كيفية تأثير زيادة حجم المبيعات على نتائج الملبنة، يمكننا تلخيص ذلك في هذا الجدول:

الجدول رقم(6-33) النتائج المحققة وفقا للتصورات الموضوعة

الوحدة: 10^3 دج

التصورات	2003	2004	2005
التصور الأول: إلغاء حليب القارورات وتحويل نسبته إلى:			
التوليفة الأولى: حليب الأكياس	5075.64	7165.57	5900.76
التوليفة الثانية: حليب البقر	250.37	3620.77	6424.63
التوليفة الثالثة: اللبن	695.73	3679.01	6338.23
التصور الثاني: رفع حجم مجموع المبيعات:			
التوليفة الأولى: حالة الزيادة بـــ 5 %	7834.25	11759.45	16076.22
التوليفة الثانية: حالة الزيادة بـــ 10 %	16031.4	20375.67	24036.18
التصور الثالث: حجم المبيعات الضروري للأرباح المستهدفة			
التوليفة الأولى:	42721	71240	6338.23
التوليفة الثانية:	53399.22	85426.71	-72161.85

المصدر:إعداد الباحثة

من خلال الجدول نلاحظ أن أحسن توليفة يمكن أن تحقق للملبنة أفضل النتائج هي التوليفة الثانية من التصور الثالث وذلك بالنسبة لسنتي 2003 و2004 حيث تم الاحتفاظ بنفس الحجم الذي باعته الملبنة، غير أننا غيرنا التوليفة بين المنتجات أين تم توجيه أكثر من 70 % من المبيعات لحليب الأكياس حيث كان الهامش مرتفعا وتم تقسيم الباقي تقريبا بالتساوي بين حليب البقر واللبن نظرا لتقارب هوامشهما.

أما بالنسبة لسنة 2005 فنلاحظ أن حجم المبيعات الذي بلغته الملبنة كان دون نقطة التعادل مما تسبب في حصول الخسارة، ومنه ولبلوغ أفضل النتائج يجب اعتماد التصور الثاني مع تدعيمه بدراسة تسويقية لتنشيط وترقية مبيعاتها.

إن ما تم تخطيطه لحد الآن من أحجام للمبيعات والتكاليف والأرباح كان مبنيا على أساس نقطة التعادل التي تم حسابها انطلاقا مما بلغته الملبنة والذي كان أقل بكثير من الإمكانيات المتاحة. ونتسأل عن النتائج الممكن الحصول عليها في حالة الاستغلال الإجمالي للطاقة المتاحة والعمل على تحقيق الأهداف التي رسمتها لنفسها؟ وهذا ما سنقوم به في النقطة الموالية.

3.II- تخطيط المبيعات والتكاليف والنتيجة في ظل الإمكانيات المتاحة والأهداف المنشودة:

إن ما تحتاجه الملبنة في مثل هذه الظروف وفي هذه المرحلة بالذات هو الانتعاش السريع الذي يمكنها من البقاء في السوق والاستمرارية. ومن الأسباب التي تؤدي إلى هذا الانتعاش تحقيق نتيجة موجبة كافية والقدرة على المنافسة سواء من ناحية الجودة أو من ناحية السعر.

- بالنسبة للنتيجة الموجبة فهي تعني أن يكون سعر البيع كافيا لتغطيه التكاليف وتحقيق هامش ربح مقبول من جهة، ومن جهة ثانية أن تكون التكاليف منخفضة أو يمكن تقليصها بحيث يتقلص معها سعر البيع بما يحقق القدرة على المنافسة من ناحية السعر. إلا أن حليب الأكياس وكما لاحظنا شكل أكثر من نصف المبيعات غير أن أسعاره مدعمة وهامشه الربحي ضئيل.

- بالنسبة للقدرة على المنافسة من ناحية الجودة فإن المنتجات خاضعة للمقاييس الصحية، والمشكل يطرح على مستوى السعر الذي لا يغطي التكلفة، فهذه الأخيرة كما رأينا ستعرف ارتفاعا لجميع المنتجات نتيجة لارتفاع أسعار المواد. وهذا لا يخدم هدف القدرة على المنافسة.

ولتحقيق هذين الهدفين الذين يضمنان للملبنة البقاء والاستمرارية، سننطلق من الأهداف التي وضعتها الملبنة لنفسها لتحديد مدى إمكانية تحقيقها من جهة، ومن جهة ثانية لمعرفة مدى تحقيقها للهدف العام (البقاء).

1.3.II- الأهداف المنشودة للملبنة: *

من بين الأهداف التي سطرتها الملبنة لنفسها نذكر على وجه التحديد الأهداف التالية:

- هدف أن توفر لكل مواطن في المنطقة 100 لتر حليب سنويا أي ما يعادل 27.5 سنتلتر لكل مواطن في اليوم. وبما أن عدد المواطنين[1] في المنطقة يبلغ 1111396 مواطن منهم 78% في المناطق العمرانية (أي 868450 مواطن) والباقي موزع على مناطق مبعثرة وريفية لا يصل إليها المنتج. أي أن الملبنة تهدف إلى توفير 86845000 لتر حليب في السنة. فهل يا ترى يمكن تحقيق هذا الهدف؟ للإجابة على هذا السؤال يجب مقارنته بالإمكانيات المتاحة للملبنة.

* هذه بعضا من أهم أهداف الملبنة وليست كلها.

[1] المصدر : إدارة التخطيط وقسم الدراسات الاقتصادية ومعالجة المعلومة والتسيير لسنة 2004.

– من الأهداف التي تسعى الملبنة إلى تحقيقها، هدف التخلص من التبعية للخارج في مجال التموين بالمواد الأولية. وما لذلك من آثار على خزينة الملبنة، فكما رأينا سابقا (في الفصل الخامس) فإن أكثر من 90% من رقم الأعمال يوجه لشراء هذه المواد. وهذه النسبة بمثابة مؤشر ينذر بالخطر ويهدد الملبنة.

– على مستوى التسويق تهدف الملبنة إلى إعادة إنتاج وتصريف مشتقات الحليب من خلال السعي إلى تحسين الأغلفة الخاصة بمنتج الياؤورت، هذا الأخير الذي تخلت عن إنتاجه بسبب رداءة الغلاف وارتفاع سعره هذا من جهة، ومن جهة ثانية المنافسة الشديدة التي عرفتها الملبنة بالنسبة لهذا المنتج والتي لم تستطع مقاومتها مما أجبرها على التخلي عن إنتاجه. وهذا أدى إلى تحويل تكاليف الورشة الخاصة بإنتاجه إلى تكاليف منتجات الحليب.

إن تحقيق هذه الأهداف سيؤدي إلى:

– زيادة كمية الإنتاج وتنويعه وكذلك البيع إذا تم تدعيمه بعملية إشهار سواء على مستوى المنطقة (ملصقات أو معارض) أو على المستوى الوطني (إعلانات في الجرائد، الراديو، التلفزيون...).

– تخفيض تكاليف منتجات الحليب نتيجة لعدم تحمل المصاريف المحولة من ورشة صناعة وتعبئة مشتقات الحليب.

– إمكانية تخفيض سعر البيع نتيجة لتخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي جذب أكثر للمستهلكين.

– تحقيق هامش ربح مهما كان ضئيلا فهو في صالح الملبنة.

غير أن تحقيق هذه الأهداف مرهون بالإمكانيات المتاحة والمحتملة للملبنة.

2.3.II– الإمكانيات المتاحة والمحتملة للملبنة:

تتوفر الملبنة على العديد من الإمكانيات نذكر منها خاصة ما يلي:

– تجهيزات الإنتاج : هذه الأخيرة ونتيجة لعدم صيانتها بشكل دوري ووقائي أدى إلى تراجع طاقتها الإنتاجية من سنة إلى أخرى، وتبلغ هذه الطاقة 73134×10^3 لتر في السنة موزعة على مختلف المنتجات، وتعادل 84.21 لتر للمواطن في السنة.

– المادة الأولية: يتم استيراد هذه الأخيرة بأسعار باهظة مما انعكس سلبا على تكلفة المنتجات وتسبب في تراجع الإنتاج والبيع. وفي المقابل هناك مورد محلي غير مستغل يبلغ 53 مليون لتر حليب بقر في السنة[1]، هذه الكمية تعادل 61.02 لتر للمواطن في المنطقة في السنة. ويتميز هذا المورد بعدة مميزات نذكر منها:

* إن المادة الأولية لهذا المورد طبيعية وصحية ويفضلها المستهلك على المواد المصنعة.
* قربه من الملبنة وهذا سيعمل على تخفيض تكاليف النقل، وإلغاء تكاليف التخزين.
* تنوع عناصره بحيث يمكن استغلالها في تصنيع منتجات أخرى كالقشدة الطرية.

[1] مصلحة الإحصائيات والحسابات الاقتصادية، مديرية المصالح الفلاحية لسنة 2005.

– الورشات: تتوفر الملبنة على أربع ورشات للإنتاج، منها ورشتان عاطلتان تسببتا في تحمل تكاليف دون إنتاج وهما ورشة صناعة القارورات وورشة تحضير وتعبئة مشتقات الحليب.

وإعادة إنتاج هذه المشتقات في ظل الجودة والسعر المناسب، واستغلال القارورات في مجالات أخرى سيعمل على تخفيض التكاليف المحولة لمنتجات لا علاقة لها بها.

ومقارنة هذه الإمكانيات بالأهداف السابقة سيسمح بتحديد الأهداف التي يمكن تحقيقها كما هي وتلك التي يجب مراجعتها وتعديلها بما يتناسب والإمكانيات المتاحة.

II. 3.3– مقارنة أهداف الملبنة بإمكانياتها المتاحة والمحتملة:

❖ مقارنة الطاقة الإنتاجية بالهدف الأول للملبنة:

تسمح الطاقة الإنتاجية للآلات بإنتاج 73134000 لتر حليب في السنة، والطاقة الإنتاجية للمنطقة بتوفير 53 مليون لتر حليب طبيعي في السنة، في حين يمكن تغطية باقي الطاقة الإنتاجية للآلات باستيراد المواد الأولية (غبرة حليب والمواد الدهنية) الضرورية لإنتاج كمية 20134000 لتر من الحليب.

تهدف الملبنة إلى توفير 86845000 لتر حليب في السنة (أي ما يعادل 100 لتر للمواطن الواحد)، وعند مقارنة هذا الهدف بالإمكانيات نجد أنه صعب التحقيق كما هو، لذا يجب تعديله وفقا لما هو متاح، ليصبح 73134000 لتر سنويا عوض 86845000 لتر سنويا.

وإذا افترضنا الاستغلال الكامل للطاقات المتاحة من أجل تغطية احتياجات المنطقة من منتج الحليب الذي تحتكره الملبنة على مستوى منطقتها نتيجة لانعدام المنافسة بشأنه، فإن ذلك سيؤدى إلى توسيع في حصتها السوقية ويسمح بتحقيق أقصى النتائج الممكنة للملبنة. وللوصول إلى ذلك يستدعي الأمر إنفاقات إضافية (دراسة السوق، الإشهار، البحث عن زبائن وموردين جدد ...). وإذا اعتمدنا على الأسعار والتكاليف المحققة لسنة 2005 ووزعنا هذه الطاقة بين المنتجات كمايلي:

– إنتاج وبيع كل ما توفره الولاية (53 مليون لتر) من حليب البقر.

– تقسيم الباقي بين حليب الأكياس واللبن على أساس معدل التشكيلة بينهما.

فإن الملبنة ستحقق الأحجام والنتائج التي يلخصها الجدول الموالي:

الجدول رقم(6–34)حجم المبيعات والنتائج المقابلة لها في ظل الاستغلال الكامل للإمكانيات المتاحة

	الأكياس	اللبن	البقر	المجموع
معدل التشكيلة %	85.2	14.8	–	100
حجم المبيعات (10^3لتر)	17154	2980	53000	73134
سعر البيع (دج)	23.35	23.3	28.5	
رقم الأعمال (10^3دج)	400545.9	69434	1510500	1980479.9
التكاليف المتغيرة (10^3دج)	356288.58	53669.8	1239670	1649628.38

الهامش على التكاليف المتغيرة				330851.52
التكاليف الثابتة (10^3دج)	–	–	–	174086
النتيجة (10^3دج)	–	–	–	156765.52

المصدر:إعداد الباحثة

يعمل الاستغلال الكلي للإمكانيات المتاحة والمحتملة على رفع مستوى التكاليف المتغيرة، وفي المقابل يساهم في مضاعفة حجم المبيعات بأكثر من مرتين وتحويل النتيجة من خسارة إلى ربح معتبر لم تبلغه الملبنة من قبل.

وهذا يعني أنه ولبلوغ هذا الهدف على الملبنة أن ترفع معدلات استغلالها (التي لا تزيد عن 45% من الطاقة الإنتاجية و13 % من حليب البقر المتوفر على مستوى الولاية) إلى أقصى ما يمكن.

❖ **مقارنة المواد المتاحة والمحتملة بهدف التخلص من التبعية للخارج:**

إن تحقيق هدف 73134000 لتر حليب في السنة باستعمال مواد أولية مستوردة يعني شراء * 3727 طن غبرة حليب 0% و3420 طن غبرة حليب 26% و37 طن مواد دهنية وبقيمة إجمالية 1.353.735.000دج**. في حين إذا تم استغلال المورد المحلي فإن عملية الاستيراد ستتعلق فقط بكمية 20134000 لتر، حيث تتطلب توفير 865 طن غبرة حليب 0% و452 طن غبرة حليب 26% و37 طن مواد دهنية وبقيمة إجمالية تعادل 254197000دج. أي أن القيمة الإجمالية للمشتريات ستنخفض من 1515443400 دج إلى 1404297000دج. وهذا يعني أن تحقيق جزء من الهدف سيسمح بتخفيض آثار التبعية بنسبة 72% وتحقيق فائض على المشتريات بقيمة 111146400دج. فماذا لو عملت الملبنة على تحقيق كل الهدف؟ فإنها لا تحقق فائضا فحسب بل ستحقق هدف التنويع كذلك، حيث أنه من مادة أولية واحدة يمكن تصنيع عدة منتجات.

وعليه يتوجب على مسئولي التموين بالملبنة بذل مجهودات ميدانية كبيرة للبحث عن مجمعين جدد لاستقطاب أكبر كمية ممكنة من حليب الأبقار.

❖ **مقارنة هدف إعادة إنتاج المشتقات بإمكانيات الورشات:**

من مشتقات الحليب التي تسعى الملبنة إلى إعادة تصنيعها الياؤورت باعتباره منتج واسع الاستهلاك ومطلوب بكثرة في السوق. ويرتبط تحقيق هذا الهدف أكثر بتحسين الغلاف وللملبنة كما بينا سابقا ورشتان عاطلتان يمكن استغلالها في تحقيق الهدف.

* بالنسبة لورشة صناعة القارورات: إن تعبئة الحليب في القارورات أدى إلى ارتفاع تكلفته مما تسبب في تقليص إنتاجه وتزايد خسائره المتتالية، وهذا سيجعل الملبنة أمام خيارين لتفادي ذلك:

* إن كمية الشتريات هنا محددة دون أخذ المخزونات بعين الاعتبار.

** تم التقييم على أساس الأسعار المتوقعة لسنة 2005.

– إما استغلال القارورات في تعبئة منتج الياؤورت عوضا عن الحليب، فبالنظر إلى المنافس نجده أصبح يعبأ المنتج في قارورات جميلة المنظر وبأحجام مختلفة مما صاحبه جلب أكثر للمستهلكين فلو اقتدت الملبنة بهذا السلوك واستغلت الورشة (الآلة) لصالح هذا المنتج وقامت باستثمار بسيط لتحسين المنظر الخارجي للقارورة بشكل يستقطب أكبر عدد ممكن من المستهلكين، فإن ذلك سيعمل على استغلال طاقة الورشة من جهة، ومن جهة ثانية ستتخلص منتجات الحليب من الأعباء المحولة لتكلفتها من الورشة. وكل ذلك شريطة أن يكون السعر تنافسي.

– أو التنازل عن آلة صناعة القارورات في حالة كون سعر منتج الياؤورت المعبأ في القارورات لا يستطيع منافسة الآخرين.

* بالنسبة لورشة تحضير وتعبئة مشتقات الحليب:

إن استغلال المورد المحلي بشكل إجمالي سيساعد على إنتاج مشتقات الحليب وبكميات كبيرة خاصة منها القشدة الطرية.

أما بالنسبة لمنتج الياؤورت والذي تخلت عن إنتاجه الملبنة بسبب نوع المادة الأولية المستعملة في صناعة الغلاف والتي تسببت بدورها في رداءته وعدم صلاحيته لحفظ المنتج، فما على المسؤولين إلا البحث عن المادة المناسبة لذلك والعمل على تخفيض تكاليف إنتاجه حتى يتسنى تصريفه. إن إعادة إنتاج مشتقات الحليب تعنى استغلال طاقات الورشة وبالتالي تحمل منتجاتها بتكاليفها، وتخلص منتجات الحليب من ذلك.

بعد هذه المقارنة بين بعض أهداف الملبنة وبعض إمكانياتها وعلى ضوء نتائجها يتبين أن تحقيق الأهداف مرتبط بالاستغلال الكامل للإمكانيات ويتطلب التخطيط العاجل للمستقبل وإعداد البرامج التي تعكس هذه الأهداف وتجسيد ذلك ميدانيا.

خلاصة الفصل السادس:

سمحت أدوات مراقبة التسيير (مراقبة الموازنات وبطاقة الأداء المتوازن) بتقييم شامل لأداء الاستغلال بالملبنة، كما ساعدت على كشف الغطاء عن الأسباب الفعلية لتراجعه من جهة والانحرافات الواردة بين ما خطط له وما أنجز منه من جهة ثانية. فقد لاحظنا أن الأسباب نفسها تتكرر في كل مرحلة وفي كل سنة، حيث تسبب الانخفاض المسجل في حجم الإنتاج والمبيعات في تكوين طاقات عاطلة انجر عنها ارتفاعا في التكاليف الثابتة والتي ليس لها مقابل في الإنتاج. وهذا تسبب بدوره في تحقيق نتائج دون المستوى المطلوب وساهم في تدهور الوضعية المالية للملبنة. كما سجلنا التأثير السلبي للتراجع الهام في حجم إنتاج ومبيعات منتج حليب القارورات على تكاليفه التي تضاعفت سبع مرات في سنة 2005 مقارنة بسنة 2003 وأضحى سعر البيع المحدد عاجزا عن تغطيتها مما انعكس سلبا على النتائج المحققة، وهذا جعلنا نقترح التخلي عن إنتاجه كمرحلة أولية لتحسين الوضعية المالية للملبنة.

