

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة : مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة :

بن حمدي سكيينة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	لاكسي فوزية	أستاذ محاضر ب	عبد الحميد بن باديس – مستغانم-
مقررا	مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذ مساعد ب	عبد الحميد بن باديس – مستغانم-
مناقشا	طمار خديجة	أستاذ محاضر أ	عبد الحميد بن باديس- مستغانم-

السنة الجامعية : 2018 / 2019

الإهداء

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام والحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام سبحانه لا تحصي له ثناء عليه هو كما أثنى على نفسه وهو ولي كل إنعام .

أما بعد أهدي هذا العمل المتواضع :

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها ، ريحانة حياتي و بهجتها التي غمرتني بعطفها و حنانها ، وأثارت لي درب حياتي ، وكانت لي عوناً ، أمي العزيزة حفظها الله و أطال في عمرها .

إلى الذي ألبسني ثوب المعرفة ، ورمى بي إلى شاطئ العلم ، الذي طالما سره نجاحي أبي الغالي بارك الله لنا في عمره .

إلى كل إخوتي و أخواتي خاصة أختي الكبرى فاطمة ، وإلى كل أهل و الأقارب .

إلى كل صديقاتي و أصدقائي خاصة خيرة .

إلى كل الطلبة المقبلين على النجاح .

إلى كل من يتصفح مذكرتي إلى كل من أحبهم في الله .

الشكر

الحمد لله الذي منا علينا بالوصول إلى هذا العمل التي ما كنا لنبلغه إلا بفضلته

فالحمد لله عز وجل الذي ألهمني الصبر و الثبات ومدني بالقوة والعزم على مواصلة مشواري
الدراسي .

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة و أخص بالذكر الأستاذة المشرفة

مقيدش فاطمة الزهراء

التي لم تبخل عليا بالمساعدة و تقديم النصائح و التوجيهات الضرورية .

إلى الذين حضيت بشرف الجلوس متعلما بين أيديهم .

كل الأساتذة الذين إستفدت من توجيهاتهم.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال
	قائمة المختصرات
1	مقدمة عامة
	الفصل الأول : الإطار العم حول الأداء المالي
7	تمهيد
8	المبحث الأول : ماهية الأداء المالي
8	المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي
9	المطلب الثاني : أهمية الأداء المالي
10	المطلب الثالث : معايير و مؤشرات تقييم الأداء المالي
10	1 – تقويم الأداء المالي
11	2 – معايير الأداء المالي
12	3 – مقاييس الأداء المالي
14	المبحث الثاني : العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه
14	المطلب الأول : العوامل المؤثرة على الأداء المالي
15	المطلب الثاني : أركان تقييم الأداء المالي
16	المطلب الثالث : المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء المالي
18	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : دور مراقبة التسيير و أثرها على الأداء المالي
20	تمهيد
21	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي حول مراقبة التسيير
21	المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير
22	المطلب الثاني : أهداف مراقبة التسيير
23	المطلب الثالث : أدوات مراقبة التسيير
24	الفرع الأول : محاسبة التحليلية
25	الفرع الثاني : محاسبة العامة
31	الفرع الثالث : لوحة القيادة
35	المبحث الثاني : دور التعديلات الجديدة في تحسين مراقبة التسيير و أثرها على الأداء المالي
35	المطلب الأول : تقنيات المحاسبة العامة و الأرصد الوسيطة
36	المطلب الثاني : أثر التوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير

37	المطلب الثالث : شروط فعالية مراقبة التسيير لتحسين الأداء المالي
38	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم -	
40	تمهيد
41	المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم
41	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة
41	المطلب الثاني : ماهية المؤسسة الجزائرية للمياه
41	1 – تعريف بالمؤسسة الجزائرية للمياه
42	2 – مهام المؤسسة الجزائرية للمياه
42	3 – أهداف المؤسسة الجزائرية للمياه
42	4 – إمكانيات المؤسسة الجزائرية للمياه
44	المطلب الثالث : تقديم وشرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم
51	المبحث الثاني : أثر مراقبة التسيير في تحسين أداء المالي
51	المطلب الأول : طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
52	أولا : الميزانية التقديرية
53	ثانيا : تحليل النتائج
54	المطلب الثاني : قياس الأداء المالي للمؤسسة
57	المطلب الثالث : قياس الأداء المالي بواسطة المؤشرات المالية
61	خلاصة الفصل
62	خاتمة عامة
67	قائمة المراجع
الملخص	

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	أهداف مراقبة التسيير	(1 - 2)
33	تجميع المعلومات	(2 - 2)
34	السرعة في الإنشاء و التوصيل	(3 - 2)
45	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه	(1 - 3)
50	هيكل لمختلف الوكالات المتابعة لمؤسسة الجزائرية للمياه	(2 - 3)

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
30	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية	(1 - 2)
43	التسيير و المنشآت القاعدية و الموارد المادية الخاصة بمؤسسة	(1 - 3)
44	معلومات تفصيلية عن الإمكانيات البشرية	(2 - 3)
52	الميزانية التقديرية في المؤسسة محل الدراسة لسنة 2016	(3 - 3)
54	جانب الأصول من الميزانية المالية مختصرة للسنوات المدروسة	(4 - 3)
55	جانب الخصوم من الميزانية المالية المختصرة للسنوات المدروسة	(5 - 3)
56	جدول حسابات النتائج للمؤسسة	(6 - 3)
58	نسبة السيولة العامة للمؤسسة	(7 - 3)
58	نسبة التوازن الهيكلي للمؤسسة	(8 - 3)
59	نسبة الاستقلالية العامة للمؤسسة	(9 - 3)
59	معدل المرد ودية التجارية للمؤسسة	(10 - 3)
59	معدل المرد ودية الاقتصادية للمؤسسة	(11 - 3)
60	معدل المرد ودية المالية للمؤسسة	(12 - 3)

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	المختصرات
المعايير الدولية للتقارير المالية	International Financial Reporting Standards	IFRS
المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards	IAS
الجزائرية للمياه	Algérienne Des Eau	ADE
عقد دائم غير محدود المدة	Contrat à durée indéterminée	CDI
عقد دائم محدود المدة	Contrat à durée indéterminée délai limité	CDD

عرفت المؤسسة الاقتصادية تحولات عميقة في طرق تسييرها وإنتاجها وتسويقها و مختلف العمليات المتعلقة بنشاطها ، لذلك كان الاهتمام كبيرا من جانب تلك المؤسسات لتحسين وتطوير عملياتها المختلفة تماشيا مع تطورات البيئة المحيطة بها ، ولعل تسيير المؤسسات يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث كيفية التحكم في الموارد و الاستخدام الأمثل لها ، ومن حيث ضمان تطور المؤسسات واستمرارها ، كما اجتهد الاقتصاديون باتجاهات شتى بإيجاد مفهوم لعملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها ، لمساعدة هذه المؤسسات في التسيير الأمثل لمختلف العمليات .