بالإضافة لحليب القارورات ساهم حليب الأكياس بشكل واضح في تكوين النتيجة، فهذه الأخيرة كما لاحظنا تتغير تبعا للنتائج التي حققها هذا المنتج. فقد عمل الارتفاع الملحوظ في حجم مبيعاته وهامشه الربحي سنة 2004 على رفع الربح، ثم حوله إلى خسارة سنة 2005 نتيجة لانخفاض حجم مبيعاته وهامشه، بالرغم من ارتفاع حجم المبيعات والنتيجة لمنتجي اللبن وحليب البقر. وهذا أبرز أهمية ووزن هذا المنتج في التشكيلة التي تعرضها الملبنة.

كشفت نتائج المقارنة عن وجود فجوة عميقة بين انجازات الملبنة ومخططاتها ولقد سعت هذه الأخيرة كما لاحظنا إلى الحد منها باللجوء إلى عملية التخفيض في برامجها، وكان من الأجدر على المسؤولين البحث عن كيفية ترقية المبيعات لتجاوز هذا الفارق، لأن التخفيض لم يساعد على تقليصه بل ازداد سنة عن سنة ويعود السبب في كل مرة لتراجع المبيعات..

وانطلاقا من هذه الوضعية ارتأينا البحث عن السبيل الذي يمكن أن يغير مسار الملبنة ويجعلها تحقق نتائج تمكنها من البقاء والقدرة على المنافسة، فوجدنا أنه من الضرورة بمكان تغيير سياستها التجارية من خلال التخطيط لرفع وترقية حجم مبيعاتها.

ولقد تلمسنا في البحث أنه لا يمكن بلوغ ذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية نتيجة لكونها تعمل على تمديد الماضي بكل سلبياته في المستقبل، وهذا يعني أن الانخفاض في حجم المبيعات سيتواصل وهذا يتنافى مع الهدف المنشود.

يتطلب التخطيط في مثل هذه الحالة أولا البحث عن النقطة (الحجم) التي لا تحقق عندها الملبنة لا ربح ولا خسارة، ثم البحث عن حد الأمان الذي يؤثر ارتفاعه وانخفاضه في النتيجة، بالإضافة إلى النقطة التي يجب عندها الإغلاق والتي تبين لدينا أن الملبنة كانت قريبة منها في سنة 2005.

وسمحت هذه المؤشرات بفتح المجال لوضع تصورات لوضعيات مختلفة يمكن للملبنة أن تبلغها منها ما كان في ظل الاستغلال الجزئي للطاقة المتاحة، حيث تصورنا في البداية أحجاما ضئيلة مع ضرورة التخلص من حليب القارورات وتحويل حصته لباقي المنتجات من جهة، ومن جهة ثانية تغيير التوليفة بين باقي المنتجات إذ يجب توجيه أكثر من 70 % من الإنتاج لحليب الأكياس وأسفر هذا عن نتائج مرضية.

كما تم وضع تصورات على أساس ما وصلت إليه الملبنة من أحجام (والتي لاحظنا أنها لا تستغل فيها أكثر من 45 % من الطاقة المتاحة) ولقد حقق التغيير في معدلات التشكيلة نتائج أفضل مما بلغته الملبنة بمعدلاتها. وهذا بدوره فسح المجال للبحث عن النتائج الممكن الحصول عليها في حالة الاستغلال الكامل للإمكانيات المتاحة والمحتملة وفي ظل الأهداف المنشودة وعلى أساس أفضل توليفة تم التوصل إليها في التصورات السابقة، وسمح ذلك بتحقيق نتائج لم تبلغها الملبنة من قبل.

وتوصلنا في النهاية إلى نتيجة مفادها أن الأمر لا يتطلب من مسؤولي الملبنة سوى تغيير بسيط في معدلات التشكيلة وتعديل في سياستها التجارية.

خاتمة الجزء الثاني:

ساهم هذا الجزء في تطبيق موضوع البحث في إحدى وحدات قطاع صناعة الحليب، وقد تمت الإجابة على التساؤلات الخاصة بواقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الوطنية، ومدى حاجتها لتبني أدوات وأساليب تتكيف مع الظروف المستجدة. وكانت النتائج مؤكدة للفرضية الثالثة والرابعة التي طرحت للاختبار.

يبين الواقع مدى معاناة المؤسسات العمومية من تبعات تحرير الاقتصاد كعدم قدرتها على المنافسة وتراجع حصتها في السوق. فقد كانت تعيش في بيئة ميزها الاحتكار التام وتدخل الجهات الوصية، ثم تحولت إلى أخرى شديدة المنافسة دون أن تستعد أو تهيأ لها الأرضية المناسبة للظروف الجديدة.

ويعد قطاع صناعة الحليب واحد من بين القطاعات الوطنية التي تأثرت بهذه التغيرات، وكما تبين من الدراسة فإن الجزائر تلبي أكثر من 60 % من حاجياتها من مادة الحليب عبر الاستيراد مما يجعلها بعيدة عن تحقيق الاكتفاء الذاتي، وذلك بالرغم من تبني الدولة لعدة سياسات لتطوير هذا القطاع. غير أن معظمها لم ينجح في تحقيق الأهداف المسطرة نتيجة لوجود العديد من المشاكل والقيود التي حالت دون الوصول للنمو المطلوب وبالتالي تحقيق الاكتفاء الذاتي من مادة الحليب.

وما زاد الأمور تعقيدا التناقض الذي يعيشه القطاع، تبعيته شبه المطلقة في مجال التموين بالمواد الأولية للسوق الدولية، وما تشهده أسعار هذه المواد من ارتفاعات متتالية خلال السنوات الأخيرة نتيجة لارتفاع أسعار البترول، فهذه الأخيرة تؤثر بشكل كبير في أسعار مواد الحليب هذا من جهة، ومن جهة ثانية تدخل الدولة في تحديد الأسعار التي بقيت ثابتة عند مستوى معين ولا تتناسب مع التكاليف التي تأثرت بالزيادات التي تشهدها أسعار المواد الأولية.

أما بالنسبة لنتائج تطبيق الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير في مجالي التخطيط والتقييم في ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته باعتبارها إحدى الوحدات التابعة للقطاع، فقد سمح بالكشف عن الأسباب الفعلية لتراجع أداءها من جهة، ومن جهة ثانية بإيجاد التكامل المناسب بين النوعين من الأدوات. إذ سمح استخدام بطاقة الأداء المتوازن كممثل للأدوات الحديثة بتقييم شامل لأداء جميع الجوانب المالية والمادية، الداخلية والخارجية للملبنة. غير أن تمام النتائج تطلب في النهاية دعما بواسطة أداة مراقبة الموازنات كممثل للأدوات التقليدية لتحديد الأسباب الفعلية المفصلة للانحراف بين الأداء المستهدف والأداء المحقق.

وكانت نتائج التقييم بمثابة القاعدة التي استندنا إليها في تخطيط الأداء مستعملين في ذلك الموازنات التقديرية لمستوى استراتيجي يغطي ثلاث سنوات، محققين بذلك التكامل بين الموازنة كأداة تقليدية عادة ما تعد على أساس سنوي والموازنة المعدة للمدى الطويل وهو الاتجاه الحديث لأداة الموازنات.

كما استعنا في عملية التخطيط بأسلوب تحليل التعادل الذي سمح بتحديد نقطة التوازن ومن ثم نقطة الانطلاق لتصور مختلف الحالات والتوليفات التي تسمح بتحقيق الأرباح. وتم الوصول إلى نتائج مرضية وفي حدود المعدل الذي استغلت به الملبنة الطاقة المتاحة لديها.

وبناءا على النتائج المحققة سواء في عملية التقييم أو التخطيط تتأكد فرضية ضرورة التكيف وفقا للتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال للمنظمات.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن المقارنة التي تمت بين الطرح النظري لأدوات مراقبة التسيير وواقع تطبيقها سمح لنا باستخلاص مجموعة من النتائج نوردها فيما يلي:

1- أكدت الدراسة التي قمنا بها الدور الفعال الذي لعبه المحيط في تحديد أدوات التخطيط والتقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات. فكما تلمسنا من خلال البحث لكل مرحلة من مراحل تطور المنظمات أدوات وأساليب تتناسب مع متطلبات الظروف السائدة.

2- ولقد تم تأكيد الفرضية الأولى والثانية والإجابة عن السؤال الأول والثاني والثالث من الإشكالية في الجزء الأول من خلال استعراض التطورات التي عرفتها مكانة مراقبة التسيير في التنظيمات والتحولات التي مست أدواتها وأساليبها، إذ ارتبطت التغيرات التي تم ملاحظتها في مراقبة التسيير بالتفاعل الموجود بين المؤسسة ومحيطها.

3- إن أغلب التطورات التي مست مراقبة التسيير، كما يبينه تاريخها كانت في فترات الصعوبات خاصة ابتداء من نهاية الستينات، حيث وجدت المؤسسات نفسها أمام بيئة يميزها عدم اليقين ويسودها التنافس الحاد والتغير السريع في الأذواق والمنتجات. مما دفعها إلى البحث الدائم عن المعلومة التي تمكنها من أن تستعد للمفاجآت من جهة ومن جهة ثانية لتتمكن من التكيف مع الظروف الجديدة. ولا يمكن توفير هذه المعلومة بالشكل والجودة المطلوبة، إذا بقيت مراقبة التسيير تعمل بمفاهيم نشأت في ظروف مخالفة، بل وحتى تساعد المؤسسة على التطور أو التكيف عليها بدورها أن تتطور.

4- كما لاحظنا أنه عندما كان العالم في مرحلة النمو، في سنوات العشرينيات إلى غاية نهاية الستينات، اتسمت الحياة الاقتصادية للمؤسسات بالاستقرار والمعلومة المؤكدة، ولم يكن الأمر يتطلب معلومات كثيرة ومميزة. وقد انعكس هذا على أهداف مراقبة التسيير التي كانت بسيطة وتقليدية، وكذلك على مكانتها ضمن الهياكل التنظيمية للمؤسسات إذ صنفت خارج الخطوط التسلسلية، كما اقتصر دورها على مساعدة الأقسام المحاسبية باستخدام أدوات محاسبية بسيطة. وكان يدعى مراقب التسيير آنذاك بالمحاسب المالي.

استعانت مراقبة التسيير في هذه المرحلة:

* بالنسبة للتخطيط بعدة أدوات أهمها وأكثرها شيوعا الموازنات التقديرية التي عملت ولمدة طويلة كأداة للتخطيط الشامل في عملية مراقبة التسيير. وقد ساعد ذلك المؤسسات على الاستعداد لمفاجآت المستقبل. وكان نجاحها نتيجة للظروف التي نشأت وطبقت فيها والتي تميزت بالتأكد والتوسع الصناعي ونمو الطلب وقلة المنافسة، ولم يتطلب الأمر معرفة واسعة حول المحيط الخارجي للمؤسسات.

* بالنسبة للمتابعة والتقييم بأدوات التحليل المالي، التقارير، مراقبة الموازنات والتكاليف المعيارية فقد عملت أيضا هذه الأدوات بنجاح في بيئة ميزها التوسع في القدرات الإنتاجية وإدارة العمليات من أجل الرقابة على التكاليف، التي كانت الشغل الشاغل في تلك الفترة لجميع المؤسسات. وساعدت هذه الأدوات إدارة المؤسسات على تحديد الأهداف، الموارد والأداء المستهدف، كما ساهمت في تحديد الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات الواردة في الأداء الفعلي، وعملت على إيجاد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ويمكن القول أن هذه الأدوات أضفت على مراقبة التسيير الطابع المالي قصير المدى، لأن هدف المنظمات في تلك الفترة تمركز حول تحقيق المردودية من خلال ترشيد العمليات الإنتاجية لأجل زيادة حجم الإنتاج.

وخلاصة ذلك أن ما تم من دراسات وأبحاث في مجال مراقبة التسيير إلى غاية الثمانينيات كان في ظل ظروف مؤكدة، معلومة كاملة وأخطار مستبعدة، فالنظرة السابقة لمراقبة التسيير وخاصة أدوات التسيير التقديري تمحورت حول قياس وتقييم المعلومة ذات الطابع المحاسبي والمالي. وغالبا ما كان المسير يستند إلى التقييم اللاحق للأداء ويعتمد في ذلك على المؤشرات المالية التي تؤثر على أداء المؤسسة في المدى القصير، كما يستبعد عنصر المخاطرة عند التخطيط. ومثل هذا العمل يفقد مراقبة التسيير مهمتها الأصلية وهي المساعدة على القيادة واتخاذ القرارات.

ومنذ السبعينيات بدأ العالم يشهد تغيرات اقتصادية وتكنولوجية وسياسية سريعة، أدت إلى زيادة عدم اليقين الذي شكل ومازال النقطة المركزية لمراقبة التسيير، التي تسعى جاهدة لإيجاد الأدوات والوسائل المناسبة لتقليصه، والبحث عن المعلومات التي تمكنها من التكيف وبالتالي التصرف. وتعد مراقبة التسيير أكثر المراكز في المؤسسة قدرة على تزويدها بجميع المعلومات (الداخلية والخارجية، العامة والتفصيلية) التي تحتاجها وبالجودة المناسبة. ولا يمكن لها توفير ذلك إذا بقيت تعمل بمفاهيم وأدوات نشأت في ظروف مخالفة. ومن الطبيعي دعوتها إلى تعويض مبادئها القاعدية وأدواتها وأساليبها المكيفة مع التنظيم والظروف التي ولدت فيها بمبادئ وأساليب تتناسب مع الظروف الجديدة.

ولا شك أن لهذا التغيير أثره في ظهور علوم التسيير متعددة الأبعاد ومتحررة من قيود البعد المالي كما ساهمت في تحديد وبلورة المفهوم العام لمراقبة التسيير وابتكار أساليب وأدوات ساعدت على حل الكثير من المشاكل. وحولت مراقبة التسيير من أداة للجزاء والعقاب إلى أداة للحوار والتحفيز وبعد أن كانت ممنوعة من القرار أصبحت عصب الذكاء في المؤسسات، وبعد أن كانت وظيفة مساعدة عززت مكانتها ضمن الخطوط التسلسلية وارتقت إلى دور المسير. وأصبحت هذه الأداة تعمل على اختيار المعالم والمؤشرات التي تقيس وتحسن الأداء، وتبحث عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار من جهة ولتقييم الأداء من جهة ثانية.

وفي ظل هذه التغيرات أيضا واجهت المؤسسات صعوبات في تحقيق المردودية، إذ أضحى من الصعب جذب الزبائن بسهولة خاصة بعد ما زادت تشكيلة المنتجات المعروضة، وانخفضت مدة حياتها، وأكثر ما زاد الأمور تعقيدا عولمة الاقتصاد الذي ضاعف من عدد المنافسين في كل سوق وجعل كل ميزة تنافسية سريعة الزوال وأصبح الكل يراهن على المستقبل.

وأصبحت المؤسسات مجبرة على التكيف مع الظروف الجديدة سواء من ناحية التخطيط أو من ناحية المتابعة والتقييم وذلك من خلال:

* في مجال التخطيط بينت الدراسات ضرورة السعي إلى محاكاة المستقبل لأن المتغيرات الجديدة جعلت من النظام التقليدي للموازنات غير قادر على التنبؤ بما سيحدث مستقبلا. كما أكدت نتيجة الأبحاث على ضرورة تعويض الأسلوب العمودي لإعداد الموازنات والذي يقوم على أساس مراكز المسؤوليات المنفصلة عن بعضها البعض، بأسلوب جديد قائم على أساس الأنشطة والعمليات والذي يبين العلاقات الأفقية بين مختلف الأنشطة التي تساهم مجتمعة في خلق القيمة.

وتواصلت جهود البحث في تطوير أدوات التخطيط ورأت بعضها ضرورة التخلص من نظام الموازنات وتبني أسلوب ما بعد الموازنات. غير أن الدراسات التي أجريت على بعض المؤسسات التي تبنت هذه الأداة، بينت أن المؤسسات لم تتخل عن الموازنات ولكنها غيرت من أسلوبها حيث انتقلت في عملية الإعداد من المستوى العملي والمالي للمدى القصير إلى المستوى الإستراتيجي طويل المدى. وهذا يدل على أن نظام الموازنات التقديرية مازال الأداة الأولى والأكثر استعمالا في عملية التخطيط في معظم المؤسسات، وأن التغير وقع في كيفية تصميم الموازنات حيث تحولت من الاتجاه العمودي إلى الأسلوب الأفقي ومن المدى القصير إلى المدى الطويل.

* أما في مجال المتابعة والتقييم لم تعد المعلومة المحاسبية والمؤشرات المالية لوحدها كافية للحكم على الأداء، بل تطلب الأمر البحث عن معلومة خارجية عن المنافسين، العملاء والموردين.إذ عجزت الأدوات التقليدية على توفير مثل هذه المعلومات، وشكل هذا دافعا للتفكير في بناء استراتيجيات تسمح بتوقع والاستعداد لمفاجآت المستقبل غير الأكيد من جهة، زمن جهة ثانية البحث عن أدوات جديدة تتناسب مع الظروف الجديدة، وتعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى منتجات العصر الحديث ومن بين الأدوات المستحدثة في تقييم الأداء إذ سمحت:

- بسد الفجوة بيت المدى الطويل والمدى القصير من خلال تبني التوجه الإستراتيجي وربط الإستراتيجية بالموازنة.
- بإضافة مؤشرات جديدة غير مالية تسمح بإعطاء صورة أوضح عن الأداء وبعدد محدود تفاديا لتشتت الأذهان أثناء التقييم والتركيز على ما يبرز الأداء.
- بتوفير معلومات داخلية وأخرى خارجية والتي تتعلق بالعملاء والمساهمين.
- بربط النتائج بمحركات الأداء.

* أن تعتمد على عنصر الجودة والمرونة وتخفيض تكاليف تكيفها وآجال ردة فعلها أكثر من السعي وراء تخفيض تكاليف إنتاجها. وهذا يعني ضرورة إعادة تفعيلها من جديد لتواكب المرحلة الموالية من تطورها.

لقد استطاعت مراقبة التسيير في هذه المرحلة أن تنتقل من البعد الأحادي إلى الأبعاد المتعددة ومن النظرة العملية قصيرة المدى إلى النظرة الإستراتيجية الشاملة طويلة المدى. غير أن هذه المميزات لا تعني بالضرورة القضاء على الأدوات التقليدية، فلقد بينت نتائج المقارنة بين الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة لتقييم الأداء أن هذه الأخيرة تكمل النقص الذي ورد في الأولى وأنه من الأفضل للمؤسسات أن تستعين بالنوعين في آن واحد عند التقييم.