ومراقبة التسيير كجزء من عملية الإدارة وكنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرار ، عرفت بدورها تطورا في دلالتها وتطبيقاتها تماشيا مع مفهوم المنظمة حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء والعقاب وتظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية ، فهي تراقب المسير طيلة سير و تسييره للمؤسسات بحيث تتجاوز بذلك بمجرد كونها أداة لمتابعة و معاينة نتائج معينة فلا يجب أن يفهم ذلك من قياس الأداء بمجرد عملية للوقوف على النتائج ، فقياس الأداء المالي يهدف إلى اتخاذ قرارات لتحسين ظروف تحقيق هذه النتائج، لذلك عملية مراقبة التسيير يمكن اعتبارها نظام لتسيير الأداء بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه .

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن للمؤسسة أن ترفع من مستوى أداءها باعتمادها على مراقبة التسيير ؟

ولتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية :

ماذا نقصد بالأداء المالي تحديدا ؟

ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير ؟

كيف تساهم مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي ؟

فرضيات البحث :

يعد الأداء المالي من أهم الأنشطة التي تعبر عن وضعية المؤسسة ومركزها باعتباره همزة وصل بين مختلفة الأنشطة الداخلية والخارجية للمؤسسة .

مراقبة التسيير هي مجموعة من الإجراءات والعمليات تعمل على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات .

إن لمراقبة التسيير دور محوري في رفع من مستوى الأداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم .

أهداف البحث :

- التعرف على الأداء المالي وكيفية تقييمه وقياسه ;
- التطرق لمفهوم مراقبة التسيير ;
- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ومعرفة التقنيات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه لأهداف المؤسسة ;
- إبراز الدور الهام الذي تلعبه وظيفة مراقبة التسيير في تحسين الأداء داخل المؤسسة.

أهمية البحث :

يستهدف هذا البحث دراسة تلقي الضوء على الوظيفة أساسية من وظائف المؤسسة في مراقبة التسيير، من منظور أنها وسيلة فعالة لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية .

المنهج المتبع :

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ليتلاءم مع البحث .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : قمنا بدراسة ميدانية على مستوى وحدة الجزائرية للمياه بمستغانم .

الحدود الزمانية : يقتصر الجانب التطبيقي علر دراسة أثر مراقبة التسيير على الأداء المالي لمؤسسة الجزائرية للمياه المتعلقة بها خلال الفترة 2015 – 2016 .

صعوبات البحث :

ترتكز الصعوبة أساسا في نقص المراجع خاصة بالمراقبة التسيير ، وواجهنا صعوبة في إجراء التربص للفترة المطلوبة وكذلك صعوبة الحصول على المعلومات المهنة في المؤسسة .

دراسات سابقة :

1 - دراسة بن يمينة محمد ، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة – دراسة حالة – مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز ، - مستغانم – مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير –جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم – الجزائر – 2015 – 2016 .

حيث عرض الباحث ملخص دراسة على نحو التالي : هدفت دراسة البحث حول تعريف بوظيفة مراقبة التسيير و محتواها و إبراز دور نظام مراقبة تسيير في تحسين الأداء و مدى فعالية نظام في المؤسسة و معرفة التقنيات و الأدوات المستعملة في هذا النظام ، و قد تبين من خلال هذه الدراسة عدة نتائج و هي أن الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية ، كما يتحقق الأداء بالمؤسسة ببلوغ الأهداف بأقل التكاليف ، حيث تسمح مراقبة التسيير بتصحيح التأثيرات و الانحرافات في قياس الأداء ، و وضع التقديرات التي يراعي فيها القدرة على الانجاز .

2 – دراسة قبايلي زهرة ، ممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة – مؤسسة تكرير يكر – مستغانم ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير – كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم – الجزائر – 2014 – 2015 .

حيث عرض الباحث ملخص دراسة على النحو التالي : هدفت الدراسة إلى تطرق لمفهوم مراقبة التسيير و معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير لترشيد القرارات ، و قد تبين من خلال هذه الدراسة عدة نتائج و هي أن التأكد من مدى نجاعة و جدية الأدوات المستعملة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة التي تعتبر جوهر مراقبة التسيير من خلال ما يتركز عليه من معايير قياس

الكفاءة و الفعالية في اتخاذ القرار ، كما تركز عملية الرقابة عل تحليل الانحرافات التي تكون محل التقييم .

تقسيمات البحث :

من أجل معالجة الإشكالية ومحاولة الإجابة عن الأسئلة الموضوع وسعيا لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول وفي كل فصل مبحثين .

خصص الفصل الأول عن مفاهيم عامة حول الأداء المالي وقسم إلى مبحثين : المبحث الأول ماهية الأداء المالي ، والمبحث الثاني العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه .

أما الفصل الثاني فقد خصص حول دور مراقبة التسيير و أثرها على الأداء المالي وهو الآخر قسم إلى مبحثين : مبحث الأول الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير ، والمبحث الثاني دور التعديلات الجديدة في تحسين مراقبة التسيير وأثرها على الأداء المالي .

والفصل الثالث تم تخصيصه للدراسة الميدانية التي أجريه في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم وقد قسم إلى مبحثين : مبحث الأول عموميات خول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه – وحدة و المبحث الثاني أثر مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي .

تمهيد :

يعد مفهوم الأداء المالي من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولا ، إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة ، لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة الشركات على اختلاف أنواعها ، ونظرا للتطور السريع الذي تشهده النظرية المالية و أساليب الأداء المالي يجب أن تكون هناك طرق المتطورة لتحليل الوضعية المالية للمؤسسة ونظرا للأهمية التي تكتسبها القوائم المالية المفصح عنها من قبل مؤسسات الاقتصادية ، زادت الحاجة إلى المؤشرات المالية المستخرجة منها ومن أهم هذه المؤشرات هي النسب المالية التي تلعب دورا كبيرا في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي ومؤشرات التوازن المالي التي توضح قوة هذه المؤسسة أو ضعفها.

ومن هنا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية :

المبحث الأول : ماهية الأداء المالي

المبحث الثاني : العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه

المبحث الأول : ماهية الأداء المالي

تهتم المؤسسات والشركات بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية ، فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للشركات ، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة ، لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا كما يتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء المالي ، أهميته ومعايير ومؤشرات الأداء المالي .

المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي

لقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي ، التي تعرف بأنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها لتحديد قوة المؤسسة أو ضعفها ، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع ومعرفة نواحي الاختلاف .