5- سمح الجزء الأول من البحث بالتعرف على الآثار المباشرة للتحولات الهامة في بيئة الأعمال للمنظمات على مكانة وأدوات مراقبة التسيير من الناحية النظرية. في حين تمكنا في الجزء الثاني منه من تسليط الضوء على الواقع التطبيقي لهذه الأدوات في أحد القطاعات الوطنية ألا وهو قطاع صناعة الحليب. وتم من خلاله تأكيد الفرضية الثانية والثالثة والإجابة على السؤال الرابع والخامس والسادس من الإشكالية.

فلقد أثرت التغيرات والتطورات التي شهدتها الساحة الدولية في السنوات الأخيرة من القرن العشرين على كافة المستويات السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وعلى كل المجالات والقطاعات. حيث تضاءلت أهمية الحدود السياسية والثقافية بين الدول نتيجة التقدم الهائل في مجال الاتصالات وتطور شبكة المعلومات، وأصبح التوجه نحو العولمة أحد مظاهر هذه التغيرات وأضحى تحرير التجارة الخارجية توجها دوليا، خاصة بعد جولة المفاوضات الثامنة للجات وإنشاء منظمة التجارة العالمية.

ويعد قطاع صناعة الحليب من المجالات التي تأثرت بالتغيرات والتطورات التي عرفها العالم خلال السنوات الأخيرة. ولقد عملت الكثير من الدول إلى التكتل من أجل السيطرة على سوق هذه الصناعة. واستحوذ الاتحاد الأوربي ومنظمة **OCDE** على أكثر من نصف الإنتاج العالمي. كما عملت الحصص المفروضة على دول المنظمة على عرقلة آليات السوق والتوزيع الإجباري لكميات الإنتاج مما أثر على الأسعار.

وفي ظل هذه التحولات حاولنا تسليط الضوء على التطورات الحاصلة في قطاع صناعة الحليب بالجزائر باعتباره أحد القطاعات الهامة والحساسة، إذ تستهلك منتجاته بصفة يومية ومن طرف جميع شرائح المجتمع. كما تعد الجزائر من أهم الدول المستوردة لمادة الحليب إذ تأتي في المركز الثاني عالميا بعد المكسيك، ونتيجة لذلك سعت الدولة ومنذ الاستقلال إلى إعداد برامج وسياسات إصلاحية لقطاع الحليب وغيره من القطاعات من أجل مواكبة متطلبات الاندماج في الاقتصاد العالمي، والانفتاح على الأسواق الخارجية.

فقد تبنت في البداية سياسة إرساء وتعزيز إنتاج الحليب في من خلال إنشاء الديوان الوطني للحليب ومشتقاته **ONALAIT** بعد الاستقلال مباشرة. وانتهجت ولمدة طويلة إلى غاية منتصف التسعينات سياسة الاستيراد سواء للأبقار أو الحليب أو مواد تصنيعه التي كلفت خزينة الدولة دون أن تصل إلى الأهداف المسطرة. ولغرض التخفيف من الآثار السلبية لهذه السياسة التي أزمت الوضعية العامة للقطاع، تم إدماج برنامج إعادة الاعتبار لصناعة الحليب كمكون أساسي لبرنامج الوطني للتنمية الفلاحية **(PNDA)**.

وتواصلت أعمال التحسين لوضعية القطاع من خلال الاتجاه بالسياسات الحديثة نحو صناعة الحليب ومحاولة إنعاش وحداته لتحضيرها للانفتاح على السوق العالمية. وبالرغم من الجهود المبذولة في هذا الشأن بقيت الجزائر وكما بينته الإحصائيات تستهلك أكثر مما تنتج، إذ لا توفر المؤسسات العمومية التابعة لمجمع **GIPLAIT** سوى 30 % من الاحتياجات الوطنية، وأن نسبة 90% من الإنتاج الوطني مكون من واردات غبرة الحليب والمواد الدهنية. وهذا يدل على التبعية شبه الكاملة للاستهلاك والإنتاج الوطني للسوق الدولية لمادة الحليب ومنتجاته.

أضف إلى ذلك عدم التوازن في توزيع الطاقات المتاحة بين مختلف مناطق الوطن، إذ ترتكز أكبر نسبة من الطاقة في الجهة الوسطى والغربية التي استطاعتا أن تبلغ 70 % من الأهداف المسطرة (110 لتر سنويا للشخص الواحد)، في حين وعلى عكس من ذلك تعاني الجهة الشرقية من ارتفاع عدد السكان وانخفاض الطاقة الموجهة لها. مما تسبب في عجز هذه الجهة في تلبية احتياجات المواطنين، إذ لا تتجاوز نسبة تحقيق الأهداف 32 % أي ما يعادل 35 لتر سنويا للشخص الواحد.

ومن خلال تشخيصنا لنشاط إحدى الوحدات (ملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته) التابعة لقطاع صناعة الحليب في المنطقة الشرقية للبلاد، التي جاءت نتيجة لعجز الديوان الوطني للحليب ومشتقاته للشرق بوحداته الثلاث (عنابة، سطيف وقسنطينة) عن تلبية الطلب المتزايد على مادة الحليب في سوق هذه المنطقة. توصلنا إلى النتائج التالية:

1- التموين: ترتبط الملبنة في مجال التموين بالمواد الأولية ارتباطا شبه كلي بالسوق الدولية التي تسجل نموا متواصلا، كما أنها لا تتمتع بأي هامش مناورة ممكن في هذا المجال، فهذه الوظيفة كما رأينا تابعة لوحدة **MILKTRADE** التي تتولى مهمة المفاوضات مع الموردين الأجانب. وهذا سد المجال للمقارنة بين أسعار الشراء المركزي وأسعار المستوردين الخواص، وتحديد فيما إذا تم الاستفادة من أهمية الكميات المستوردة والحصول على أفضل الأسعار. عرفت هذه الأخيرة صعودا مفاجئا بسبب التعديلات المتكررة للسياسات الزراعية للدول المصدرة، وشكل مثل هذا السلوك خطرا حقيقيا وتهديدا للوحدة (وبالتالي القطاع)، وانعكس سلبا على تكاليف الإنتاج وجعل من تسيير أسعار البيع أمرا معقدا.

أما فيما يتعلق بالحليب المجمع فلقد عرفت مشترياته تزايدا مستمرا خلال سنوات الدراسة غير أن هذه الكمية تبقى غير كافية لتغطية وتعويض النقص الملحوظ لغبرة الحليب. خاصة أن نصيب الملبنة من إنتاج الولاية ضئيلا جدا لا يتجاوز 13% من مجموع الإنتاج.

2- الإنتاج: يعاني الإنتاج من عدة مشاكل حالت دون بلوغه الأهداف المسطرة له. فالطاقة الإنتاجية المتاحة الملبنة تمثل 5.26% من الطاقة الإجمالية للمجمع، فضلا عن ذلك تم توجيهها بشكل كلي إلى إنتاج الحليب مما تسبب في انعدام التنويع، بالرغم من أن هذا الأخير يمثل رهانا إستراتيجيا هاما للوحدة.

ويعد حليب الأكياس المنتج الأكثر تصنيعا في الملبنة والأقل تكلفة مقارنة بباقي الأنواع، غير أن ارتفاع سعر المواد الأولية تسبب في تخفيض مشترياتها وأدى بالتالي إلى تراجع كمية إنتاجه. أما حليب القارورات فكان المشكل الأساسي الذي وقف عائقا أمام تحقيق الأهداف، فارتفاع تكلفته أدى إلى تقليص إنتاجه وتحويل تكاليفه الثابتة لباقي المنتجات، مما انعكس سلبا على تكلفة هذه المنتجات.

3- البيع: تعاني الملبنة مشاكل كبيرة في تصريف منتجاتها خاصة منها الياؤورت، كما أن إنشاء وحدات للحليب في مناطق عديدة كانت أسواقا لمنتجاتها جعلها تفقد هذه الأسواق وتتسبب في تراجع نتائجها، بالإضافة إلى الغياب التام لوظيفة البحث والتنمية على مستوى الوحدة تسبب في انعدام لأي دراسات تسويقية أو سياسات تجارية، وفقدان أجزاء هامة من السوق.

كما أن تدخل الدولة في تحديد أسعار المنتجات التي تعتبرها أساسية يجب تدعيمها، ويعد الحليب من بين المنتجات ذات الضرورة القصوى التي يجب أن تكون أسعارها منخفضة وتتناسب مع القدرة الشرائية للمواطن، غير أن هذه الأسعار لا تغطي التكاليف مما جعلها عائقا أمام تطور الوحدة خاصة وأنها تأمل قي توسيع مجال نشاطها، وأهم فرضية لهذا التوسع تحرير الأسعار.

أضف إلى ذلك القانون الأساسي للمجمع الذي يفرض التخصص على مختلف وحداته ويمنع المنافسة فيما بينها، فكل وحدة تتصرف كشريك يستقبل جزءا من منتجات الوحدات الأخرى ويرسل لها بدوره جزءا من منتجاته. وعلى عكس من ذلك يشكل الخواص تهديدا حقيقيا للوحدة بسبب ديناميكيتهم، وقدراتهم على التنويع السريع خاصة فيما يتعلق بمنتج الياؤورت وبمستويات عالية من الجودة. وأمام هذه التهديدات مازالت الوحدة في مرحلة دراسة المبادرات الممكنة لاسترجاع حصتها من سوق.

بالإضافة للتشخيص الداخلي والخارجي ساعدنا التقييم بواسطة أدوات مراقبة التسيير (مراقبة الموازنات وبطاقة الأداء المتوازن) على:

* تحديد الأسباب الفعلية الشاملة والتفصيلية، المالية والمادية، الداخلية والخارجية لتراجع الأداء وعدم تحقيق المخططات، والتي تكررت طيلة سنوات الدراسة وتركزت في الانخفاض المتتالي لحجم الإنتاج والمبيعات.

* تحقيق التكامل بين الأدوات التقليدية والحديثة وبالتالي الإجابة على أحد التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتأكيد الفرضية الثانية.

وتبين من نتائج التشخيص والتقييم ضرورة البحث عن السبيل الذي يمكن الملبنة من تغيير مسارها بما يحقق لها النتائج التي تضمن لها البقاء والقدرة على المنافسة، فوجدنا أنه من الضرورة بمكان تغيير سياستها التجارية من خلال التخطيط لرفع وترقية حجم مبيعاتها.

ومن أجل ذلك تم استعمال أسلوب تحليل التعادل باعتباره أفضل أسلوب يستطيع أن يحدد منذ البداية الحجم الذي لا تحقق فيه الملبنة لا ربح ولا خسارة، ومن ثم يفسح المجال لتصور وضعيات مختلفة لتحقيق الربح. وذلك كبديل للأساليب الإحصائية المستعملة في تقدير حجم المبيعات، سيما أن هذه الأساليب تقوم على تمديد الماضي في المستقبل، بمعنى تمديد الانخفاض المحقق في مبيعات الملبنة وبالتالي لن يحقق لها ما تنشده من أهداف.

وقد تمكنا بفضل نقطة التعادل من تحقيق نتائج نراها مرضية مقارنة بما حققته الملبنة خاصة وأننا عملنا في ظل الإمكانيات المتاحة والمستغلة فعلا. ولم يتعد الأمر فكرة التخلي عن منتج حليب القارورات والتغيير في التوليفة بين المنتجات الأخرى.

وفي ضوء نتائج المقارنة التي تمت بين الطرح النظري لأدوات مراقبة التسيير وواقع تطبيقها يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات:

1- التوصيات العامة:

نعلم أنه عندما تنجح مؤسسة معينة في ابتكار أداة أو أسلوب ويؤدي استخدمه وتطبيقه إلى نتائج مرضية غالبا ما يتم وضعه في إطار نظري ليصبح دليلا ومرجعا تعتمد عليه باقي المؤسسات. غير أن استعماله من طرف الغير لا يؤدي إلى نفس النتائج، ويعود مآل ذلك إلى أن الأداة أو الأسلوب تم إيجاده في ظل ظروف ومتغيرات خاصة بالمؤسسة المبتكرة، وتطبيقه على بيئة مخالفة لن يستجيب لمتطلباتها إن لم نقل سيؤدي إلى نتائج عكسية.

وتعد التجربة الناجحة للمؤسسة اليابانية خير مثال على ذلك والتي حاولت المؤسسات الأمريكية والأوروبية اقتباسها وتطبيقها على واقعها وفشلت، ووجدت أن أحسن وسيلة في ذلك هو محاولة تكييفها بما يتناسب بيئتها أو استعمالها كقاعدة لابتكار أدوات وأساليب جديدة انطلاقا من المتغيرات والظروف التي تحيط بها.

ومن هذا المنطلق ننصح مؤسساتنا أن لا تعتمد بشكل كلي على ما وصل إليه الغرب وتنتظر نتائج ايجابية، بل لابد من أن تنشئ لنفسها أدوات وأساليب منبثقة من أعماق بيئتها وتناسب ظروفها الخاصة.

2- التوصيات الخاصة بالقطاع:

من بين التوصيات التي تراها الباحثة:

– إعادة النظر في الحصة الممنوحة للجهة الشرقية من البلاد ودعمها بطاقات إضافية تتناسب مع الكثافة السكانية لهذه الجهة.

– إنشاء مراكز لتجميع الحليب تكون قريبة من الوحدات تسمح بالاستغلال الكامل للمورد المحلي الذي ما يزال غير مستغل كفاية من جهة، ومن جهة ثانية من أجل التخفيف من أثار التبعية شبه المطلقة للسوق الدولية لمواد صناعة الحليب. كما أن ذلك سيساعد على توفير مناصب عمل دائمة وسيعمل على امتصاص جزءا من البطالة.

– تدعيم مقدمة القطاع بإنشاء السدود في المناطق الرعوية، وتوفير الدعم الضروري لمربي الأبقار سواء المالي أو المعرفي الذي يسمح بزيادة الوعي وبنشر ثقافة الحليب بين هؤلاء.

– دعم مقدمة القطاع كذلك بقوانين صارمة تمنع ذبح الأبقار والمتاجرة بلحومها لتحقيق الربح السريع.

– منح وحدات القطاع حرية التموين وفسح المجال للبحث عن مصادر التموين وتنويعها لغرض الحصول على هامش المناورة الكافي بشأن الأسعار.

– إلغاء قانون التخصص داخل المجمع وترك المجال لوحداته للتنويع والمنافسة.

– خلق شبكة اتصالات داخلية وأخرى خارجية على مستوى الوحدات تسمح بتسريع مرور المعلومة واستخدامها عند الحاجة إليها.

3- التوصيات الخاصة بالملبنة:

أما على مستوى الملبنة موضوع الدراسة فإننا نوصي بـــ:

– عدم الاكتفاء بالبيع فحسب، بل يجب توجيه الجهود لتوسيع الشبكة التوزيعية والقيام بالدراسات والأبحاث التسويقية، وجذب اهتمام الزبائن من خلال فتح الصندوق الإلكتروني للشكاوى والاقتراحات وقياس رضا الزبائن ومعرفة توقعاتهم.

– العمل على الاستغلال الكامل للمصادر المحلية للمواد الأولية وذلك بالبحث عن مجمعين جدد، أو بإنشاء مركز للتجميع قريب من الوحدة.

– تنظيم فرق للبحث والتنمية والإنتاج للبحث عن أساليب أكثر تطورا في الرقابة وتسمح باستغلال أفضل للطاقات المتاحة وللجهاز الإنتاجي. وذلك من خلال خلق وظيفة جديدة (وظيفة البحث والتنمية) على مستوى الملبنة تضم إطارات متخصصة ومدعومة بوسائل متطورة(الإعلام الآلي، برمجيات، أبحاث).

– توقع المشاكل والاستعداد لتفاديها عوضا عن انتظرها والبحث في كيفية علاجها.

– العمل على التحسين الدائم للجودة والسعي للحصول شهادة الإيزو كضمان لها.

– إعادة هندسة العمليات الإنتاجية بشكل يسمح باحترام آجال التسليم والمحافظة على الانضباط في هذه الآجال.

– العمل على تخفيض التكاليف من خلال تقليص العناصر التي يمكن السيطرة عليها، وجعل تكاليف اللاجودة، المردودات والإنتاج المعيب والفضلات تصل إلى الصفر.

– تنمية معارف موظفيها وعمالها من خلال تخصيص برامج لتكوينهم وتأهيلهم وتدريبهم على الرخصة الدولية لقيادة الحاسوب **ICDL** وهذا سيساعد على تطوير أدائهم.

– اهتمام الإدارة بشكاوي ومقترحات العاملين من خلال فتح سجل خاص لذلك.

– تزويد الملبنة بشبكة اتصالات داخلية تسمح بمرور المعلومات بشكل سريع ولجميع الموظفين والعمال، حتى يتسنى أن يتعرف كل واحد منهم على الأهداف المطلوب بلوغها،ومن ثم يسهل ويسرع عملية اتخاذ القرارات.

– تدريب العاملين بشكل مستمر لمواكبة التغيرات البيئية السريعة والمتسارعة، من خلال تشكيل لجنة للنظر في احتياجاتهم من الدورات التدريبية.

في الختام وأثناء دراستنا لموضوع مراقبة التسيير برزت من خلاله عدة جوانب ومجالات يمكن أن تشكل مواضيع للبحث المستقبلي مثل:

– التحولات الهامة في دور ومكانة مراقب التسيير في المنظمات.

– التوجهات الحديثة لنظام الموازنات وإمكانية تكيفها لواقع المؤسسة الوطنية.

– دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير للمؤسسة.

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	دورة مراقبة التسيير	46
(2-1)	مراحل عملية مراقبة التسيير	50
(1-2)	تقييم فرص النجاح للمؤسسة	71
(2-2)	دور مراقبة التسيير كوسيلة للربط بين المخطط الإستراتيجي والموازنات	74

(2-3)	الترابط الوظيفي لنظـــــام الموازنات	87
(2-4)	الطريقة البيانية في حالة انتظام الاستهلاك	124
(2-5)	كيفية عمل نظام البطاقات	131
(2-6)	مقارنة بين العملية ذات ثلاث دورات بالعملية ذات الدورتين	139
(2-7)	عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة	141
(2-8)	مقارنة بين عملية إعداد الموازنات التقليدية وعملية تسيير بلا موازنات	144
(3-1)	عملية تقييم الأداء في المؤسسة	155
(3-2)	تطور أدوات تقييم الأداء عبر القرون	162
(3-3)	التجزئة الممكنة للانحراف النتيجة	166
(3-4)	المستويات المختلفة للانحراف	179
(3-5)	نموذج عن بطاقة النتائج المتوازنة	199
(3-6)	الربط بين الإستراتيجية والموازنة بواسطة بطاقة الأداء المتوازن	204
(3-7)	التكامل والتمايز بين أدوات تقييم الأداء	213
(4-1)	توزيع الطاقة الإجمالية للحليب بين المناطق الجهوية	244
(5-1)	الهيكل التنظيمي لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته	257
(5-2)	مراحل تحضير اللبن	269
(5-3)	مراحل تحضير حليب الأبقار	270
(6-1)	بطاقة الأداء المتوازن المقترحة على الملبنة	323

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	مكانة مراقبة التسيير في الرقابة التنظيمية وعلاقتها بالمراحل الكبرى للرقابة	48
(1-2)	المستويات الأربعة للتعديل	48
(1-3)	وسائل مكافحة آثار عوامل عدم اليقين في مراقبة التسيير	61
(2-1)	نموذج عن بطاقة المخزون	125

(1-3)	أمثلة عن مؤشرات جداول القيادة	189
(2-3)	الشكل العام لجدول القيادة	191
(3-3)	المؤشرات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن	200
(4-3)	مقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة	208
(5-3)	نقاط الاختلاف بين بطاقة الأداء المتوازن وجداول القيادة	211
(1-4)	تطور الإنتاج العالمي من الحليب خلال الفترة 2003-2005	221
(2-4)	تطور الإنتاج والاستهلاك العالمي للحليب ومشتقاته خلال الفترة 1999-2014	222
(3-4)	حصة OCDE من الإنتاج العالمي للحليب خلال الفترة 2004-2014	223
(4-4)	معدلات النمو السنوي المتوسط للإنتاج العالمي للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2004-2014	224
(5-4)	معدلات تطور السكان والمداخل في العالم خلال الفترة 1995-2014	224
(6-4)	معدلات نمو الاستهلاك العالمي للحليب ومشتقاته خلال الفترة 2004-2014	224
(7-4)	تطور الأسعار العالمية لمنتجات الحليب خلال الفترة 1999-2014	226
(8-4)	تطور تجميع الحليب خلال الفترة 1970-2000	241
(9-4)	توزيع الطاقة المتاحة للمجمع بالنسبة لعدد السكان	246
(10-4)	تطور إنتاج وعرض مجمع GIPLAIT من الحليب خلال الفترة 1996-2004	247
(11-4)	تطور واردات غبرة الحليب والمواد الدهنية خلال الفترة 1990-2004	248
(1-5)	نسبة مختلف المواد إلى مجموع المشتريات خلال الفترة 2000-2005	259
(2-5)	تطور مشتريات الملبنة من المواد الأولية خلال الفترة 2000-2005	261
(3-5)	تطور قيمة المشتريات والمخزونات من غبرة الحليب خلال الفترة 2000-2005	261
(4-5)	تطور قيمة المشتريات والمخزونات من المادة الدهنية خلال الفترة 2000-2005	263
(5-5)	تطور مشتريات الملبنة من الأغلفة خلال الفترة 2000-2005	264
(6-5)	تطور مشتريات البوليتلان وكمية الإنتاج خلال الفترة 2000-2005	265
(7-5)	تطور مشتريات PEHD وPEBD خلال الفترة 2000-2005	266
(8-5)	تطور كمية الإنتاج والطاقة الإنتاجية بالملبنة خلال الفترة 2000-2005	271
(9-5)	العناصر المكونة لتكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة	273
(10-5)	تطور مبيعات الملبنة من مختلف منتجاتها خلال الفترة 2000-2005	279
(11-5)	تطور أسعار البيع للملبنة خلال الفترة 2000-2005	281
(12-5)	تطور أسعار التكلفة ومصاريف التوزيع بالملبنة خلال الفترة 2000-2005	282
(13-5)	تطور النتيجة التحليلية لمنتجات الملبنة خلال الفترة 2000-2005	283
(14-5)	تطور النتائج الصافية للملبنة خلال الفترة 2000-2005	285
(15-5)	تطور الاستثمارات بالملبنة خلال الفترة 2000-2005	289
(16-5)	نقاط القوة ونقاط الضعف بالملبنة	294
(17-5)	الفرص والتهديدات لمحيط الملبنة	295
(1-6)	حساب الهامش الحقيقي والتقديري بالملبنة للسنوات 2003 - 2005	300

(2-6)	الانحراف الإجمالي لهوامش مبيعات الملبنة للسنوات 2003 – 2005	301
(3-6)	تحليل انحراف هوامش المبيعات للسنوات 2003 – 2005	303
(4-6)	الأسباب المتكررة لانحرافات أداء المبيعات لسنوات 2003- 2005	304
(5-6)	الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع لسنة 2003 – 2005	305
(6-6)	تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف التوزيع لسنة 2003 - 2005	306
(7-6)	الأسباب المتكررة لانحرافات مصاريف التوزيع للسنوات 2003- 2005	307
(8-6)	الانحراف الإجمالي لمصاريف المواد المستهلكة للسنوات 2003- 2005	310
(9-6)	تحليل الانحراف الإجمالي لمصاريف المواد المستهلكة لسنة 2003-2005	312
(10-6)	الأسباب المتكررة لانحراف مصاريف المواد المستهلكة للسنوات 2003- 2005	313
(11-6)	الانحراف الإجمالي لمصاريف اليد العاملة المباشرة لسنوات 2003-2005	314
(12-6)	انحراف مصاريف اليد العاملة للوحدة المنتجة لسنة 2003- 2005	316
(13-6)	الانحراف الإجمالي للمصاريف غير المباشرة للسنوات 2003-2005	318
(14-6)	تحليل انحراف المصاريف غير المباشرة للسنوات 2003- 2005	320
(15-6)	تقييم أداء الاستغلال للسنوات 2003-2005	321
(16-6)	النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن	324
(17-6)	بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لتقييم أداء الملبنة لسنة 2003	326
(18-6)	بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لتقييم أداء الملبنة لسنة 2004	329
(19-6)	بطاقة الأداء المتوازن المقترحة لتقييم أداء الملبنة لسنة 2005	331
(20-6)	العناصر الضرورية لنقطة التعادل للتشكيلة بالملبنة للسنوات 2003-2005	337
(21-6)	حساب نقطة التعادل للملبنة للسنوات 2003-2005	338
(22-6)	حساب نقطة التعادل لتشكيلة الملبنة للسنوات 2003-2005	338
(23-6)	حد الأمان لمختلف المنتجات للسنوات 2003-2005	339
(24-6)	حساب نقطة الإغلاق للملبنة للسنوات 2003-2005	341
(25-6)	حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات من حليب الأكياس للسنوات 2003-2005	343
(26-6)	حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات من حليب البقر للسنوات 2003-2005	344
(27-6)	حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات من اللبن للسنوات 2003-2005	346
(28-6)	حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات للسنوات 2003-2005	348
(29-6)	حساب نتيجة زيادة حجم المبيعات لمجموع المنتجات للسنوات 2003-2005	349
(30-6)	حجم المبيعات الإجمالي المناسب للأرباح المستهدفة للسنوات 2003-2005	351
(31-6)	حجم المبيعات للمنتجات المناسب للأرباح المستهدفة للسنوات 2003-2005	351
(32-6)	الأرباح المقابلة لحجم المبيعات المستهدف للسنوات 2003-2005	352
(33-6)	النتائج المحققة وفقا للتصورات الموضوعة	353
(34-6)	حجم المبيعات والنتائج المقابلة لها في ظل الاستغلال الكامل للإمكانيات المتاحة	356

المـــراجـــع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

1 - الكتب:

1- أنطوان سامون، نجيب والفراوى، محمد عبد الوهاب: المحاسبة الإدارية للتخطيط والرقابة، جامعة المستنصرية، بغداد، (1979).

2- الحناوي، محمد صالح: الإدارة المالية والتمويل، كلية التجارة، الإسكندرية، (1999).

3- بعيرة، أبو بكر: التسويق ودوره في التنمية، منشورات جامعية، فاربوتس بن غازي، (1993).

4- توفيق، جميل أحمد إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، (1984).

5- خالص-ص-خالص: تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

6- راشد، أحمد عادل: مبادئ التسويق وإدارة المبيعات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،, بيروت، (1980).

7- السلمى، على: إدارة التميز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، (2002).

8- سيد خطاب، عايدة: الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، (1985).

9- شرقاوي، علي: إدارة النشاط الإنتاجي، كلية التجارة جامعة الإسكندرية وبيروت، (1994).

10- شريف،علي و ماهر، أحمد: اقتصاديات الإدارة، المكتبة الإدارية، (1987).

11- صخري، عمر: اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، (1993).

12- صقر عاشور، أحمد: إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط.2، (1979).

13- ضيف، خيرت: الميزانيات التقديرية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الإسكندرية، دون سنة نشر.

14- عباس، صلاح: إدارة الوقت، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (2004).

15- عبد الرحيم، محمد عبد الله : التسويق المعاصر، مطبعة جامعة القاهرة، (1988).

16- عبد العال حماد، طارق: الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)،الدار الجامعية، الإسكندرية، (2005).

17- محمد التومي الشيباني، عمر: علم النفس الإداري، الدار العربية للكتاب، ليبيا، طرابلس، (1988).

18- محمد، توفيق: الأساليب الكمية في مجال الإدارة، جامعة الإسكندرية، (1998).

19- محمود الإمام، عبد العزيز: الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة، دار المريخ للنشر، الرياض، (1983).

20- محمد الخطيب، صبحي وإبراهيم جمعة، إسماعيل ومحمد محرم، زينات: المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، جامعة الإسكندرية، (2000).

21- مصطفى، أحمد: إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعات والخدمات، ط4، الأردن، (1999).

22- فركوس، محمد: الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

23- نور، أحمد: المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، كلية التجارة، الإسكندرية، (2005).

2 - الدوريات والمقالات وأوراق عمل

1- عبود، نجم: نظام الوقت المحدد، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 341، القاهرة، (1995).

2- مزهودة عبد المليك، مفهوم الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، أفريل، العدد.1، 2001.

3- سناء عبد الكريم الخناق، مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 08-09-/03/.2005

4- مأمون العمري، الأداء المؤسس واستراتيجيات التميز من خلال تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر الإبداع والتحول الإداري والاقتصادي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك: 25-27 افريل .2006

5- عبد السلام بن عبد الله أبو ملحه، بطاقة الأداء المتوازن بين النظرية والتطبيق- تجربة شركة الاتصالات السعودية-،Abumelha stc.com.sa

3 - تقارير ووثائق أخرى:

1- تقارير النشاط السنوي والشهري للفترة 2000-2005 لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

2- التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية للفترة 2000-2005 لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

3- تقارير الإنتاج الثلاثية والشهرية للفترة 2000-2005 لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

4- الميزانيات المحاسبية السنوية للفترة 2000-2005 لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

5- الموازنات السنوية للفترة 2000-2005 لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

6- جداول حسابات النتائج للفترة 2000-2005 لملبنة الأوراس للحليب ومشتقاته.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1- Ouvrages:

1- Alazard, C et Separi S: Contrôle de gestion manuel et application, 5eme édition, Dunod, Paris, (2001).

2- Angelier.J.P: Economie industrielle, OPU, Alger, (1993).

3- Anthony, R.N et autres: Fundamentals of management accounting, Home Wood, 4eme edition, R.D.Irwin, (1985).

4- Antos,J et Brimson, J.A: Driving value using activity based budgeting, John Wiley-sons, New York.

5- ARDOIN, J.L et autres: Le contrôle de gestion, Publiunion, (1985).

6- Arrègle,J.L et Quelini.B: L'approche fondée sur les ressources inistrategie: actualité et futur de la recherche, éd Vuibert, Paris, (2001).

7-Atrill, P et Mclaney, E: Management accounting for non specialist, England, Financial Times Prentice Hall, (2002).

8- Bouquin, H: le fondements du contrôle de gestion, PUF, Que sais-je, Paris, (1994).

9- Bouquin, Henri: Le contrôle de gestion, 7eme édition, Ed PUF, Paris, (2006).

10- Bourbonnais, R et Valin, P: Comment optimiser les approvisionnement, Economica, (1995).

11- Bressy,G: Economie d'entreprise, ed Sirey, Paris, (1990).

12- Brosqet,R: Fondement de la performance humaine dans l'entreprise, éd Organisation, Paris, (1989).

13- Chandler, A.D.JR: La main visible des managers, Economica, Paris, (1988).

14- Chevalier et autre: Gestion des ressources humaine, De book Université Québec, (1993).

15- Chirouge, Y: Le marketing, tome 1, 2eme éditions, OPU, Alger.

16- Cossu, C: Ecarts et contrôle budgétaire, éd Vuibert Gestion, (1989).

17- Desreumaux, A: Stratégie, Dalloz, Paris, (1993).

18- Dupuy, Y et autres: Des systèmes de gestion, Vuibert, Paris, (1989).

19- Ecosip:Gestion industrielle et mesure économique, Economica, Paris, (1990).

20- Etzioni, A: Les organisations modernes, Editions J.Ducolt, (1971).

21- Gervais, M: contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, (1987).

22- Gilbert, P: Maîtrise du contrôle de gestion, éd Organisation, (1986).

23- Guedj, N et autres: Le contrôle de gestion pour améliorer la performance des entreprises, Edition D'Organisation, 3eme édition, Paris.

24- Hay, E.J: The just-in time break through, John willy and sons, New York, (1988).

25- Horngren, C: Cost accounting: a managerial emphasis, sixth edition, Prentice Hall, (1986).

26- Horngen, C et autres: Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3eme édition, Pearson Education, Paris, (2006).

28- Iacocca: An autobiography, Bantam Books, New-York, (1984).

29- Jensen,M et Meckling,W: Divisional performance measurement: foundation organizational strategy, Harvard University Press, USA, (1998).

30- Johnson, H.T et Kaplan.R.S: Relevance lost the rise and fall of management accounting, HBS Press, Boston, (1987).

31- Kaplan, R. et Norton, D.P: Le tableau de bord prospectif, éd Organisation, Paris, (1998).

32- Kaplan, R.S et Norton, D.P: The strategy focused organization, Harvard Business School Press, Boston, (2001).

33- kenichi sekine.Cf.: kanban , gestion de la production à stock zéro , éditions homme et techniques , (1983).

34- Kennedy,C: Toutes les réponses aux grandes questions du management, éd Maxima, Paris, (1996).
35- Khemakhem,A: La dynamique du contrôle de gestion, Bordas, Paris, (1976).
36- Lauzel, P et Teller, R: Contrôle de gestion et budgets, Ed Sirey, Paris, 5eme édition, (1989).
37- Lebas, M: Méthode ABC: in 10 outils clés du management, Editions du Go- LPM, (1996).
38- Leroy, F: Stratégie militaire et management stratégique des entreprises, Economica, Paris, (1999).
39- Loning, H et autres: Le Contrôle de gestion organisation et mise en oeuvre, 2eme édition, Dunod, Paris, (2003).
40- Lorino, P: L'économiste et le manageur,.ENAG, Alger, (1991).
41- Lorino, P: Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, Paris, (1999).
42- Maitre, P: Plan d'entreprise et contrôle de gestion, Dunod, (1984).
43- Margerin, J: Bases de la gestion budgettaire, Ed. Organisation, Paris, (1988).
44- Meyer, J: Gestion budgétaire, 8eme édition, Dunod, Paris, (1979).
45- Meyer, J: Economie d'entreprise, Dunod, 2éme édition, Paris, (1990).
46- Pérochon, C et Leurion, J: Analyse comptable gestion prévisionnelle, ed Foucher, Paris (1982).
47- Pillot, G: Maîtrise du contrôle de gestion, Ed Sedifor Organisation, Paris, (1986).
48- Porter, M: Competitive advantage, Productivity Press, New-York, (1986).
49- Raulet, C. C: Comptabilité analytique et contrôle de gestion, T.3, Ed
50- Savall, H et Zardet, V: Maîtriser les coûts et les performances cachés, Economica, Paris, (1989).
51- Schonberger, R J: Japanese manufacturing techniques, nine hidden lesons in simplicity' Free Press, New York.
52- Simons, R.L: Levers of control, Harvard Business School, Press Boston, (1995).
53- Sloan, A.JR.: My years with general motors 1963, reedition double day, New-York, (1990).
54- Stevenson, W.J: Production: operation management, Irwin Home Wood, Boston (1990).
55- Spalanzani, A: Précis de gestion industrielle et de gestion de production, OPU, Alger, (1994).
56- Védrine, J.P et autres: Techniques quantitatives de gestion, Vuibert Gestion, Paris, (1985).

2- Périodiques:

1- Ackoff, R.L: Management mis information systems, Management Sciences, Vo14, N°4, December, (1967).
2- Ambada, F: Le pilotage de l'efficacité en régime d'incertitude élevé, Revue Direction et Gestion, N° 186, (2000).
3- Anthony, R.N: Planning and control systems a farme work for analysis, Harvard University Press, Boston, (1965).
4- Anthony, R.N: The management control function, Harvard Business School Press, Boston, (1988).
5- Atkinson, A et Weter, h.J et Wells, R: Bâtir les nouveaux indicateurs de la performance globale, L'Expansion Management Review, December, (1997).
6- Atkinson, A et Epstein, M: Measure for measure: realizing the power of the balanced scorecard, CMA Magazine, September, (2000).

7- Banham, R: Better budgets, Journal of Accountancy, February, (2000).
8- Barrett, M.E et Fraser, L.B: Conflicting roles in Budgeting for operation, Harvard Business Review, July- August, (1977).
9- Barillot,P: Pilotage de la performance et stratégie: exemple du tableau de bord prospectif, Revue de Gestion, N. 2.
10- Berland, N: Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation, Revue Française de Gestion, Septembre- Octobre, (2001).
11- Bleeker,R: Key features of activity based budgeting, journal of cost management, Juillet-Aout, (2001).
12- Bodinat, H: La segmentation stratégique, Harvard – Expansion, Printemps, (1990).
13- Brechet, P: Du projet d'entreprendre au projet d'entreprise, Revue Française de Gestion, Juin Juillet- Août, (1994).
14- Bruns, W.J et Waterhouse, J.H: Budgetary control and organization structure, Journal of Accounting Research, Autumn, (1975).
15- Bunce,P et Frazer,R et Woodcock, L: Advanced Budgeting :a journey to advanced management systems, Management Accounting Research, (1995).
16- Camillus,J et Grant, J: Operational planning: the integration of programming and budgeting, Academy of Management Review, vol. 5, n° 3, (1980).
17- Chapman, G.S: Reflections on contingent view of accounting, Accounting Organizations and Society, 22, (1997).
18- Chestey, A et Venger M.S: transforming an organization: using models to foster a strategic conversation, California Management Review, (1999).
19- Creel man, J: Culture and the balanced scorecard: is your company practicing what it preaches, the Balanced Score Card Report, Juillet – Août, (2000).
20- David, A: Décision, conception et recherche en science de gestion- Revue Française de Gestion, N°- spécial, (2002).
21- Dearden, J: Myth of real time management information, Harvard Business Review, may- June, (1996).
22- Deschamps.P.M, Le budget: piege a cadre, L'Expansion, N° 558, Octobre, (1997).
23- Dupuis, J: Compte-rendu des rencontres des directeurs financiers et contrôleurs de gestion des collectivités locales a marseilles, Echanges, N°117, Novembre, (1995).
24- Dupuy, Y: Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances: contrôle, comptabilité, audit, les vingt ans de L'AFC, Mai, (1999).
25- Durand, R: A propos du concept de management par les chiffres, Revue Française De Comptabilité, N° 254, mars, (1994).
26- Fiol, M et Jouault, P: Pour Un Contrôle De Direction, Revue Française De Comptabilité, Janvier- Février, Paris, (1991).
27- Guizani, C et Brunhes-Faure, M: De la construction budgétaire au pilotage de la performance, Revue Echange, N.191, Août – Septembre, (2002).
28- Gordon, L.A et Narayan, V.K: Management accounting system perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, Accounting Organization and Society, vol 9 , n° 1, (1984).
29- Hartmann, F: The appropriateness of RAPM: towards the futur development of heary, Accounting Organizations Society, 25, (2000).
30- Hop, J et Fraser, R: beyond budgeting breaking through the barrier to the third wave, Management Accounting, December, (1997).
31- Hope,J et Fraser, R: The BBRT guide to managing without Budgets, CAM-I, Release, V.3.01,8 december, (1999).
32- Hoque, Z et James, W: linking balanced score measures to size and Market factor: impaton organizational performance, Journal of Management Accounting Research, Vol 12, (2000).