ويؤدي الأداء المالي إلى تعظيم قيمة المؤسسة أي تعظيم قيمة أسهم المؤسسة في السوق من خلال قيامها بتشخيص إيجابيات (نقاط القوة) وسلبيات (نقاط الضعف) لأدائها المالي.¹

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات ، الإيرادات ، الموجودات ، المطلوبات ، وصافي الثروة.²

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي لأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.³

ومما سبق فإن الأداء المالي:⁴

- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها .

1 - فلاح حسن عداي الحسيني ، مؤيد عبد الرحمن عبد الله الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي إستراتيجي معاصر ، دار وائل للنشر ، عمان 2000 ص 234

2 - علاء فرحان طالب ، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي دار الصفاء للنشر ، عمان الأردن ، 2011 ص 67

3 - محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات ، دار الحامد للنشر وتوزيع ، عمان (الأردن) 2009 ، ص 45 ، 46 ،

4 - نفس المرجع السابق ، ص 45 ، 46 ،

- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.
- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها .
- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.

تعتبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة وفعالية .

المطلب الثاني: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين .

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليم للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة .

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب الآتية :¹

- تقييم ربحية الشركة
- تقييم سيولة الشركة
- تقييم تطور نشاط الشركة
- تقييم مديونية الشركة
- تقييم تطور توزيعات الشركة
- تقييم تطور حجم الشركة

¹ - نفس المرجع السابق ، ص 46

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي ، حيث إن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة وثروة المساهم ، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركات في الوفاء بالالتزامات ، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية واستثمارها ، والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي ، والغرض من تقييم التوزيعات معرفة سياسة الشركة في توزيع الأرباح ، أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات .

المطلب الثالث : معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر مجموعة من المعايير لغرض حساب مستوى الأداء الذي حققته الوحدة من الوقوف على مستوى تطور أي جانب من جوانب نشاطها، والمعايير تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات فالمعيار يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية التقييم ، أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار فقياس الأداء وتقييمه باختيار والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

1 - تقويم الأداء المالي :

يعني تقويم الأداء تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد المالية ، فهو قياس النتائج المتحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سابقا لتحديد ما يمكن قياسه ، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة .¹

يهدف تقويم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإرادية أي قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية ، والقدرة الكسبية وهي قدرة المؤسسة على تحقيق الإيرادات من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافأة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة .

ويعرفه البعض بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان عن حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على التصدي للمخاطر والصعاب المالية .²

2-معايير الأداء المالي :

مفهوم المعيار : يعرف المعيار كمفهوم عام كونه أية وسيلة للقياس يمكن الاستعانة في اتخاذ قرار ، حكم موضوعي على حالة معينة ، وقد يأخذ أشكال مختلفة ، فقد يكون قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية وقد يكون عبارة أو جملة قياسية أو قاعدة رياضية تأخذ شكل نسب ومعدلات تغذى بمعلومات إحصائية من واقع المشروع والشركة وعادة ما يركن المحللون إلى المعايير الرياضية .

1 - دادن عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الباحث ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة ورقلة ، العدد 2006/04 ، الجزائر ص41

2 - نفس المرجع السابق ، ص 41

إن معظم هذه المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والوثائق المحاسبية والاقتصادية والتقنية ، إن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء المالي في حساب المعايير المستخدمة (المعمدة) فإن الميزانية العمومية واكتشافات المالية التحليلية وحسابات الأرباح والخسائر والمعلومات الاقتصادية كالعرض والطلب والإنتاج والقسم المضافة تلعب دورا هاما كمقياس .¹

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئا للمحللين الماليين ما لم يتم مقارنته بمعايير نسب الأخرى ، وهناك عدة معايير للمقارنة وهي :

أ-المعايير التاريخية : وتكون مستمدة من فعاليات المنشأة ذاتها ، إذ تمكن المحلل المالي الداخلي فيها من حساب النسب المالية من الاكتشافات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة العليا والمالية ، والكشف عن مواطن الضعف في المنشأة لكي تتم معالجتها ، وعن مواطن القوة لكي يتم دعمها وإسنادها ، كذلك يمكن أن يستفيد منها المحلل المالي الخارجي .

ب-المعايير القطاعية (الصناعية) : يستفيد المحلل المالي بدرجة أكبر من المعايير القطاعية في رقابة الأداء ، وتمثل هذه المعايير أساسا جيدا لمقارنة أداء المنشأة ومتابعته دوريا ، خاصة وأن المنشأة المعنية تتشابه في العديد من خصائصها مع النشاط القطاعي الذي تقارن به على الرغم من وجود اختلافات عديدة بين المنشآت موضوع المقارنة في القطاع الواحد ، من حيث مجموعة المنتجات ، نسب استخدام الطاقة الإنتاجية ، درجة التباعد الجغرافي الخ .

ج-المعايير المطلقة : وهي تعني وجود خاصية متصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت تقاس بها النسبة ذات العلاقة في منشأة معينة.

د-المعايير المستهدفة : وهي نسب تستهدف إداره المنشأة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنة أو الخطة ، بالتالي فإن المقارنة النسب المتحققة بالفعل بتلك المستهدف تبرز وجه الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط للمنشأة المعنية ، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .²

3-مقاييس الأداء المالي :

إن استخدام النسب والمؤشرات المالية في قياس و تقييم أداء المنظمات و تحليل مراكزها المالية يؤدي إلى تحديد الأثر المستقل لحجم الأرقام في القوائم المالية للمنظمات عند المقارنة بينها ، و بالتالي تصبح عملية القياس والتقييم ذات معنى من خلال المعلومة التي تتم تركيبها من بيانات مستقلة و مطلقة تتمثل في بسط و مقام النسبة ، إذ يسعى الكثير من الباحثين إلى تطوير النسب و المؤشرات

1 - مجيد الكرخي ،تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية ، دار المنهج للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ص 57 ، 58 ،

2 - فلاح حسن الحسني ، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري ، مرجع سبق ذكره ص 238 ، 239 ،

المالية بأسلوب علمي يعتمد على توضيح العلاقة بين هذه النسب و تركيزها في منظور واحد متكامل ضمن تغطية و تقييم كافة أوجه النشاط التي تقوم بها المنظمة.¹

ومن أهم هذه المقاييس :