33- Kaplan, R.S et Norton, D.P: The Balanced scorecard: measures that drive performance, Harvard Business Review, January – February (1992).
34- Kaplan, R et Norton: Using the balanced scorecard as a strategic management system, Harvard Business Review, January- February, (1996).
35- kennedy, A et Dugdale, D: Getting the most from budgeting, Management Accounting, February, (1999).
36- Lebas, M: Comptabilité de gestion: les défis de la prochaine décennie, Revue Française de Comptabilité, n°265, (1995).
37- Leclerc, D: Périodicité des procédures de contrôle de gestion et architecture du système de gestion, économie comptabilité, Revue De L'institut Français Des Expert Comptables, septembre, (1982).
38- Mathé, C et Chargé, V: L'intention stratégique et les divers types de performance de l'entreprise, Revue Française de Gestion, N.132, Janvier – Février, (1999).
39- Merchant, K: The design of corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance, the Accounting Review, vol LVI, n°4, October, (1981).
40- Miller, L.A. D: A contingency framwork for the design of accounting information system, Accounting Organizations and Society, vol 1, n°1, (1976).
41- Mintzberg, H: The myths of Mis, California Management Review, Vol XY, N° 1, Fall, (1972).
42- Newing, R: Out with the old in with the new, Accountancy, July, (1994).
43- Nobre, T: Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME: finance, contrôle, stratégie, volume 4, (2001).
44- Prendergast, P: Budgets hit back, Management Accounting, January, (2000).
45- Schmidt, J.Y: Is it time to replace traditional budgeting? Journal of Accountancy, Vol 174, n° 4, October, (1992).
46- Simon, H.A, and all: Centralization vs decentralization in organizing the controllers, Control Ship Foundations, New York, (1954).

3-Autres documents:

1- Agriculture.Peche: alimentation et développement rural durable dans la région méditerranéenne, rapport annuel, Agri.Med, CIHEAM, (2006).
2- Amellal, R: La filière lait en Algérie: entre l'objectif de sécurité alimentaire et la réalité de la dépendance, en ligne, (1995).
2- Bedrani; S et Bouaita, A: Consommation et production du lait en Algérie: Elément de bilan et perspectives, in: les cahiers du CREAD, n°44, (1998).
3- Bencharif; A: Stratégies des acteurs de la filiers Lait en Algérie : état des lieux et Problématiques : in options méditerranéennes, n°32, les filières et marchés du lait et dérivés en méditerranée, (2001).
4- Benelkad, K: Industrie du lait en Algérie, Elwatan.com (29 mars 2005).
5- Berland.N: Comment peut.on gérer sans budget?, Congres de L'AFC, Toulouse, (2002)
6- Boulle,J et Ball, F: Le calcul économique a la régie nationale des usines Renault, Bulletin interministériel de la RCB, mars (1980).
7- Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie: Rapport de présentation du secteur Agroalimentaire en Algérie, projet-emed- Commission Européenne, Septembre, (2004).
8- De la Villarmois: Le concept de la performance et sa mesure: un état de l'art, Cahier De Recherche, N.5 IAE de l'Ille, (2001).
9- DFCG-KPMG, IFOP: Les directeurs financiers et la procédure budgétaire – Faut-il tuer le Budget, (1994).

11- Houmani, M: Cheptel et bilan fourrager dans les zones sèches Algérienne, in: les annales de l'INA d'EL HARACH, vol 9, n°1et 2, (1998).
12- OFLIVE/ITELV, Août (2001).
13- IFAC: Getting the balance right, (2004).
14- MA, Réunion trimestrielle des cadres du secteur, évaluation de l'évolution des programmes du PNDA/INVA, 9 et 10 avril (2002).
15- Makboul, E.H: Enquête niveau de vie 1995, ONS, CENEAP, (2000).
16- ONS: Evolution des changes de marchandises de 1992 a 2004, collection statistiques, n°124, Alger, octobre, (2005).
17- Padilla, M et GHersi, G: Le marché international du lait et des produits laitiers, in: Options méditerranéennes, série B;n°32, (2001).
18- Perspectives Agricoles de l'OCDE et de la FAO 2005-2014, principales conclusions, (2005).
19- Rapport de synthèse: GIPLAIT, (2000).
20- secrétariats de l'OCDE et de la FAO
21- Silem.A: Image de la performance des entreprises: la performance théories et perception pratiques, Faculté des sciences économiques et de la gestion, Sfax, (1992).

4-Sites:

1- Bessire, D et Nifle, R: Le sens du contrôle de gestion quelque repères epistemologiques, http:// www. coherences.com/Mars, (1996).
2- Germain, C: Le unbalanced scorecard: ou l'analyse de la différenciation des systèmes de mesure de la performance, WWW. Afc – cea.. Com/ docs congres.
3- Gregory Wegmann: Gestion des risques et des incertitudes l'émergence d'un contrôle de gestion par exception, www.afc.cca.com/doc-congres/congres-2003/ PDF
4- WWW. Muflehabel. Com.
5- www.FAO.org
6- Sara Jouven et autres, Le contrôle de gestion contribue-t-il a améliorer le management de l'entreprise, www.afc.cca.com/doc-congres/ /2002, PDF.

5-Thèses:

1- Berland, N: l'histoire du contrôle budgétaire en France, Thèses de doctorat en sciences de gestion université de Paris- Dauphine, (2000).
2- Fiol, M: La convergence des buts, Thèse de doctorat d'état Université Paris-Dauphine, (1991).
3- Hanafi-Djoghlan, N: Contribution à l'analyse de la situation et des perspectives de développement de la filière lait en Algérie, thèse de magister, science animales, INA El Harrach, Alger, (2002).

الملاحـــق

الملحق رقم (1): تطور واردات الجزائر من المنتجات الغذائية الأساسية

الوحدة: مليار دولار

السنوات	2002	2003	السداسي الأول 2004			
المنتج	القيمة	المعدل	القيمة	المعدل	القيمة	المعدل
الحبوب	1.29	%43	1.12	%36.74	0.67	%35.39
الحليب، البيض والمشتقات	0.49	%16.33	0.52	%17.02	0.36	%19.1
الدهون والزيوت	0.28	%9.33	0.34	%11.19	0.17	%8.93
السكر	0.27	%9	0.23	%7.53	0.12	%6.41
الخضر	0.12	%4	0.15	%4.86	0.07	%3.87
بقايا وفضلات صناعة الأغذية	0.09	%3	0.12	%3.85	0.12	%6.36
القهوة، الشاي، التوابل	0.09	%3	0.11	%3.65	0.07	%3.57
الفواكه	0.08	%2.67	0.1	%3.26	0.06	%3.31
منتجات أخرى	0.29	%0.67	0.36	%11.9	0.25	%13.05
المجموع	3	%100	3.06	%100	1.9	%100

المصدر: CNIS, Juillet 2004

الملحق رقم (2): تطور الواردات الخاصة بالصناعة الغذائية خلال الفترة 2000-2004

	2000	2001	2002	2003	2004
قيمة الواردات (مليون دج)	90052.9	102975.5	109032	115183.7	153410
معدل الواردات المجموع %	13	13.5	11.4	11	11.7
ترتيب الواردات ضمن المجموع	3	2	4	4	3

المصدر: ONS, Evolution des changes de marchandises de 1992 a 2004, collection statistiques, n°124, Alger, octobre, 2005, PP37-38.

الملحق رقم (3): تطور واردات الجزائر من الحليب خلال الفترة 2000-2004

	2000	2001	2002	2003	2004
كمية الواردات (طن)	188079.5	225018.5	235089.2	211075.2	251790.6
قيمة الواردات (مليون دج)	28124.5	35185.6	34656.2	35235.9	53756.4
نسبة واردات الحليب إلى واردات الصناعة الغذائية(%)	35.38	40	36	35.5	38.46
نسبة واردات الحليب إلى مجموع الواردات(%)	6.52	7.63	6.4	5.8	6.9

المصدر: IBID

الملحق رقم (4): مؤشرات سياسة التنمية وتوسيع الإنتاج الوطني للحليب خلال الفترة 1967-1989

	1968-1967	1980-1979	1989-1986
استهلاك الحليب ومشتقاته:	35	61.35	71.94
-الحليب المبستر	1.7	15.28	28.84
-الحليب الطازج	10.4	21.68	9.94
-الجبن	1.8		
إنتاج الحليب ومشتقاته(10^6ل)	511 (1970)		1100 (1990)
الواردات (10^6لتر)	200 (1970)		988(1990)
العدد الإجمالي للأبقار الحلوب	520480	763140	803830
حليب البقر (10^6لتر)	281	312	770
الحليب المركب (10^6لتر)	41 (1970)	44(1980)	45 (1989)
الحليب المركب(10^6لتر)	0	378(1980)	881 (1989)
الحليب المعالج في المصانع (10^6ل	41	422	926

Source : S.Bedrani et A Bouaita, OPCIT .P 54

الملحق رقم (5) تطور عدد الأبقار الحلوب خلال الفترة 1986-1998

السنوات	البقرة الحلوب الحديثة BLM	البقرة الحلوب المحسنة BLA
1986	122256	636034
1988	158675	735771
1990	206000	741000
1992	175613	682616
1994	198000	724000
1997	133070	453682
1998	120600	555130

Source: A.Bencharif, OP.cit, P.29.

الملحق رقم (6) توزيع الطاقة الإجمالية لإنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT بالنسبة للمناطق والمنتجات

الوحدة: 10^3 لتر

	Lait pasteurisé	Lait fermenté	Pâtes fraîches	Pâtes molles	Pâtes pressées	Fromage fondu	yaourts	Dessert lacté	Beurre fermier	Beurre recombiné	Total tout lait
Edough (Annaba)	96558	3630		2464							102652
%	8.46	4.97		9.48							7.34
Numidia(cons)	81620		2.811								84431
%	7.15		6.45								6.05
AURES (batna)	72701						687				73387
%	6.37						1.85				5.26
Tell (sétif)	65290	14440	142				1299	180			68352
%	5.72	1.97	0.32				3.51	3.72			4.90
Complexe laitier (alger)	167355	4106	13572				16330		8197		209560
%	14.67	5.62	31.13				44.13		59.53		15.02
LFB(boudouaou)	95922	34944			9789	11996					152650
%	8.40	47.87			84.40	31.33					10.94
Laiterie de drara-ben-khada	116591			6552							123143
%	10.22			25.20							8.83
Laiterie de beni-tamou (blida)	66827	3448	8519				4238	830			83861
%	5.86	4.72	19.54				11.45	17.15			6.01
Laiteries des arribs(ain –defla)	53395	9888	5126				3198	905			72511
%	4.68	13.54	11.76				8.64	18.70			5.20
Laiterie d'amizour (béjaia)	19890										19890
%	1.74										1.42
Centrale laitière	56943	1361	1814				1210				61332

d'ORAN (CLO)											
%	4.99	1.86	4.16				3.27				4.40
Laiterie el mansoura (tlemcen)	43435	4463	4657				3032		1230		58816
%	3.80	6.11	10.68				8.19		8.93		4.21
L.F. tessala (sidi- bel-abbes)	34095			2237	1809	19437			4116		61693
%	2.99			8.60	15.59	50.76			29.89		4.42
Laiterie sidi khaled (tiaret)	41371	2434	4650				3484			3478	55417
%	3.62	3.33	10.66				9.41			100.00	3.97
Laiterie sidi- saada (relizane)	25550		2400	15000		6856	2400				52206
%	2.24		5.50	57.69		17.90	6.48				3.74
Laiterie du sud (béchar)	11425	6135									17560
%	0.81	8.40									1.26
Laiterie el- emir (mascara)	34587						1365	2925			38877
%	3.03						3.69	60.43			2.78
Laiterie la source (saida)	22815								225		23040
%	2.00								1.63		1.65
Laiterie du littoral (mostaganem)	34725	1.210									35962
%	3.04	1.66									2.56
Total groupe giplait	1141122	73059	43691	26253	11598	38289	37243	4840	13768	3478	1395336
%	81.90	5.24	3.13	1.88	0.83	2.74	2.67	0.35	0.98	0.25	100.0

المصدر: GIPLAIT

الملحق رقم (7): تطور اليد العاملة بالملبنة خلال الفترة 2000-2005

الفئات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
إطارات مسيرة	03	04	03	02	02	02
إطارات سامية	09	08	09	10	14	13
إطارات	47	46	45	46	45	35
أعوان التحكم	61	60	57	52	54	58
أعوان التنفيذ	97	95	95	89	84	86
المجموع	217	213	209	199	199	194

المصدر: مصلحة المستخدمين

الملحق رقم (8) تطور مشتريات الملبنة خلال الفترة 2000-2004

	سنة 2000		سنة 2001		سنة 2002		سنة 2003		سنة 2004	
المواد	الوحدة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة
Gas-oil liquide	L	10	1307174.40	1000.000	9340.00	4000.000	41410.00	5000.000	4670000.	20000.000	18680.00
Huile tiska 46	FU	10	1307174.40	–	–	–	–	–	–	5	74733.55
Huile chelia 40	FU	4	631492 4.	4	64398.88	–	–	–	–	3	51197.10
Huile chiffa 40	FU	2	283842 2.	–	–	–	–	–	–	2	31265.10
Huile chelia SAE 10 w	FU	10	1555470.00	7	111010 27.	3	50430.39	5	8405065.	5	84050.65
Huile naftilia 40	FU	4	603273 6.	–	–	–	–	–	–	–	–
Huile borak	FU	2	208926 0.	–	–	–	–	–	–	–	–
Huile telia b 255	FU	-	–	4	109859 64.	–	–	2	708791 2.	–	–
Huile tassilia ep 90	FU	-	–	2	34019.56	–	–	–	–	–	–
Huile naftilia 20 w 50	FU	-	–	2	33513.94	–	–	–	–	–	–
Huile torada 150	FU	-	–	–	–	4	61199.32	–	–	6	91798.98
Sel industriel	T	130.000	260000.00	130.000	312881 00.	115.000	354200.00	96.000	295680.00	76.000	257600 00.
Sel en pastille	T	15.000	452800.00	10.000	350000 00.			4.000	169637.60		
Aluminium PEHD LPC	T	5.508	296330 4.00			1.195	745680.00	1.121	823935.00	0.448	342272 00.
Aluminium P.E.H.D LFC 61mm	T	0.268	144184 .00								

						16490000.	100	1053600.00	60	SO	Ferments themophyle 100/1
33000000.	200	442599.94	304	231540.00	152	20137000.	142	3298101.06	200	SO	Ferments mesophyle
								25.00	25.000	KG	Colorant PE blanc
								4934386.	75.000	KG	Stabilisant
37500.00	0.050							4190000.	75.000	KG	Caseinate
23160872.	47	8275800.	22	36660.00	13			3666000.	13	BO	Ammoniac
								6850000.	1.000	T	Phosphate trisodique
		2500000.	1000.000			86000.00	4000.000	9400000.	4000.000	L	Eau de javel
		1041662.94	10.640	115323.26	11.780			1954033.41	19.960	T	Soude caustique liquide
43000000.	10.000	912460.00	18.472			89984000.	29.636	1885000.00	7.540	T	Acide nitrique
		7800000.	300.000	123000.00	600.000	61500.00	300.000	4590000.	300.000	L	Formyl
						17550.00	22.500	6955800.	89.000	L	Acide sulfurique 96% d= 1.84
								1500.00	2	FL	Flacon solution tampon PH4
								2040.00	2		Flacon solution tampon PH7
								1500.00	2	Fl	Flacon solution tampon PH9
								1365.00	500	GR	Acide oxalique 99 %
		4590000.	5400					3483900.	9	UN	Boite de petri (500 pce/carton
						59980.00	1000	5670.00	100	GR	Nitrate d'rgent
						63247880.	20.000	8018000.09	22.100	T	Sucre cristalise
456141140.41	2908.45	226435084.40	1520.075	546409991.60	4030.475	650341560.58	3438.025	520641540.398	3559.950	T	Poudre de lait 0%

45.000	693 487 5.00	50086 08.00	32.00 0	9547 3260. 00	658.2 25	254048 390.08	1342. 500	89930 939.3 2	670.7 75	T	Poudre de lait 26%
						52260. 00	0.113	76362 00.	0.220	T	Arome banane
						43780. 00	0.091	13818 2.00	0.440	T	Arome fraise
								30129 42.00	1306 00	UN	Caisse carton yaourt 40 pots
								14000 00.00	10.00 0	T	Polyestyrene yaourt
518037 3.00	34.7 60	50781 06.00	30.59 1	4281 472.0 0	25.79 2	369507 7.00	23.71 0	31481 53.00	25.36 9	T	Polythylene L.F.C
284665 02.00	183. 494	21824 20.00	131.4 70	3982 2404. 00	239.8 94	463907 57.32	304.6 09	30813 581.0 0	248.2 03	T	Polythylene L.P.C
567581 4.00	37.8 50	57615 28.00	34.7. 8	6064 478.0 0	36.53 3	331276 5.04	20.62 1	19310 35.00	15.20 5	T	Polythylene lait de vache
890801 25.	9.87 5	10350 00.00	15.00 0	5645 319.9 5	72.87 5	864076 2.50	100.2 50	32620 616.2 8	372.4 50	T	P.E. H.D
537500 00.	6.25 0					583179 9.96	79.92 0	78595 86.86	111.8 20	T	P.E. B.D
								59980 00.	500	UN	Clayettes appros
161280 00.	100 0	16128 0.00	1000	4323 2.80	260	166280 00.	1000	21236 0.00	1200 0	UN	Casiers 12 bouteilles appros
212272 0.00	160 00	13677 49.06	1099 3	2476 720.0 0	2200 0	404460 7.98	2769 9	14602 00.00	1000 0	UN	Bacs à lait 10 L appros
						10625. 00	0.017			T	Mixpap
						4750.0 0	10			SO	Ferment mesoph(flor a danica)
320000 00.	10.0 00	12614 00.00	25.35 0			764000 00.	15.50 0			T	Soude caustique en paillette
19400. 00	4.00 0					3230.0 0	10.00 0			L	Ethanol
						54305. 00	16.00 0			L	Alcool isoamylique (prolabo)
						306000 00.	1020. 000			K G	Bacterol
						0.000	0.000			K G	Bacterol
		50000	1000.			176580	3000.			L	Médacip

		.00	000			.00	000				
						3052.00	50.000			KG	Médaflow
						10560.00	60.000			L	Ténigel bidon de 60 ltres
						48000.00	240.000			KG	Clépol bac
						27.00	27.000			KG	Secal
						25.00	25.000			KG	Alcapol
						65.00	65.000			KG	Desincrustante 2003
						25.00	25.000			KG	Supervix A
		241800.00	780.000			30.00	30.000			KG	Asep 150
						500.00	500			UN	Gelose nutritive en flacon
						500.00	500			GR	Gelose de pomme de terre/OGA
		9250.00	50			20.00	20			UN	Pipette graduée 1ml
		9750.00	50			18.00	18			UN	Pipette graduée 2ml
62981642.40	348.000	44847735.88	307.920	58013758.89	453.920	45997672.14	318.780			T	M.G.L.A
						17500.00	0.025			T	Arome abricot
						8360.00	0.022			T	Arome citron
						32475.00	0.050			KG	Arome pêche
						28500.00	25.000			KG	Arome fruit de boite
						12200.00	5.000			KG	Arome beurre NISA
						7920.00	6600			UN	Etiquette transparent C/F
						8400.00	3000			UN	Autoccollant 13x7.5 cm
						32760.00	1			UN	Cuve de stokage acide/soude
74400.00	6000			37200.00	3000	24800.00	2000			UN	Pots de smen 01 KG
						16990.00	1000			UN	Pots de smen 02 KG
						421650	4685			UN	Bac à lait

occasion						.00					
Disoxycholate	UN			32400.00	6						
Pipettes pasteur	BO	1390000.	10								
Gelose au desoxy-cholate	UN	1258860.	3								
Balance de precision electroni	UN	6480000.	1								
Milieu de poth s/c	BO	2396.50	50								
Milieu de LETSKY	BO	3073.50	50								
Ethanol, condit:5L	UN	1960000.	4								
Rouleaux plastique	KG	47520.00	432.000								
Huile naftilia 20 w 50	FU	50773.62	3								
Polyestyrene F.A.T	T	29198.26	0.427								
Medagra PHO	KG	10437.00	50.000								

المصدر: مصلحة المشتريات

الملحق رقم (9) تطور المصاريف بالملبنة ومعدل نموها خلال الفترة 2000-2005

الوحدة: 10^3

المصاريف		2000	2001	2002	2003	2004	2005	متوسط معدل النمو
مواد ولوازم مستهلكة	القيمة	951714	1114504	814256	581518	653296	649195	
	معدل النمو	–	1.17	0.73	0.71	1.12	0.99	0.93
خدمات	القيمة	18531	20033	19245	16291	17156	17847	
	معدل النمو	–	1.08	0.96	0.85	1.05		0.99
مصاريف المستخدمين	القيمة	61347	81069	84663	63918	72923	75828	
	معدل النمو	–	1.32	1.04	0.75	1.14	1.04	1.06
ضرائب ورسوم	القيمة	5376	4776	5090	4688	3895	2713	
	معدل النمو	–	0.89	1.07	0.92	0.83	0.70	0.90
مصاريف مالية	القيمة	58361	212	90	331	62	319	
	معدل النمو	–	0.004	0.42	3.68	0.19	5.15	1.88
مصاريف متنوعة	القيمة	3487	4350	1461	2383	2126	3026	
	معدل النمو	–	1.25	0.34	1.63	0.89	1.42	1.11
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	القيمة	85400	86003	83397	78240	77442	78806	
	معدل النمو	–	1.007	0.97	0.94	0.99	1.02	0.98
مجموع المصاريف	القيمة	1184216	1310947	1008202	747369	826900	827734	
	معدل النمو	-	1.11	0.77	0.57	1.11	1.001	0.91

المصدر: مصلحة المحاسبة العامة + الباحثة

الملحق رقم(10) تطور مكونات الحساب 61 ونسبتها إلى مجموع المصاريف بالملبنة خلال الفترة 2000-2005

الوحدة: 10^3

المصاريف		2000	2001	2002	2003	2004	2005	المعدل متوسط
المواد الأولية	القيمة	848446	1025944	735653	521215	592162	592734	
	%	71.64	78.26	72.97	69.74	71.61	71.61	72.84
مواد صناعية الأغلفة	القيمة	72752	63309	54375	38161	37630	30468	
	%	0.06	0.05	0.05	0.05	0.05	0.04	0.05
باقي المواد غير المباشرة	القيمة	30516	25253	24228	22142	23504	25993	
	%	0.03	0.02	0.02	0.03	0.03	0.03	0.03

المصدر: مصلحة المحاسبة العامة + الباحثة

الملحق رقم (11) معايير الاستهلاك للمواد الأولية ومواد صناعة الأغلفة

حليب الأكياس والقارورات

Matières	PLO%+MGLA	PL 0%+PL 26%
Poudre de lait 0%	95.5 g/L(+-1)	54 g/L
Poudre de lait 26%	0 g/L	56 g/L
MGLA	14.5 g/L	0
Polyéthylène	7.0 g/L	7.0 g/L
PEHD	22.8 g/L	22.8 g/L
PEBD	8.2 g/L	8.2 g/L

حليب البقر

Désignation	MG	ESD
Lait local	32 g/L	80 g/L

اللبن

Matières	PLO%+MGLA	PL 0%+PL 26%
Poudre de lait 0%	93 g/L	66 g/L
Poudre de lait 26%	0	38 g/L
MGLA	8 g/L	0 حليب الأكياس والقارورات
Polyéthylène	7 g/L	7 g/L

المصدر: مكتب مراقبة التسيير

الملحق رقم (12) سعر شراء اللتر الواحد من حليب الأبقار وفقا لتوفر نسبة المادة الدسمة

نسبة المادة الدسمة	سعر شراء اللتر الواحد	نسبة المادة الدسمة	سعر شراء اللتر الواحد	نسبة المادة الدسمة	سعر شراء اللتر الواحد
20% ل/	15	27% ل/	18.5	34% ل/	22
21% ل/	15.5	28% ل/	19	35% ل/	22.5
22% ل/	16	29% ل/	19.5	36% ل/	23
23% ل/	16.5	30% ل/	20	37% ل/	23.5
24% ل/	17	31% ل/	20.5	38% ل/	24
25% ل/	17.5	32% ل/	21	39% ل/	24.5
26% ل/	18	33% ل/	21.5	40% ل/	25

المصدر:مخبر الملبنة

الملحق رقم13: تطور إنتاج الولاية من حليب الأبقار ونصيب الملبنة من هذا الإنتاج خلال الفترة 2003-2004

	2003	2004
الإنتاج الإجمالي للولاية	34920	53000
الإنتاج الموجه للملبنة	4825	6555

المصدر: مديرية المصالح الفلاحية: مصلحة الإحصائيات والحسابات الاقتصادية

الملحق رقم 14 : تطور حجم وقيمة مبيعات الملبنة خلال الفترة 2000-2005

الجدول رقم (1) : حجم وقيمة مبيعات الملبنة لسنة 2000

Désignation Article	U . M	Quantité vendue	Montant (T.T.C)
LAIT CRU DE VACHE	L	122.846	3.195.692.50
LAIT PAST Sache (prod) 1L	L1	35.090.912	651.056.193.10
LAIT Past Bout (prod) 1L	L1	11.320.887	230.822.691.45
LEBEN Sache (prod) 1L	L1	3.829.582	88173.944.80
LEBEN BOUTIELLE 1L	L1	6.072	160.470.11
YAOURT ETUVE PARF 125 CL	UN	63.784	501.049.16
YAOURT ETUVE PARF 125 CL	UN	2.513.670	19.036.368.56
CREME FRAICHE EPAISSE	KG	2.848.000	356.100.00
CREME FRAICHE LEGER	KG	1.153.000	74.945.00
SMEN 1 KG	PO	826	138.811.11
PEURRE MONT EDOUGH 250 G	UN	3.200	183.136.98
BEURRE NATURE 1 KG	KG	26.000	7.054.91
BEURRE PASTRISE 1 KG		15	4.120.05
BEURRE COMP 65% MG 15 KG	KG	11.880.000	2.729.139.94
BEURRE SERSOU 82% MG 250G	PL	15.294	660.053.67
BEURRE COMP 82% MG 4KG	KG	84.000	23.072.28
PATE FRAICHE	UN	26.963	669.247.47
PETIT SUISSE (P/CLO)	PL	9.600	182.013.57
FROMAGE FRAIS 180 G(P/SUISSE)	PL	56.773	260.520.59
CAMEMBERT TASSILI P.M	UN	1.360	96.613.83
CAMEMBERT 250 G	UN	53.196	5.404.595.73
CAMEMBERT TASSILI GM	UN	7.847	819.977.03
C.CAPRICE DE TESSALA 250 G	BT	5.374	640.236.42
FROMAGE E . D . A . N .	KG	4.931.535	1.513.504.59
FROMAGE Boudouaou (16portion)	BT	167.857	12.557.752.69

المصدر: مصلحة المبيعات

الجدول رقم (2) : حجم وقيمة مبيعات الملبنة لسنة 2001

Désignation Article	U . M	Quantité vendue	Montant (T.T.C)
PALETTE POUR POMP	UN	6	4.472.02
M. G. L. A	KG	38.010.000	7.257.969.60
EMBALLAIGE CARTON 40 POTS	UN	700	21.703.50
PULSATEUR FULPUS 60/40	UN	1	8.966.45
CARTON Y .E .P IMPORTATION	U	4800	201.108.96
SOUDE CAUSTIQUE	KG	50.000	3.587.80
CHAINE TRANSPORT	UN	1	5.850.00
JOINT TORRIQUE SILICONE 60 SH		2	561.58
RUBON DE SOUDURE VERTICALE	UN	2	1.241.53
BUTEE EQUERRE LEVIER CAME	UN	1	8.945.81
CAME PRESSE HORIZONTAL	UN	1	108.500.71
BORNE ELECTRODE	UN	2	4.381.09
JOINT TORRIQUE R31	UN	2	549.08
RX TEFLON ADHESIF 13/ 100X22MM	UN	2	5.685.71
		0	0.00
LAIT CRU PASTRISE	L	3.522.284	93.451.395.85
LAIT past sachet (prod) 1L	L1	39.209.422	890.125.922.80
LAIT past bout (prod) 1L	L1	4.884.076	124.651.332.50
LEBEN sachet (prod) 1L	L1	3.021.308	84.072.671.12
LEBEN ETUVE PARF 1L	L1	16.795	503.829.91
YAOURT ETUVE PARF 125CL	UN	492.178	3.940.054.69
YAOURT FRUITE YORO RELIZNE	UN	16.800	244.717.14
CREME FRAICHE EPAISSE	KG	3.818.000	571.460.00
SMEN 800 G	PO	610	114.549.20
SMEN 1600 G		185	66.131.95
BEURRE NATURE 1 KG	KG	204.000	54.096.22
BEURRE PASTERISE 1 KG		27	7.529.48
BEURRE COMP 65% MG 15 KG	KG	4 215.00	960.077.16
BEURRE SERSOU 82% MG 250 G	PL	4.522	283.946.89
BEURRECOMP 82% MG 4KG	KG	116.000	29.942.27
PATE FRAICHE	UN	7.557	182.315.01
FROMAGE FRAIS 180 G (P/SUISSE)	PL	1.508.271.71	
CAMEMBERT 250 G	UN	37199	3.832.721.89
FROMAGE PETIT MOKSI	PL	150	9.656.01
FROMAGE E .D .A .M .	KG	65.020	22.922.18
FROMAGE Boudouaou (16 portion)	ET	39.079	2.767.091.64
FROMAGE FONDU BOUDOUAOU1 KG	KG	655.000	170.057.89
FROMAGE FONDU BT Metal 200 g	ET	1.073	81.156.24
C. BRIE TARTE KG	KG	388.765	125.377.73
DESSERT LACTE	UN	25.160	229.464.11
BACS A LAIT D'occasion	UN	3.912	503.474.40
BACS A LAIT 10 L	UN	31.256	6.075.071.86
CLAYETTES	UN	1.230	214.094.91
CASIERS 12 B	UN	3.337	766.334.04

FUTS VIDE 200 L	**UN**	**826**	**181.652.85**
CONVENT DECHET PAPIER	**JO**	**1**	**70.200.00**
CONVENT DECHET PLASTIQUE	**JO**	**247**	**283.986.00**
PALETTES GM BON ETAT	**UN**	**93**	**31.571.99**
PALETTE ROFORME EN LOTS	**LO**	**1**	**2.340.00**
PALETTE PM BON ETAT	**LO**	**368**	**43.076.00**

الجدول رقم (3) : حجم وقيمة مبيعات الملبنة لسنة 2002

Désignation Article	U . M	Quantité vendue	Montant (T.T.C)
SUCRE CRISTALISE	KG	23.650.000	744.889.86
SUPPORT ELECTRODE	UN	2	69.167.66
PAPIER GRAFIQUE	UN	4	348.85
		0.00	0.00
LAIT CRU PASTERISE	L	4.599.707	128.832.349.00
LAIT PAST Sachet (prod) 1 L	L1	33.412.395	780.452.686.85
LAIT PAST Bout (prod) 1L	L1	2.055.373	51.359.662.70
UHT DEMI ECRIME	L1	6.771	250.527.00
UHT LAIT DE VACHE	L1	4.500	184.548.00
LEBEN Sachet (prod) 1L	L1	3.914.164	103.810.990.27
YAOURT ETUVE PARF 125 L	UN	78.766	634.956.36
YAOURT ETUVE METIDJA	PO	1.055.129	8.825.698.15
YAOURT FRUITE METIDJA	UN	67.600	986.069.84
CREME FRAICHE 800 GR	PO	1.902	197.808.00
CREME FRAICHE EPAISSE	KG	6.000	900.00
SMEN 1600 G		3	1.072.41
SMEN MARCHANDISE 1.800	KG	996.400	142.938.79
MARGARINE FEUILLTAGE 500 GR	PL	7.368	418.805.88
BEURRE PASTERISE 1 KG		24	6.696.52
FROMAGE FRAIS 180 G(P/SUISSE)	PL	128.592	3.388.149.46
PETIT SUISSE 108 Gr BLIDA	PL	60.035	1.647.598.16
PETIT SUISSE AROMATISE	PL	48	1.344.47
CAMEMBERT 250 G	UN	15.160	1.685.810.52
FROMAGE E . D . A . M .	KG	1.109.660	406.165.02
FROMAGE PORTIONS J.VACHE 16 P	BT	68.347	4.513.697.69
FROMAGE Boudouaou (16 portion)	BT	157.649	10.231.506.68
FROMAGE FONDU BARRE J.VACHE	KG	3.380.100	783.772.97
FROMAGE FONDU BOUDOUAOU 1KG	KG	202.000	49.992.99
C.BRIE TARTE KG	KG	91.960	33.611.03
DESSERT LACTE	UN	20.680	199.371.88
CREME DESSERT LACTEE BLIDA	UN	170.162	1.361.775.96
BACS A LAIT ELchlef	UN	8.819	1.083.706.65
BACS A LAIT 10L	UN	7.596	1.420.885.33
CASIERS 12B	UN	1.027	235.848.09
TRANSPORTS	RT	9	58.968.00
FUTS VIDE 200L	UN	1	234.00
CONVENT DECHET PLASTIQUE	JO	11	231.660.00
PALLETS GM BO N ETAT	UN	0	0.00
PALLETS PM BO N ETAT	LO	6	702.00
LOC CIL ROTATION	RT	29	706.017.78
LOCATION CITERNE	RT	2.580.152	1.145.439.98
FUT VIDE DEFECTUISE	UN	81	18.954.00
FUTS VIDE 200L	UN	1.654	467.094.03
CONVENTION DECHET PAPIER	UN	4	233.999.94
LOCATION LOCAL COOPERATIVE	M	5	48.570.02
PALETTES GM B.ETAT	UN	636	201.136.93
MONDRINE EN CARTONE	UN	13.900	92.137.50
PALETTES PM B.ETAT	UN	2.608	327.225.60
PALETTES PM DEF	UN	50	3 510.00