- **المقاييس المتعلقة بالربحية(نقطة التعادل) :** وهي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع العائد من المبيعات أو يكون حجم المبيعات مساوي لحجم المبيعات التعادل ، وعندما يزيد حجم المبيعات عن حجم التعادل فإن الفرق يسمى ربح مردودية وهو مؤشر يدل على زيادة مستوى الأداء ، والعكس هو تكلفة العاطلة ، وتفيد نقطة التعادل في تتبع أثر زيادة حجم المبيعات على قيمة الربح أو الخسارة وكذلك مراقبة تأثير زيادة أو نقص التكاليف المتغيرة أو الثابتة على الربح .²
- **معدل العائد على الاستثمار :** ويحتسب بقسمة صافي الربح بعد الضرائب على مجموع الموجودات ويستفاد منها لتعظيم معدل العائد على حقوق أصحاب المنظمة مع أخذ المخاطرة بالحسبان ، والنسبة النمطية لها 11.4 % .
- **العائد على حق الملكية :** ويقاس بقسم (صافي الأرباح بعد الضريبة ناقصا توزيعات الأسهم الممتازة) على (صافي حقوق الملكية) . ويوضح هذا العائد المردود الذي يحققه المالكون قبل توزيع مقسوم الأرباح والنسبة النمطية لها 15 %.
- **القيمة المضافة :** يستخدم هذا المعيار لبيان القيمة المضافة التي سوف تتولد من العملية الإنتاجية ، ويمكن تعريف القيمة المضافة بأنها قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج أو بسعر السوق مطروحا منه المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية و الإندثارات ، وتستخدم القيمة المضافة لتقدير مساهمة المنظمة في الدخل القومي .³

1 - وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي ، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل للنشر ، عمان ، ص 178

2 - محمد الصغير قريشي ، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مداخلة في الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ط 2 بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة ورقلة ، يومي 22 ، 23 نوفمبر 2011 ص 115

3 - نفس المرجع السابق ، ص 180 ، 181

المبحث الثاني : العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها ، مما يوجب على المسيرين البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها يتم الطرق في هذا المبحث إلى أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي وأركان ومراحل تقييم الأداء المالي .

المطلب الأول : العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة في الأداء المالي في¹ :

1 - الهيكل التنظيمي : هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات ، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الوظائف الإدارية في الشركات والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية أما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي تنتج عن تقسيم العمل و الانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين .

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأوامر للأفراد في الشركات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية .

¹ - محمد محمود الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 48

2 - المناخ التنظيمي : وهو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري ، ويقصد بوضوح إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها وأنشطتها مع ارتباط بالأداء ، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها لاتخاذها ، وأسلوب إدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء .

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الباحثين الإدارية والمالية ، وإعطاء معلومات لمتخذي القرار لرسم صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركة .

3-التكنولوجيا : هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات (كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب ، وتكون وفقا للمواصفات المطلوبة ، تكنولوجيا الإنتاج المستمر ، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة) وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا أبرز التحديات التي تواجه الشركات .

والتي لابد لهذه الشركات من التكيف معها واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف المواءمة بين التقنية والأداء ، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية .

4 - الحجم : يقصد بالحجم تصنيف الشركات إلى شركات متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركات منها : إجمالي الموجودات ، أو الودائع ، إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا ، فقد يشكل عائقا لأداء الشركات حيث إن زيادة الحجم فإن عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا ، ومنه يصبح أداءها أقل فعالية وإيجابا من حيث أنه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة ، وان سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات ، فقد أجريت دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية .

المطلب الثاني : أركان تقييم الأداء المالي

ترتكز عملية تقييم الأداء المالي على الأركان الأساسية التالية¹:

1 - وجود أهداف محددة مسبقا : من المؤكد أن عملية تقييم الأداء إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا ، وقد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط أو قرار فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط ، كذلك التكاليف النمطية ومعدلات الأداء المعيارية ، أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها تقييم الأداء .

¹ - بن خروف جلييلة ، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة بومرداس ، 2009 ص 78

2 - قياس الأداء الفعلي : يتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات ، ويجب توفير عاملين مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسباً لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير واتخاذ القرارات الخاصة بها .

3- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير : يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية ، ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية ، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء قبل وقوعها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها ،

ويجب أن تركز الرقابة على الانحرافات الهامة ، ووجود فرق مدربة على المحاسبة والإحصاء يؤدي إلى سرعة كشف الانحرافات و تسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والموضوعة .

4 - اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات :

إن اتخاذ القرارات لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي ، ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط ، لذلك فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب ، ومحدداً بوضوح نوع التصحيح المطلوب ، أخذاً في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار .

ولذلك يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء تهدف للتعرف على مدى تحقيق الوحدات الإدارية للأهداف الموضوعية لها ، كما بواسطتها تتوافر لدى الأجهزة المختصة المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للتخطيط الجيد مستقبلاً.

المطلب الثالث : المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل أهمها :¹

1-الحصول على البيانات والمعلومات الإحصائية : وذلك من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية ، جدول النتائج وقائمة التدفق النقدي والقوائم الأخرى والملاحق المرفقة بالتقارير المالية إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة ، والبيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت المشابهة .

¹ - نفس المرجع السابق ، ص 79

2- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط : حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات .

3- إجراء عملية التقييم : باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة الاقتصادية وذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه .

4- تحديد الانحرافات : وذلك بمقارنة نتائج التقييم مع الأهداف المخططة للوحدة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد تم حصرها وتحديد أسبابها وأن الحلول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل .

5- متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات : وذلك بتزويد نتائج التقييم إلى الإدارات المختلفة داخل الوحدة للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة .

خلاصة الفصل :

لقد أصبح التسيير في المؤسسة بشكل عام والتسيير المالي بشكل خاص من أهم الوظائف الرئيسية للمؤسسة ، إذ بواسطته تستطيع المؤسسة أن تحقق أهدافها العامة واستقرارها بأكثر فعالية ، ومن أهداف هذا التسيير تحسين الأداء المالي ، حيث تلجأ المؤسسة إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية ، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية أي تحقيق أهدافها بأقل التكاليف الممكنة ، بحيث يتم اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها بعد القيام بعملية الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة .

تمهيد :

إن الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة ، وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف ، ونظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة تعتمد هذه الأخيرة على التسيير بأبعاده المختلفة التخطيط، التنظيم، التنسيق، التوجيه، الرقابة، وذلك من أجل التكيف مع هذه التغيرات من خلال التحكم في محيطها الداخلي ، ومسايرة محيطها الخارجي ، فنجدها تعتمد على الرقابة كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها .

ومن أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز و إعطاء المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير وذلك بالتطرق إلى العناصر التالية :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي حول مراقبة التسيير

المبحث الثاني : دور التعديلات الجديدة في تحسين مراقبة التسيير وأثرها على الأداء المالي

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي حول مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية ، وفي هذا المبحث ومن أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر التالية لهذه العملية .

المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير

مفهوم مراقبة التسيير :

1- تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم العمل من خلال نسق معين (معلومات ، قرارات ، إجراءات ، مراقبة النتائج) وتعد الرقابة وظيفة إدارية تعمل على قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد حققت ونفذت¹.

2- يعرف أنتوني و دايردن مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرين أن الموارد تم حصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة .

3- مقدم من طرف خبراء المحاسبة ومحافظو المحاسبات ، مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة هذا النظام يسمح بمركزية وتجمع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبين نجاح كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة².

4- مراقبة التسيير هي عملية تعنتي بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا وبتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم وهو شديدة الارتباط بالتخطيط وتهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة³.

5- وتعرف مراقبة التسيير حسب المعيار الأمريكي : بأنها عملية ينفذها مجلس الإدارة المؤسسة وباقي الموظفين لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف : الثقة في التقارير المالية ، الالتزام بالقوانين واللوائح فاعلية وكفاءة العمليات .

6- أما المعيار البريطاني : فقد عرفها بأنها تتكون من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة ، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة للمساعدة على تحقيق أهدافها بالتحقيق قدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال متضمنا الالتزام باللوائح عند التحقيق : حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعب المالية والأخطاء⁴.

المطلب الثاني : أهداف مراقبة التسيير

1 - علي عباس ، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال ، دار الإثراء للنشر وتوزيع ، عمان الأردن ص 24 ، 25

2 - معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان مطبوعات جامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2014 ص 6

3 - محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات ووظائف ، تقنيات) ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ص 248

4 - محمد الصغير قريشي ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة ورقلة ، عدد 09/2011 ص 167

من خلال التعريف الخاص بمراقبة التسيير يتبين لنا أنها وظيفة أساسية كونها تساهم وبشكل كبير مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات حيث تسعى إلى تحقيق ما يلي¹ :

- 1- **تحليل الانحرافات** : والتي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والمعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات ، وذلك عن طريق الموازنات التقديرية .
- 2- **تحقيق الأهداف** : أي تحقيق الأهداف عن طريق الموارد المتاحة ، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطور ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جميع المعلومات في الوقت المناسب بالقدر الكافي ، إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة .
- 3- **الوقوف على نقاط الضعف** : التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها .
- 4- **تحقيق الفعالية** : يعتبر المبدأ الأساسي من الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة ، وذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه .
- 5- **تحقيق الملائمة** : أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال .

ويمكن تلخيص الأهداف فيما يلي² :

الشكل رقم (2 - 1) : أهداف مراقبة التسيير

الأهداف الرئيسية

1 - أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 09

2 - نفس المرجع السابق ، ص 10

<p>-الأهداف الجزئية والتفصيلية</p> <p>-التخطيط والتنظيم</p> <p>-التنسيق والمراقبة</p> <p>-المراجعة</p>
--

المصدر : أحمد حسن الطاهر المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 09

المطلب الثالث : أدوات مراقبة التسيير

نظرا لأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير ، كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة ، بعضها يكون أسلوبا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا ، فمراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاح استغلال موارد المشروع لتحقيق الأهداف وذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالمعياري على أساس نتيجة المقارنة يتم تحديد الإجراءات الصحيحة اللازمة وللوصول إلى ذلك يتم التطرق في هذا المطلب إلى ثلاثة فروع كل من المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة ولوحة القيادة .

الفرع الأول : محاسبة التحليلية

1- تعريف المحاسبة التحليلية :

تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف ، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة ، وتقوم بتسجيل كل العمليات النبية الخاصة لنشاط المؤسسة وذلك لأجل¹ :

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة ;
- تحديد سعر التكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة ;
- البحث عن نتيجة كل جدع من النشاط على حدي (نتيجة تحليلية) ;

¹ - بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2004 ص 08

- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول ;
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة ;
- شرح النتائج وتحليلها ، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها ;
- مقارنة التكاليف الفعل (الحقيقة) للتكاليف المعيارية (النمطية) وتحليل الفروق (الانحرافات)، و إعداد الموازنات التقديرية ;
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات .

2- أهداف المحاسبة التحليلية :

المحاسبة التحليلية والتي تعتبر أداة تسيير داخلي ، تهدف أساسي إلى¹ :

- تقييم السلع والخدمات المنتجة والمباعة ، أي تحديد التكاليف ، سعر التكلفة ، سعر البيع و النتيجة;
- مراقبة ظروف الاستغلال الداخلية ، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية قصد تحديد الانحرافات ، والبحث عن أسبابها ;
- تحديد درجة المر دودية وتسهيل اتخاذ القرارات الموضوعية ، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف (تجميع تكاليف الاستغلال حسب الأقسام) ، مراكز للربح (تحديد لكل قسم نصيبه من رقم الأعمال ومساهمته في الربح الإجمالي) ومراكز المر دودية (تحديد مساهمة كل قسم في مر دودية النشاط).

وهذا سيمكن من اتخاذ قرارات متعلقة مثلا : بتسريع أو إبطال أو إلغاء بعض النشاطات والبحث عن أخرى ، أو العمل على تخطيط الموارد النادرة ، مثل ميزانية العملة الصعبة ، اليد العاملة المؤهلة.... الخ من هنا يتبين بأن المحاسبة التحليلية و من خلال ما تصبوا إلى بلوغه من أهداف ، تمثل أداة أساسية ومهمة جدا للتسيير العقلاني للنشاط الاستغلالي والاستثماري للمؤسسة ولمختلف مواردها ، لهذا فهي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة .

3- المحاسبة التحليلية ومجال تطبيقها في مراقبة التسيير :

إن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في الدراسة ، حساب ، تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء ، الإنتاج ، التوزيع وسعر التكلفة ، من هنا نعرف المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على :

عرض التكلفة : تكلفة المادة الأولية ، اليد العاملة ، التوزيع الخ

تصنيف التكاليف : تكاليف مباشرة وغير مباشرة ، تكاليف متغيرة وثابتة

تحميل التكاليف : ويتم طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة .²

الفرع الثاني : المحاسبة العامة

1 - بديسي فهيمة ، المحاسبة التحليلية ، دار الهدى للنشر والتوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2013 ، ص 10
2 - رجال علي ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 1999 ص 46

1- تعريف المحاسبة العامة :

المحاسبة العامة هي علم أو فن يقوم بجمع وتسجيل وتبويب وتلخيص كل نشاط المؤسسة : العمليات، التبادلات ، التدفقات، وهذا في دفتر محاسبية ،بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق ومتكامل¹.

تعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية ، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبات الأخرى .²

فالمحاسبة العامة إذن تعتبر من تقنيات التسيير الموحدة ، التي تهتم بضبط وقياس الحركات بالاستغلال أو الهيكل المؤسسة والنتائج سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج ، اعتمادا على طريقة فنية في التسجيل ، هذه الحركات تعتبر العمليات المحاسبية الناتجة عن مختلف التدفقات التي قامت بها المؤسسة وتم تسجيلها بطريقة معينة معبرا عنها بالنقد .³

2- مبادئ المحاسبة العامة :

تعتبر المحاسبة العامة أداة لإظهار وتقديم النتائج وعرض الكشوف المالية ، وهي نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات ، فهي إذن لغة الاتصال ذات قواعد أساسية ، فهي تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموما تسمى المبادئ المحاسبية ، وهي قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة لدى الجميع وهي تتصف بالقوة القانونية .

ولن تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة مهما كانت جديده وصدق المحاسبين الذين هم بحكم المهنة ، يحاولون تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة تطبيقا سليما ،

إذن تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تمثل مجموعة المفاهيم أو المبادئ التي تستخدم كإطار يتم الاسترشاد بهي بصدد قيد العمليات المالية في السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية ، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي :

مبادئ بيئية :

- مبدأ استمرارية النشاط ;

1 - منصور عبد الكريم ، مدخل المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر 1992 ص 12

2 - ناصر ، دادن عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، ج2 دار المحمدية ، الجزائر ، 1988 ص 08

3 - كتوش عاشور ، المحاسبة العامة أصول ومبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ،

بن عكنون ، الجزائر 2013 ص 11

- مبدأ استقلالية المشروع ;
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية .

مبادئ النوعية :

- مبدأ ثبوت أو استمرارية الطرق المحاسبية ;
- مبدأ التوحيد بين المشروعات ;

- مبدأ الحيطة والحذر (أي اختبار الإجراء المحاسبي الذي يأخذ الخسائر دون الأرباح المتوقعة في الاعتبار بصدد تحديد الدخل) ;
- مبدأ الموضوعية (إسناد العمليات إلى الدليل الموضوعي القابل للتحقيق) .

مبادئ إجرائية :

- مبدأ استقلالية الدورات (الفترات المحاسبية) ;
- مبدأ الأهمية النسبية ;

ولقد لخصها النظام المحاسبي المالي الجزائري كما يلي :

- استقلالية الدورات ;
 - الأهمية النسبية ;
 - الحيطة والحذر ;
 - استمرارية الطرق المحاسبية ;
 - التكلفة التاريخية ;
 - تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها ;
 - تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ;
 - مبدأ عدم المقاصة¹ .
- 3- أهداف المحاسبة العامة :

المحاسبة العامة أهداف عديدة منها² :

- تسجيل العمليات : تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة (بيع ، شراء ، إنتاج) ;
- معرفة المركز المالي : معرفة ممتلكاتها والتزاماتها لدى الغير أو ما يسمى بأصولها وخصومها واستعمالاتها ومصادر تمويلها ;

¹ - نفس مرجع السابق ، ص 11-12

² - منصور عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

- معرفة المديونية والدائنة : الناتجة عن مختلف العمليات من بيع وشراء واستغلال والتبادل مع المتعاملين الاقتصاديين ;
- معرفة النتائج : تحديد قيم الأرباح أو الخسائر نتيجة الدورة المحاسبية .

4- علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبات الأخرى :

العلاقة التي تربط بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية هي علاقة وطيدة حيث أن المحاسبة العامة تزود المحاسبة التحليلية لجميع البيانات الضرورية لها كما أن المحاسبة التحليلية تزود المحاسبة العامة بالبيانات أو المعلومات الضرورية المتمثلة في التحليل والتفسير من خلال هذا نقول أن طبعة المحاسبة التحليلية تتمثل أساسا في دراسة وتحليل وحساب ومراقبة وتقييم مختلف التكاليف الخاصة بالمؤسسة على مستوى جميع أنشطتها وفيما يلي نحاول إظهار أوجه التشابه أوجه الاختلاف .

1-4 - أوجه التشابه :

- إن كلا من المحاسبين تتبعان المبادئ والسياسات والإجراءات نفسها ;
- المحاسبة العامة تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب (الأصول و الخصوم) تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية وحساب صافي في المركز المالي ;
- المحاسبة التحليلية تعتبر مملكة للمحاسبة العامة ، حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية ، فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم الحاسبة التحليلية تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ .

2-أوجه الاختلاف : و تتمثل الاختلافات فيما يلي :

1-2- الهدف من المحاسبين : لقد رأينا أن المحاسبة العامة تهدف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية في تحديد الميزانية العامة لآخر السنة بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية ، أما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية (الفصلية أو الشهرية) بصفة منفصلة لكل منتج على حدي ، ونلاحظ أن المحاسبة العامة تعتمد في نفس الوقت بدورة الاستغلال والوضعية العامة للمؤسسة .

2-2- المدة الزمنية : تعتمد المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتها خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال ، وقد تحدد الميزانيات ونتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب اختلاف حجم نشاط ونوعية تسيير المؤسسة¹ .

¹ - ناصر دادبي عدون ، مرجع سبق ذكره ص 11 - 12

أما في المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عاديا ، إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة التحليل .

2-3- مصدر المعلومات : المعلومات التي تستغلها المحاسبة العامة تخضع كليا للمخطط الوطني للمحاسبة الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب أشياء أخرى ، بينما المحاسبة التحليلية تستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى تخرج عن هذه المعلومات الأخيرة ، كما تستعمل أدوات تحليل خاصة لا تشبه الأدوات المستعملة في المحاسبة العامة .

2-4- الحسابات التي تستعملها : تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام ، فمثلا في الجزائر المخطط المحاسبي الوطني ، أما المحاسبة التحليلية فتستعمل حسابات خاصة تختلف عن حسابات المحاسبة العامة وهي تسمى الحسابات المنعكسة وتتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف 9 في المخطط المحاسبي العام وهو المستعمل في الجزائر الآن بينما هناك محاولات لإعداد صنفا آخر حسب المعطيات والشروط الوطنية وهو في طور الإعداد¹.

2-5- مستعملي النوعين (البيانات) : إن المستفيد الأساسي من حسابات المحاسبة العامة هم أصحاب المشروع والدائنون والمقرضون والعاملون بالمشروع ، أما المستفيد من بيانات المحاسبة التحليلية هي

الإدارة الداخلية للمشروع التي تستعين من هذه البيانات في قياس وتحليل وفرض الرقابة على التكاليف والاسترشاد بيه في اتخاذ القرارات بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة².