المصدر: مصلحة المبيعات

الجدول رقم (4) : حجم وقيمة مبيعات الملبنة لسنة 2003

Désignation Article	U . M	Quantité vendue	Montant (T.T.C)
PALETTES POUR POMPE	UN	1	745.35
POUDRE DE LAIT 0% MG	KG	350.00	51.625.00
BOURNE GRADUATEUR	U	1	26.730.67
TURBUNEE CITERNE LAIT	U	2	5.890.90
LAIT CRU M.G 32	LT	8.252	173.292.00
LAIT CRU M.G 33	LT	6.270	134.805.00
LAIT CRU M.G 34	LT	20.379	448.338.00
LAIT CRU M.G 35	LT	19.918	448.155.00
LAIT CRU M.G 36	LT	12.998	298.954.00
LAIT CRU PLASTERISE	L	4.711.163	131.915.429.90
LAIT PAST Sachet (prod) 1L	L1	22.625.009	528.307.467
LAIT Past Bout (prod) 1L	L1	1.437.429	35.003.588.65
LEBEN Sachet (prod) 1L	L1	4.158.220	108.465.000.83
YAOURT ETUVE MATIDJA	PO	1.886.810	15.772.615.98
YAOURT FRUITE MATIDJA	UN	5.442	79.385 .40
SMEN MARCHANDISE 1.800	KG	18.000	2.580.08
MARGARINE FEUILLTAGE 500Gr	PL	232	12.677.46
BEURRE FERMIER 250 Gr COLAITAL	PL	360	24.303.27
FROMAGE FRAIS 180 G (P/SUISSE)	PL	20.088	522.027.48
PETIT SUISSE 108 Gr BLIDA	PL	64.839	1.780.163.51
FROMAGE PORTIONS J.VACHE 16 p	BT	153.432	10.132.202.18
FROMAGE Boudouaou (16 portion)	BT	80.380	5.309.065.26
FROMAGE FONDU BARRE J. VACHE	KG	6.453.900	1.495.435.62
DANI CREME 250 g	BT	1.232	66.740.61
MAXI CREME 500g	BT	2.160	185.344.85
BONOIS CREME 420G	BT	1.248	125.281.85
MONO CREME DE 8	UN	5.200	197.364.78
FROMAGE TARTARE	PO	1.440	40.772.13
DANIS POTS 130G	PL	900	32.432.40
DEMI LUNE CREVETTE	UN	72	1.792.64
DESSERT LACTS AIN DEFLA	UN	105.598	923.387.76
CREME DESSERT LACTEE BLIDA	UN	225.899	1.807.897.04
BACS A LAIT ELCHELEF	UN	445	54.668.25
BACS A LAIT 10L	UN	14.424	2.309.660.29
CASIERS 12 B	UN	1.240	246.460.73
FUTS VIDE 200L	UN	86	30.186.00
DACHET PLASTIQUE	KG	0.000	0.00
CONVENT DECHET PLASTIQUE	JO	10	121.680.00
PALETTES PM BON ETAT	LO	21	2.948.40
PALETTES PETIT MODEL	UN	35	4.914.00
LOCATION CITERNE	RT	2.122.600	1.006.286.90
FUT VIDE DEFECTUISE	UN	83	19.422.00
FUTS PLASTIQUE 200L		2	702.00
FUTS VIDE 200L	UN	1.541	540.891.00
CONVENTION DECHET PAPIER	UN	10	197.850.03
LOCATION LOCAL COOPERATIVE	M	2	16.380.00
BIDONE 25L	UN	62	6.199.99
PALETTES GM B.ETAT	UN	47	16.497.00
MONDRINE EN CARTONE	UN	4.620	32.432.40
PALETTESPM B.ETAT	UN	2.142	300.736.80
PALETTES PM DEF	UN	376	26.395.20

المصدر: مصلحة المبيعات

الجدول رقم (5) : حجم وقيمة مبيعات الملبنة لسنة 2004

Désignation Article	U . M	Quantité vendue	Montant (T.T.C)
PRESOSTAT DFC 17 B 76F001		1	29.353.99
ACIDE NITRIQUE	TO	500	34.316.10
VANNE SOLONOID 3/4S7A		1	50.880.90
RX TEFLON ADHSIFE 13/100/22	UN	20	38.110.18
AMMONIAC		8	50.553.36
		0	0.00
LAIT CRU PASTERISE	L	5.781.173	161.827.565.50
LAIT PAST Sachet (prod) 1L	L1	22.647.296	528.812.161.40
LAIT PAST Bout (prod) 1L	L1	985.819	24.009.193.45
LEBEN Sachet (prod) 1L	L1	4.523.969	117.940.998.23
YAOURT ETUVE PARF 125 CL	UN	34.992	314.014.65
YAOURT ETUVE METIDJA	PO	1.019.542	9.136.298.93
YAOURT FRUITE METIDJA	UN	38.400	559.831.54
CREME FRAICHE 8000Gr	PO	6.076	631.904.00
CREME FRAICHE1600 Gr	PO	65	13.520.00
CREME FRAIS 180 G(P/SUISSE)	PL	61.344	1.663.283.01
PETIT SUISSE 108 Gr BLIDA	PL	4.800	134.476.54
FRPMAGE E . D . A . M .	KG	1.696.220	652.727.51
FROMAGE PORTIONS J.VACHE 16P	BT	0	0.00
FROMAGE Boudouaou (16 portion)	BT	138.306	9.484.496.78
FROMAGE FONDU BT Métal 200 g	BT	4.623	332.77.30
DESSERT LACTE AIN DEFLA	UN	4.800	44.254.04
CREME DESSERT LACTEE BLIDA	UN	19.200	155.931.96
BACS A LAIT 10L	UN	13.646	2.265.229.51
FUTS VIDE 200 L	UN	40	14.040.00
CONVENT DECHET PLASTIQUE	JO	11	85.410.00
PALETTES GM BON ETAT	UN	3	1.404.00
PALETTES PM BON ETAT	LO	20	2.808.00
LOCATIO CAMION FRIGO K66	KM	8	36.036.00
LOCATIN CITERNE	RT	2.721.033	1.198.260.32
FUT VIDE DEFECTUISE	UN	21	4.914.00
FUTS PLASTIQUE 200L		28	11.820.00
FUTS VIDE 200L	UN	1.623	569.673.00
CONVENTION DECHET PAPIER	UN	12	208.049.40
LOCATION LOCAL COOPERTIVE	M	12	48.002.76
BIDONE 25L	UN	24	2.400.00
PALETTES GM B.ETAT	UN	71	24.921.00
PALETTES PM B.ETAT	UN	2.207	309.862.80
PALETTES PM DEF	UN	195	13.689.00

المصدر: مصلحة المبيعات

الجدول رقم (6) : حجم وقيمة مبيعات الملبنة لسنة 2005

Désignation Article	U . M	Quantité vendue	Montant (T.T.C)
PALETTE POUR POMPE	UN	6	4.472.02
FERMENT MESOPHYLE	UN	32	68.748.97
POUDRE DE LAIT 0% MG	KG	75.000	13.908.75
PODRE DE LAIT 26%	KG	6.250.000	1.173.125.00
LAIT CRU PASTERISE	L	5.844.579	166.510.788.75
LAIT PAST Sachet (prod) 1 l	L1	20.868.085	487.790.950.75
LAIT PAST BOUT (prod) 1 l	L1	269.666	6.802.867.55
LEBEN Sachet (prod) 1L	L1	3.625.955	98.861.754.74
LAIT FRMENTE ELOPAK	L	108	3.741.52
RAIB METIJDA	L	18	661.49
YAOURT ETUVE PARF 125 CL	UN	91.921	825.754.93
YAOURT ETUVE METIDJA	PO	72.997	563.105.75
YAOURT FRUITE METIDJA	UN	2.753	41.228.96
CREME FRAICHE 8000 Gr	PO	7.334	772.295.00
CREME FRAICHE 1600 Gr	PO	57	11.856.00
CREME FRAICHE 440	KG	3.867.000	232.940.00
BEURRE NATURE 1 KG	KG	1.317.000	355.099.04
BEURRE PASTERISE 1 KG		400	92.392.76
FROMAGE FRAIS REGIME 90 KG	UN	9.297	154.786.52
FROMAGE FRAIS 180 G (P/SUISSE)	PL	3.552	102.857.11
PETIT SUISSE 108 Gr BLIDA	PL	13. 560	402.301.58
PETIT SUISSE AROM FRUITER 50 GR	PL	1.360	76.298.04
CAMEMBERT TASSILI P.M	UN	937	67.092.92
CAMEMBERT 250 G	UN	7.627	862.696.57
C.CAPRICE DE TESSALA 250 G	BT	785	95372.32
COMEMBERT NUMIDIA 250 g	BT	1.232	134.702.68
FROMAGE EDAM TRANCHE	KG	427.490	193.338.14
FROMAGE PETIT MOKSI	PL	960	64.711.49
FROMAGE E. D . A .N .	KG	2.162.315	910.579.95
FROMAGE Boudouaou (16 portion)	BT	4.064	291.989.48
FROMAGE FONDU BARRE KG	KG	832.470	189.655.43
FROMAGE FONDU MOKSI 1 KG	KG	59.000	14.996.67
FROMAGE FONDU BOUDOUAOU1 KG	KG	1.080.000	268.641.14
FROMAGE FONDU ET Metal 200 g	BT	2.997	211.103.50
C. BRIE TARTE KG	KG	149.885	55.976.30
DESSERT LACTE MASCARA	UN	41.760	354.807.77
CREME DESSERT LACTEE BLIDA	UN	32.386	273.615.34
BACS A LAIT 10 L	UN	2.486	404.162.73
FUTS VIDE 200 L	UN	52	18.252.00
CONVENT DECHET PLASTIQUE	JO	12	70.200.00
PALETTES PM BON ETAT	LO	95	13.338.00
LOCATION CITERNE	RT	2.186.636	1.235.102.21
FUT VIDE DEFECTUISE	UN	9	2.106.00
FUTS PLASTIQUE 200 L		39	23.399.99
FUTS VIDE 200 L	UN	998	350.399.99
CONVENTION DECHET PAPIRE	UN	12	179.992.80
LOCATION LOCAL COOPERATIVE	M	16	64.003.68
PALETTES GM B. ETAT	UN	2	702.00
PALETTES PM B. ETAT	UN	1.236	173.534.40
PALETTES PM DEF	UN	633	44.436.60

المصدر: مصلحة المبيعات

الملحق رقم(15) تطور الاستهلاك الفعلي والتكلفة المتوسطة الفعلية للمواد للفترة 2003-2005

الجدول رقم(1) تطور الاستهلاك الفعلي والتكلفة المتوسطة الفعلية لمواد صناعة الأغلفة

المواد	السنوات	العناصر	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع	المجموع
Polythylene	2003	الكمية	49692	43081	46174	61073	200020
		السعر	170.43	170.57	170.65	171.03	170.69
		المبلغ	8469007.56	7348326.17	7879593.1	10445315.19	34142242.02
	2004	الكمية	48408	53923	47790	62813	212934
		السعر	174.05	164.48	153.72	154.84	161.39
		المبلغ	8425412.4	8869255.04	7346278.8	9725964.92	34366911.16
	2005	الكمية	45723	43084	42549	52854	184210
		السعر	152.75	155.77	163.46	166.89	160
		المبلغ	6984188.25	6711194.68	6955059.54	8820804.06	29471246.53
PEHD	2003	الكمية	6750	6825	3775	18600	35950
		السعر	81.69	81.71	81.49	81.32	81.48
		المبلغ	551407.5	557670.75	307624.75	1512552	2929255
	2004	الكمية	4650	2975	1875	15300	24800
		السعر	80.24	80.37	152.01	71.63	80.37
		المبلغ	373116	239100.75	285018.75	1095939	1993174.5
	2005	الكمية	4100	2750	350	–	7200
		السعر	97.23	103.48	103.49	–	100
		المبلغ	398634	284570	36221.5	–	719434.5
PEBD	2003	الكمية	–	–	950	8925	9875
		السعر	–	–	73.65	73.50	73.51
		المبلغ	–	–	69967.5	655987.5	725955
	2004	الكمية	1375	1400	1000	9621	13396
		السعر	73.72	73.84	88.63	62.96	67.12
		المبلغ	101365	103376	88630	605738.16	899109.16
	2005	الكمية	575	825	25	–	1425
		السعر	105.44	113.49	113.50	–	110
		المبلغ	60628	93629.25	2837.5	–	157094.75

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الجدول رقم(2) تطور الاستهلاك الفعلي والتكلفة المتوسطة الفعلية للمواد الأولية

السنة	المواد	استهلاك فعلي	تكلفة
2003	غبرة الحليب	2605,975	132,5
	مواد دهنية	346,274	135,19
	حليب مجمع	5815,220	21,63
2004	غبرة الحليب	2559,346	149,55
	مواد دهنية	363,821	149,77
	حليب مجمع	7309,666	21,7
2005	غبرة الحليب	1938,625	184,68
	مواد دهنية	216,565	214,4
	حليب مجمع	8814,952	21,83

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الملحق رقم 16: تطور الاستهلاك التقديري للمواد المكيف للإنتاج

السنة	المواد	المعدل	الإنتاج فعلي	الاستهلاك المكيف	التكلفة	القيمة
2003	غبرة الحليب	0,096	28336	2720,256	135,81	369437,96
	مواد دهنية	0,013	28336	368,368	124	45677,632
	حليب مجمع	1	4712	4712	21	98952
	البوليتيلان	0,007	31602	221,214	159	
	PEBD	0,008	1446	11,568	74	
	PEHD	0,0228	1446	32,9688	87	
2004	غبرة الحليب	0,098	28234	2766,932	161	442705,12
	مواد دهنية	0,013	28234	289,042	161	46535,762
	حليب مجمع	1	5782	5782	22	127204
	البوليتيلان	0,007	231,203	231,203	160	36992,48
	PEBD	0,008	7,869	7,869	90,00	708,21
	PEHD	0,0228	22,5036	22,5036	90	2025,324
2005	غبرة الحليب	0,095	24841	2359,895	160	377583,2
	مواد دهنية	0,013	24841	322,933	200	64586,6
	حليب مجمع	1	5873	5873	22	129206
	البوليتيلان	0,007	30444	213,108	159	33884,172
	PEBD	0,008	270	2,16	90	194,4
	PEHD	0,0228	270	6,156	90	1662,12

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية والإنتاج والملحق 11

الملحق رقم17: تطور مصاريف اليد العاملة الثلاثية للسنوات 2003-2005

السنة	المنتجات	الثلاثيات	1	2	3	4	المجموع
2003	ح. أكياس	م: يد عاملة إجمالية	2592016,95	2110204,3	21811131,7	2556814,09	9440167,1
		عدد الوحدات	5679000	4860000	5071000	7102000	22712000
		تكلفة الوحدة	0,46	0,43	0,43	0,36	0,42
	قارورات	م: يد عاملة إجمالية	2295455,06	1814349,72	1706277,88	2239342,3	8055424,96
		عدد الوحدات	242000	235000	208500	760500	1446000
		تكلفة الوحدة	9,49	7,72	8,18	2,94	5,57
	اللبن	م: يد عاملة إجمالية	322233,49	376884,22	430763,84	576741,23	1706622,78
		عدد الوحدات	706000	868000	1001500	1602000	4177500
		تكلفة الوحدة	0,46	0,43	0,43	0,36	0,41
	ح. البقر	م: يد عاملة إجمالية	530260,3	507446,82	515197	429495,8	1982399,92
		عدد الوحدات	1159559	1166666	1195996	1189391	4711612
		تكلفة الوحدة	0,46	0,43	0,43	0,36	0,42
2004	ح. أكياس	م: يد عاملة إجمالية	2435853,58	2401664,14	2913957,89	3458475,33	11209950,94
		كمية الإنتاج	5480000	5480000	5101000	6655000	22716000
		تكلفة الوحدة	0,44	0,44	0,57	0,52	0,49
	قارورات	م: يد عاملة إجمالية	1984984,17	2119091,66	1841897,31	2554205,15	8500178,29
		كمية الإنتاج	180500	127415	128000	551134	987049
		تكلفة الوحدة	11	16,63	14,39	4,63	8,61
	اللبن	م: يد عاملة إجمالية	377824,01	427303,38	567539,15	889953,27	2262619,81
		كمية الإنتاج	850000	975000	993500	1712500	4531000
		تكلفة الوحدة	0,44	0,44	0,57	0,52	0,5
	ح. البقر	م: يد عاملة إجمالية	668526,24	655505,30	756623,64	762111,81	2842766,99
		كمية الإنتاج	1501142	1493610	1323327	1464064	5782143
		تكلفة الوحدة	0,45	0,44	0,57	0,52	0,49
2005	ح. أكياس	م: يد عاملة إجمالية	2555986,55	3586851,81	3778688,27	3542808,44	13464335,07
		عدد الوحدات	5014125	4987056	5024621	5900649	20926451
		تكلفة الوحدة	0,51	0,72	0,75	0,6	0,64
	قارورات	م: يد عاملة إجمالية	1824480,71	1228663,15	1094763,63	_	4147907,49
		عدد الوحدات	141948	111806	15952	_	269706
		تكلفة الوحدة	12,85	10,99	68,63	_	15,38
	اللبن	م: يد عاملة إجمالية	394806,98	561491,25	545052,78	762876,7	2264227,71
		عدد الوحدات	774500	875000	724771	1270593	3644864
		تكلفة الوحدة	0,51	0,64	0,75	0,6	0,62
	ح. البقر	م: يد عاملة إجمالية	817049,11	1038866,63	891306,76	865276,01	3612498,51
		عدد الوحدات	1602820	1618918	1185194	1466427	5873359
		تكلفة الوحدة	0,51	0,64	0,75	0,59	0,62

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

م: مصاريف

الملحق رقم 18: تطور مصاريف غير المباشرة الثلاثية للسنوات 2003-2005

السنة	المنتجات	الثلاثيات	1	2	3	4	المجموع
سنة 2003	ح. أكياس	م.غ.م إجمالية	1637683 5,62	16672455,48	16301733,86	17632843,5	66983868,46
		ع . و	5679000	4860000	5071000	7102000	22712000
		ت . و. ق	2,88	3,43	3,21	2,48	2,95
	قارورات	م.غ.م إجمالية	7580865 ,64	7799894,17	7560053,42	9886562,45	33827375,68
		ع . و	242000	235000	208500	760500	1446000
		ت. و. ق	31,33	33,19	36,26	13	22,7
	اللبن	م.غ.م إجمالية	2035929 ,9	2977714,27	3219520,12	3977445,12	12210609,41
		ع . و	706000	868000	1001500	1602000	4177500
		ت. و. ق	2,88	3,43	3,21	2,48	2,92
	ح. البقر	م.غ.م إجمالية	3350281 ,28	4009272,71	3850571,76	2961980,04	14172105,791
		ع . و	1159559	1166666	1195996	1189391	4711612
		ت. و. ق	2,89	3,44	3,22	2,49	3,01
سنة 2004	ح. أكياس	م.غ.م إجمالية	1500042 4,97	15814869,77	16386002,16	17804485,53	65005782,43
		ع . و	5480000	5480000	5101000	6655000	22716000
		ت. و. ق	2,74	2,89	3,21	2,68	2,86
	قارورات	م.غ.م إجمالية	7396338 ,41	7100317,59	7146341,35	8673549,33	30316546,68
		ع . و	180500	128000	127415	551134	987049
		ت. و. ق	40,98	55,47	56,09	15,74	30,71
	اللبن	م.غ.م إجمالية	2326708 ,24	2813777,01	3191431,72	4581544,92	12913461,89
		ع . و	850000	975000	993500	1712500	4531000
		ت. و. ق	2,74	2,89	3,21	2,68	2,85
	ح. البقر	م.غ.م إجمالية	4116904 ,96	4316478,23	4254706,9	3923407,66	16611497,75
		ع . و	1501142	1493610	1323327	1464064	5782143
		ت. و. ق	2,74	2,89	3,22	2,68	2,87
سنة 2005	ح. أكياس	م.غ.م إجمالية	1612480 7,01	19136923,64	19760817,71	28112041,25	83134589,61
		ع . و	5014125	4987056	5024621	5900649	20926451
		ت. و. ق	3,22	3,84	3,93	4,76	3,97
	قارورات	م.غ.م إجمالية	7201024 ,87	6650657,67	5559256,07	_	19410938,61
		ع . و	141948	111806	15952	_	269706
		ت. و. ق	50,73	59,48	348,5	_	71,97
	اللبن	م.غ.م إجمالية	2490696 ,39	2723698,15	2300106,43	3655708,82	11170209,79
		ع . و	774500	875000	724771	1270593	3644864
		ت. و. ق	3,22	3,11	3,17	2,88	3,06
	ح. البقر	م.غ.م إجمالية	5154471 ,25	5039364,53	3761287,83	4146406,86	18101530,47
		ع . و	1602820	1618918	1185194	1466427	5873359

		ت. و. ق	3,22	3,11	3,17	2,83	3,08

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

***م. غ. م: مصاريف غير مباشرة. *ع . و: عدد الوحدات المنتجة، * ت. و. ق: تكلفة وحدة القياس.**

الملحق رقم 19: تطور حجم، قيمة وتكلفة المردودات للسنوات 2003-2005

السنة		ح.أكياس	ح.قارورات	اللبن	ح.البقر	المجموع
سنة 2003	إنتاج السنة	22712000	1446000	4178000	4711612	
	الإنتاج الموجه للمختبر	2172	1401	2735	2172	
	الإنتاج المباع	22625000	1437000	4158000	4711000	
	الإنتاج المخزن في نهاية السنة	10000	5000	10000	_	
	حجم المردودات	74828	2599	7625	_	85052
	سعر البيع	23,35	24,35	22,3	28	
	قيمة المردودات	1747233,8	63285,65	170037,5	_	1982081,95
	سعر تكلفة	20,55	47,97	19,69	27,73	
	تكلفة المردودات	1537715,4	124674,03	150136,25	_	1812525,68
سنة 2004	انتاج السنة	22716000	987049	4531000	5782143	
	الإنتاج الموجه للمختبر	2176	1242	2166	2012	
	الإنتاج المباع	22647000	986000	4524000	5781000	
	الإنتاج المخزن في نهاية السنة	10000	_	5166	_	
	حجم المردودات	56822	242	_	_	57064
	سعر البيع	23,35	24,35	_	_	
	قيمة المردودات	1326793,7	5892,7	_	_	1332686,4
	سعر تكلفة	22,46	61,23	_	_	
	تكلفة المردودات	1276222,12	14817,66	_	_	1291039,78
سنة 2005	إنتاج السنة	20926451	269706	3644864	5873379	
	الإنتاج الموجه للمختبر	2166	641	2130	2094	
	الإنتاج المباع	20868000	269065	3626000	5845000	
	الإنتاج المخزن في نهاية السنة	45000	_	15000	_	
	حجم المردودات	11285	_	1734	_	13019
	سعر البيع	23,35	_	23,3	_	
	قيمة المردودات	263504,75	_	40402,2	_	303906,95
	سعر تكلفة	26,05	_	22,85	_	
	تكلفة المردودات	293974,25	_	39621,9		333596,15

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية والإنتاج

الملحق رقم 20: تطور حجم، قيمة وتكلفة الإنتاج المخطط والمحقق للسنوات 2003-2005

السنوات		ح.الأكياس	ح. القارورات	اللبن	ح. البقر	المجموع
المحقق 2003	كمية	22712	1446	4178	4712	33048
	سعر	23,35	24,35	22,3	28	
	قيمة	530325,5	35210,1	93169,4	131936	790640,7
	تكلفة وحدة	19,4	53,23	17,88	26,45	
	إجمالي	440612,8	76970,58	74702,64	124632,4	716918,42
المخطط 2003	كمية	39872	5496	4127	3580	53075
	سعر	23,35	24,35	22,5	28	
	قيمة	931011,2	133827,6	92857,5	100240	1257936,3
	تكلفة وحدة	20,38	46,87	18,94	25,37	
	إجمالي	812591,36	257597,52	78165,38	90824,6	1239178,86
محقق 2004	كمية	22716	987	4531	5782	34016
	سعر	23,25	24,35	22,28	28	
	قيمة	530418,6	24033,45	100950,68	161896	817298,73
	تكلفة وحدة	21,3	74,25	19,84	26,2	
	إجمالي	483850,8	73284,75	89895,04	151488,4	798518,99
مخطط 2004	كمية	35850	3960	5040	5000	49850
	سعر	23,35	24,35	22,5	28	
	قيمة	837097,5	96426	113400	140000	1186923,5
	تكلفة وحدة	19,4	53,23	17,88	26,45	
	إجمالي	440690,4	210790,8	90115,2	132250	873846,4
المحقق 2005	كمية	20925	270	3645	5873	30714
	سعر	23,35	25,35	23,3	28,5	
	قيمة	488622,1	6844,5	84928,5	167380,5	747775,6
	تكلفة وحدة	24,85	206,81	21,42	26,4	
	إجمالي	520011,1	55838,7	78075,9	155047,2	808972,9
المخطط 2005	كمية	25389	920	4614	7452	38375
	سعر	23,35	25,35	22,45	28,25	
	قيمة	592833,15	23322	103584,3	210519	930258,45
	تكلفة وحدة	21,3	74,25	19,84	26,2	
	إجمالي	540785,7	68310	91541,76	195242,4	895879,86

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية والإنتاج

الملحق رقم 21: تطور حجم، قيمة وتكلفة الإنتاج المعيب المخطط والمحقق للسنوات 2003-2005

الجدول رقم 1: تطور حجم، قيمة وتكلفة الإنتاج المعيب المخطط للسنوات 2003-2005

السنوات		ح.الأكياس	ح. القارورات	اللبن	ح. البقر	المجموع
2003	حجم الإنتاج المخطط	39872	5496	4127	3580	53075
	حجم المعيب 0,5%	199,36	27,48	20,635	17,9	265,375
	قيمة المعيب	4655,056	669,138	464,2875	501,2	6289,6815
	تكلفة المعيب	4062,9568	1287,9876	390,8269	454,123	6195,8943
2004	حجم الإنتاج المخطط	35850	3960	5040	5000	49850
	حجم المعيب 0,5%	179,25	19,8	25,2	25	249,25
	قيمة المعيب	4185,4875	482,13	567	700	5934,6175
	تكلفة المعيب	3477,45	1053,954	450,576	661,25	5643,23
2005	حجم الإنتاج المخطط	25389	920	4614	7452	38375
	حجم المعيب 0,5%	126,945	4,6	23,07	37,26	191,875
	قيمة المعيب	2964,16575	116,61	537,531	1052,595	4670,90175
	تكلفة المعيب	2703,9285	341,55	457,7088	976,212	4479,3993

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية والإنتاج

الجدول رقم 2: تطور حجم، قيمة، تكلفة الإنتاج المعيب المحقق للسنوات 2003-2005

السنوات	البيان	ح.أكياس	ح.قارورات	اللبن	ح.البقر	المجموع
2003	حجم المعيب	68	6	14	7	95
	قيمة المعيب	1587,8	146,1	312,2	196	2242,05
2004	حجم المعيب	60	6	9	6	
	قيمة المعيب	1401	146,1	200,52	168	1915,62
	تكلفة المعيب	1278	445,5	178,56	157,2	2095,25
2005	حجم المعيب	29	0	5	3	37
	قيمة المعيب	677,15	0	116,5	85,5	879,15
	تكلفة المعيب	720,65	0	107	79,2	906,95

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية والإنتاج

الملحق رقم 22: حساب تكاليف اللاجودة التقديرية والفعلية للسنوات 2003-2005

	مخطط 2003	منجز2003	مخطط 2004	منجز 2004	مخطط 2005	منجز 2005
تكاليف المعيب	6196	2074	5643	2095	4479	907
قطع غيار مستهلكة		6635		7274		8246
إصلاح لدى الغير		1684		1495		2327
تكاليف التدخلات		10506		11988		14523
أجور عمال الصيانة		149		218		308
تكاليف المردودات	0	1813	0	1291	0	334
تكاليف الإنتاج الموجهة إلى المخبر		158		290		227
تكاليف دائرة الجودة		3085		3437		4222
مجموع التكاليف	28413	26104	30345	28088	34332	31094

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الملحق رقم (23): تطور المصاريف المتغيرة بالملبنة خلال الفترة 2003-2004

الجدول رقم (1): تطور المصاريف المتغيرة لحليب الأكياس خلال الفترة 2003-2004

السنة	الثلاثيات	1	2	3	4	المجموع
2003	مادة أولية	78675966,59	68353691,13	76464597,77	115633521,42	339127776,9
	أغلفة	6099952,31	4999302,68	5403906,58	7283181,46	23786343,03
	مصاريف يد عاملة مباشرة	2592016,95	2110204,30	2181131,76	2556814,09	9440167,1
	مصاريف متغيرة أخرى	17127276,97	17301342,18	16878131,82	18242617,61	69549368,58
	مصاريف التوزيع المتغيرة	5855754,55	6027666,3	5911541,35	5689652,34	23484614,54
2004	مادة أولية	91819567,52	88984897,14	87970959,35	111362185,82	300964609,8
	أغلفة	5828800,63	6091143	4887326,67	6440282,75	23247553,05
	مصاريف يد عاملة مباشرة	2435853,58	2401664,14	2913957,89	3458475,33	11209950,91
	مصاريف متغيرة أخرى	15773757,21	16609111,12	17302790,54	18745013,21	68430672,08
	مصاريف التوزيع المتغيرة	5533453,13	6553721,86	6158184,21	7603891,88	25849251,08
2005	مادة أولية	100372935,4	92207837,6	95281381,27	112156280,94	400018435,2
	أغلفة	4715502,98	4431845,58	4940469,48	5915084,87	20002902,91
	مصاريف يد عاملة مباشرة	2555986,55	3586851,81	3778688,27	3542808,44	13464335,07
	مصاريف متغيرة أخرى	17022781,35	20087869,85	20780961,96	29296360,24	87187973,4
	مصاريف التوزيع المتغيرة	4822357,27	6996219,84	6244523,17	6322300,13	24385400,14

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الجدول رقم(2): تطور المصاريف المتغيرة لحليب القارورات خلال الفترة 2003-2004

السنة	الثلاثيات	1	2	3	4	المجموع
2003	مادة أولية	3352629,67	3305168,19	3143929,.92	12382327,94	22184055,72
	أغلفة	647740,33	657640,8	467489,26	2498493,16	4271363,55
	مصاريف يد عاملة مباشرة	2295455,06	1814349,72	1706277,88	2239342,30	8055424,96
	مصاريف متغيرة أخرى	7616521,52	7834086,6	7584246,4	9978927,65	33013782,17
	مصاريف التوزيع المتغيرة	260101,82	302137,05	252395,64	634808,86	1449443,37
2004	مادة أولية	3024348,89	2078479,31	2216088,66	9249336,53	16568253,43
	أغلفة	552236,8	397228,61	566452,85	1960960,71	3476878,97
	مصاريف يد عاملة مباشرة	1984984,17	1841897,31	2119091,66	2554205,15	8500178,29
	مصاريف متغيرة أخرى	7425034,98	7124589,1	7176029,54	8768066,35	30493719,97
	مصاريف التوزيع المتغيرة	188301,31	164016,26	160852,62	656614,28	1169784,47
2005	مادة أولية	2852169,79	2075327,91	303406,39	-	5230904,09
	أغلفة	504518,81	46841,50	46841,50	-	974282,83
	مصاريف يد عاملة مباشرة	1824480,71	1094763,63	1094763,63	-	4147907,49
	مصاريف متغيرة أخرى	7293340,02	5564074,34	5564074,34	-	19547263,15
	مصاريف التوزيع المتغيرة	146862,58	21441,05	21441,05	-	339205,53

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الجدول رقم (3): تطور المصاريف المتغيرة لحليب البقر خلال الفترة 2003-2004

السنة	الثلاثيات	1	2	3	4	المجموع
2003	مادة أولية	25802115,16	25156899,67	25580498,19	26599502,35	103139015,4
	أغلفة	1357194,51	1287370,36	1324674,4	1343947,78	5313187 ,05
	مصاريف يد عاملة مباشرة	530260,30	507446,82	515197	429495,8	1982399,92
	مصاريف متغيرة أخرى	3363509,73	4022135,35	3860134,71	2968890,54	14214670,33
	مصاريف التوزيع المتغيرة	1438848,74	1740426,23	1677835,16	1147972,91	6005083,04
2004	مادة أولية	32443602,68	32044074,61	28634880,26	32539786,09	125662343,6
	أغلفة	1629903,78	1679938,7	1418593,31	1494770,85	6223206,64
	مصاريف يد عاملة مباشرة	668526,24	655505,3	756623,64	762111,81	2842766,99
	مصاريف متغيرة أخرى	4130108,8	4332820,45	4270996,51	3935743,94	16669669,7
	مصاريف التوزيع المتغيرة	1819210,94	2152521,24	1919229,8	2010854,75	7901816,73
2005	مادة أولية	34186397,14	34080152,28	25603295,45	33613042,56	127482887,4
	أغلفة	1478549,43	1413228,04	1202660,22	1503896,07	5598333,76
	مصاريف يد عاملة مباشرة	817049,11	1038866,63	891306,76	865276,01	3612498,51
	مصاريف متغيرة أخرى	5168655,01	5058149,81	3777442,11	4162832,87	18167079,8
	مصاريف التوزيع المتغيرة	1840239,88	2781505,09	1758762,24	1964240,52	8344748,53

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الجدول رقم (4): تطور المصاريف المتغيرة للبن خلال الفترة 2003-2004

السنة	الثلاثيات	1	2	3	4	المجموع
2003	مادة أولية	8223230,91	10450167,73	13452245,82	24852557,45	56978201,91
	أغلفة	930398,05	989014,61	1094555,35	1764772,96	4778740,97
	مصاريف يد عاملة مباشرة	322233,49	376884,22	430763,84	576741,23	1706622,78
	مصاريف متغيرة أخرى	2125072,33	3092154,42	332577,16	4113958,52	12656462,43
	مصاريف التوزيع المتغيرة	690701,64	1025162,57	1112766,12	1229015,3	4057645,63
2004	مادة أولية	13146612,78	14553184,82	14987323,38	26943848,6	69630969,2
	أغلفة	898696,80	1012772,48	956996,19	1711549,27	4580014,74
	مصاريف يد عاملة مباشرة	37782401	427303,38	567539,15	889953,27	2262619,81
	مصاريف متغيرة أخرى	2441086,95	2965108,72	3374088,07	4821608,23	13601891,97
	مصاريف التوزيع المتغيرة	811219,53	2111712,14	1153202,13	1877089,75	4953223,55
2005	مادة أولية	14457521,19	15195583,26	11196000,99	18649775,29	59498880,73
	أغلفة	723731,71	778159,7	719924,82	1306498,22	3528314,45
	مصاريف يد عاملة مباشرة	394806,98	561491,25	545052,78	762876,7	2264227,71
	مصاريف متغيرة أخرى	2636357,1	2936376,34	2460045,1	3872913,37	11905691,91
	مصاريف التوزيع المتغيرة	717527,51	1197870,82	886492,05	2407888,49	4209778,87

المصدر: التقارير الثلاثية للمحاسبة التحليلية

الملخص:

تبرز الإدارة الجيدة من خلال نجاحها في توجيه وإيصال إستراتيجية المؤسسة ومخططات أعمالها إلى مختلف مستوياتها التنظيمية، وتعد مراقبة التسيير الوسيلة المميزة لذلك. وهذا يجعل من الأهمية بمكان أن تكون هذه الأخيرة قادرة على تسيير عوامل النجاح للإستراتيجية من جهة، ومن جهة ثانية جديرة بأن تعالج بشكل أمثل التساؤلات الثلاث التي تطرح بشكل مستمر على كل مسير: ضمان العرض التنافسي، خلق القيمة وتوفير الظروف المناسبة لاستمرارية المؤسسة. ولضمان ذلك غالبا ما تستند مراقبة التسيير إلى نظام معلومات مفصل ودقيق وعلى عملية التخطيط المحكم والتقييم الدائم للأداء.

يهدف هذا البحث إلى تبيان مدى الترابط الموجود بين الإستراتيجية والتسيير اليومي من خلال استعمال مجموعة من الأدوات (كالموازنات، بطاقة الأداء المتوازن، تحليل التعادل) والتي شكلت النقطة المركزية للإشكالية المطروحة. إذ تمحورت هذه الأخيرة حول التحولات الهامة التي مست أدوات مراقبة التسيير، وما واجهته من صعوبات أثناء تطبيقها على واقع غير الذي ولدت فيه مما جعل المسيرين يعيدون تكييفها بما يتناسب الظرف السائد.

وشمل البحث كذلك دراسة حالة حاولنا فيها تطبيق بعضا من هذه الأدوات على ظروف إحدى وحدات قطاع صناعة الحليب (ملبنة الأوراس) لتؤكد هذه الضرورة (إعادة التكييف) من جهة، ومن جهة أخرى لتبرز أهمية التكامل بين الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير في تحقيق النتائج المرغوبة. إذ ساهمت الأدوات الحديثة (بطاقة الأداء المتوازن) في الإلمام بجميع الجوانب الداخلية والخارجية للمنظمة، في حين ساعدت الأدوات التقليدية (الموازنات) على كشف الأسباب والمسؤلين عن انحراف النتائج عن المسار المحدد لها. أما تحليل التعادل فقد ساهم بشكل واضح في تحديد عتبات الربح والخسارة، وفسح المجال لتصور مختلف الوضعيات المستقبلية للملبنة.

Abstract:

The good management in the firm can be recognized through its success in orienting and conveying its strategy and business plan to its different organizational levels, for which the control management is considered as a distinguished means. Therefore; it should be able to manage the strategic factors of success on one hand, and to be capable to treat, in the best way, the three inquiries facing permanently any manger on the other: secure competitive supply; create the value and provide suitable condition for the firm's continuity. And in order to assure that, the control management often relies on an exact and detailed information systems, on an exact planning and on a continuous performance evaluation.

This research aims to show the existing relation between the strategy and the daily (current) management through using a number of tools (such as budgets, balanced scorecard, breakeven point) which form the central point in the problem of the research. This latter centralizes round the important transformations touching the control management tools, resulting by their turn from the great transformations that the organizations' business environment has known. And from the difficulties faced while executing these tools in an environment not similar the one they have appeared in first, the fact that urges the managers to readapt them according to the overwhelming case.

This research includes also a case study through which I have attempted To apply some of these tools upon the conditions of one of manufacturing milk unities (Aures dairy products) to confirm this necessity (readaptation) on one hand, and to demonstrate another necessity on the other which is the importance of the integration between the traditional and modern control management tools in order to realize the wished results. Therefore; the modern tools (balanced scorecard) contribute in comprising all the internal and external sides of the organization, meanwhile, the traditional ones (budgets) help to reveal the causes and the responsible of the results' deviation from their designed path. Concerning the breakeven point, it has contributed obviously in determining the profit and the loss thresholds, and clearing the way to imagine different dairy situation in the future.