ويمكن تلخيص اختلاف المحاسبة العامة فيما يلي :

جدول رقم (2-1) : يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية

¹ - نفس مرجع سابق ص 12-13

² - بوشاشي بوعلام ، الرائد في المحاسبة ، دار الملكية ، طبعة 2003/2004 ، ص 163

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
1-من حيث القانون	إجبارية	اختيارية
2-من حيث الأهداف	مالية	اقتصادية
3-من حيث التوجه	العالم الخارجي	العالم الداخلي
4-من حيث المعالجة	عامة	منفصلة
5-من حيث الاستفادة	مديريات العامة	المسير والإدارة
6-من حيث التصنيف	طبيعتها	حسب هدفها
7-من حيث المعلومات	حقيقة مالية	تقريبية ، سريعة
8-من حيث الزمن	الماضي والحاضر	الحاضر والمستقبل

المصدر : بوشاشي بوعلام ، الرائد في المحاسبة ، دار ملكية طبعة 2004/2003 ص 163

إذا جئنا إلى تحليل الجدول السابق نلاحظ أن المحاسبة التحليلية هي المحاسبة اختيارية على عكس المحاسبة العامة التي هي إجبارية ، إضافة إلى هذا نجد أن أهداف المحاسبة العامة هي مالية فيما أن أهداف المحاسبة التحليلية هي اقتصادية وتعني مالية أي أنها تتم بالوضعية المالية ودورة الاستغلال ، أما الاقتصادية فنعني الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية ، كما أن المعلومات التي بحوزة المحاسبة العامة تكون موجهة إلى العالم الخارجي أي تستفيد منها مديريات عامة أن المعلومات التي بحوزتها تكون حقيقة مالية بينما المحاسبة التحليلية فالمعلومات التي بحوزتها تكون موجهة إلى المسير (العالم الداخلي) وهذه المعلومات تكون مفصلة والأكثر استفادة من هذه المعلومات هو المسير والإدارة بأشياء تقريبية وسريعة أما إذا جئنا إلى تصنيف المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية فيمكننا أن نصنف الأولى على حسب طبيعتها ومعلومات تفيدنا في زمن الحاضر والماضي أما التحليلية فتصنف حسب هدفها أما معلومات تفيدنا في ومن الحاضر والمستقبل

1.

الفرع الثالث : لوحة القيادة

1- تعريف لوحة القيادة : لوحة القيادة هي وسيلة للاتصال واتخاذ القرار والتي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظر المسئول إلى النقاط الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالتسيير وذلك قصد تحسينها.¹

كما تعرف بأنها عبارة عن مجموعة من المؤشرات أو المعلومات المفتاحين لتسيير والتي تساعد على اتخاذ قرارات سليمة.²

2- خصائص لوحة القيادة :

- تعتبر الخاصية الآتية أهم ما يميز لوحة القيادة عن الأدوات الأخرى للمراقبة وتتمثل في الفترة القصيرة التي تعد فيها لوحة القيادة تسمح باتخاذ القرارات الضرورية في أقرب أجل تحقيق الأهداف المسطرة ;
- تعتبر لوحة القيادة أداة للوصول للأهداف المسطرة ليس هدف في حد ذاتها ، فهي تعتمد على المؤشرات الأساسية لقياس الأدوات ;
- يجب أن تتلاءم لوحة القيادة مع تنظيم المؤسسة خاصة تقسيم المسؤوليات ، إذ لا بد أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة .

3- دور ومهمة لوحة القيادة : تعتبر لوحة القيادة أداة للمراقبة وكذلك تستعمل للمقارنة ونظرا لما تحتويه من معلومات فهي تعتبر كذلك أداة للاتصال وكذلك تساعد لوحة القيادة على اتخاذ القرار .

1-3- لوحة القيادة كأداة للمراقبة :

تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف المحددة وهي تجلب الانتباه للنقاط الحساسة المفتاح للتسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير ، وهي تسمح أيضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص لها تأثير مباشر على النتيجة المؤسسة .

2-3- لوحة القيادة كأداة للاتصال :

¹ - د- معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مرجع سبق ذكره ص 78

² -N GUEDJ – le contrôle de gestion .ed .d organisation . 1995 . P 285

بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الهرم الإداري ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لها هو مطلوب ومنتظر منهم (المنفذين) .

أما المسئول في التسلسل الهرمي يجب أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية المزمع القيام بها وقصد التعظيم النتائج الإجمالي بدلا من التعظيم الجزئي .

3-3- لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار :

تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف وعلى المزالق والانحرافات الممكنة لكم الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ إجراءات وأفعال ملموسة

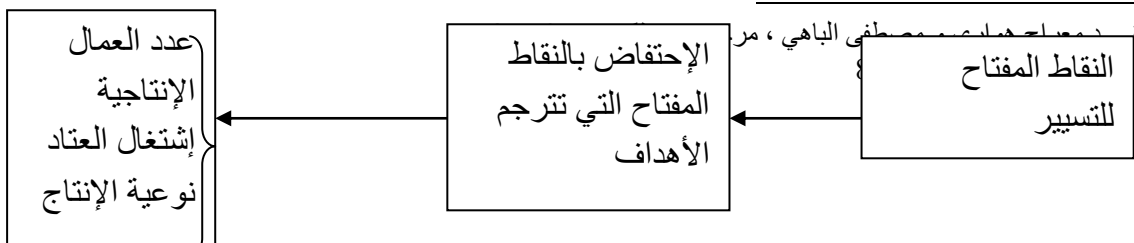
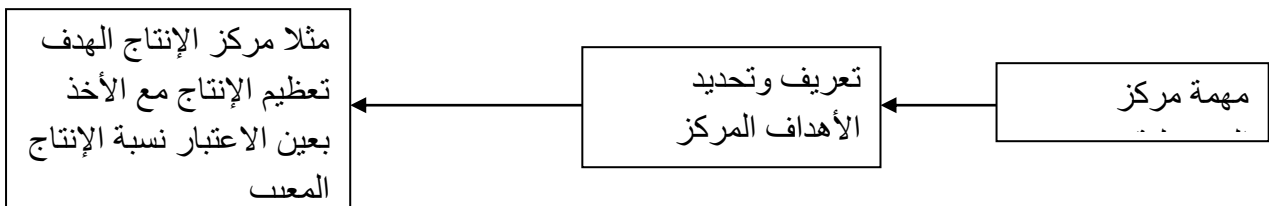
معرفة نقاط القوة والضعف أن يرفق ويتم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر وكذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة والمدى ، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار ومن ثم تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير .

4- معلومات لوحة القيادة : لكل مسئول فإن كل المعلومات المجمع للمسئول تخص بالضبط ما بسيره لأنه المقصود الأول لأنه يجد العناصر التي يحتاجها لتوضيح طرق تسييره وكذا اتخاذ القرار ولكن فيما يمكنه أن يتحكم فيه مع السلطة المفوضة له .

4-1- الشكل التنظيمي (سنوبتيك) :

يقصد من هذا الشكل تلخيص المعلومات والاختصار على المهم منها فقط بالسير للمسئول المسير والاختيار يمكن في تحديد المؤشرات الهامة بالنسبة لحقل النشاط وكذلك المناسبة للتفويض في السلطة بالنسبة للمسئول المعني باللوحة القيادة .¹

الشكل رقم (2 - 1) : يسمح هذا الشكل بتجميع المعلومات



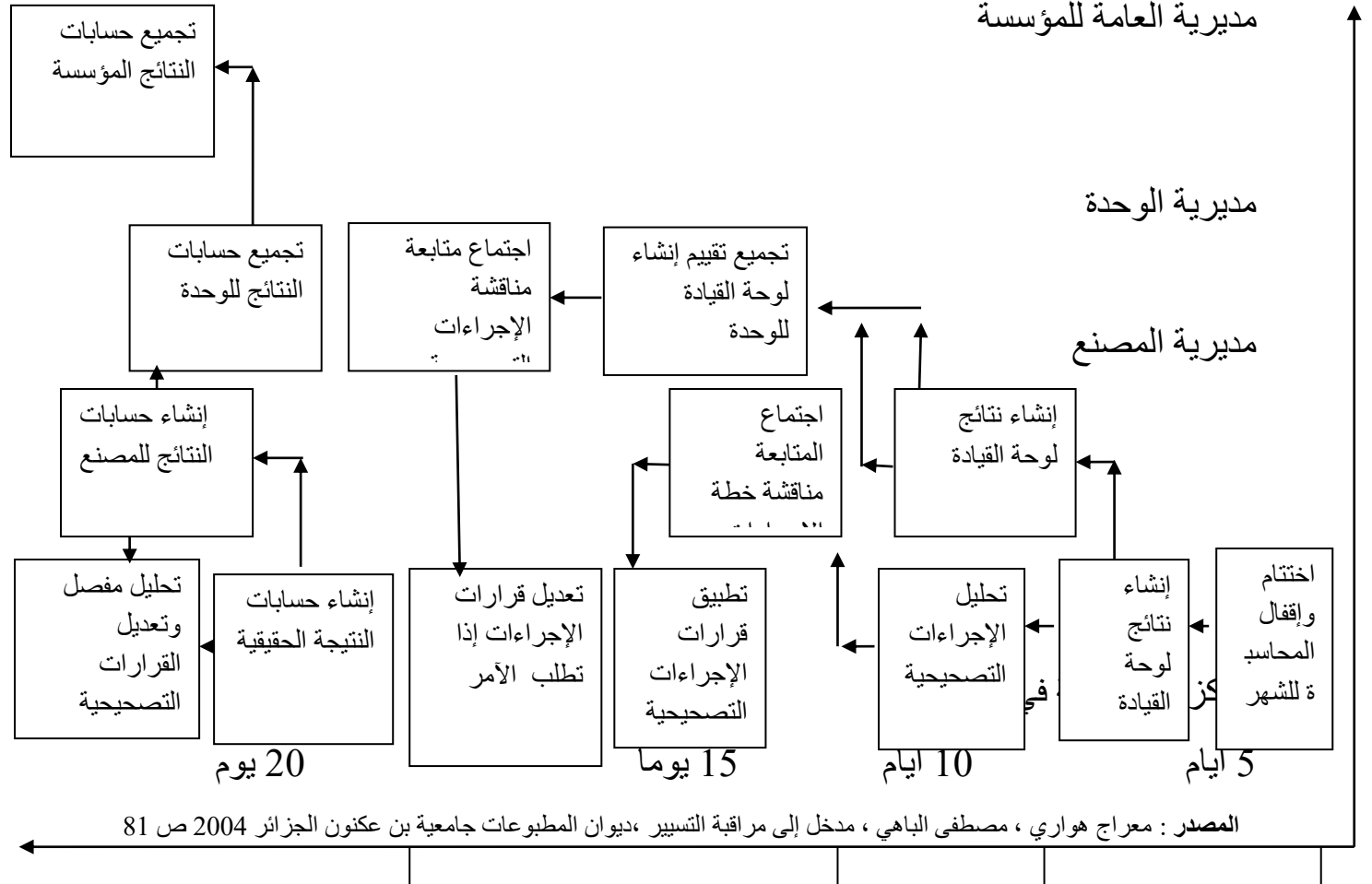
المصدر : معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان مطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2004 ص 80

4-2- السرعة في الإنشاء والتوصيل :

في هذا المجال فإن السرعة تتعلق على الدقة فغالبا ما يفضل أن تتحصل على عناصر حقيقة مقدرة على أن تكون لدينا معطيات حقيقة مضبوطة لكن تأتي متأخرة الدور الأساسي للوحة القيادة هو الإنذار (المبكر) للمسئول فيما يخص طريقة تسييره لأنه يجب عليه (السير) أي أفعال وعمليات تصحيحية سريعة وفعالة ، أما فيما يخص الدقة فإنها على أية حال يمكن الحصول عليها من تقدير المحاسبة التحليلية ذات الانتظام الدوري، إن مجموعة الوثائق من

لوحة القيادة وتقدير النشاط للمحاسبة التحليلية وخطة العمل التصحيحية تضمن تصحيحه السريع والدقة المطلوبتين .¹

الشكل رقم : (2-2) : يمثل السرعة في الإنشاء و التوصيل



المبحث الثاني : دور التعديلات الجديدة في تحسين مراقبة التسيير وأثرها على الأداء المالي

كما سبق القول بأن مراقبة التسيير لا تعمل على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و محاسبة المسؤولين فقط و إنما تعتبر أداة بيد المسؤولين تستعمل بغرض تعبئة الطاقات و الموارد المتاحة القيام بالتصحيحات ، من خلال استقرائها دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لاستخراج و تحليل جوانب القوة و الضعف و من ثم وضع خطة جديدة لتحسين مراقبة التسيير و أثرها على الأداء المالي .

المطلب الأول : التقنيات المحاسبة العامة والأرصدة الوسيطة

لأجل الفهم الجيد تشكيل نتيجة الدورة ، يمكن حساب نتائج جزئية ، على شكل هوامش تمكن الأرصدة الوسيطة للتسيير التحليل الاقتصادي للنتيجة ، ويتم تمثيل قائمة هذه الأرصدة وفق ثلاث فئات للنتائج الجزئية : نتيجة الاستغلال المالية ، النتيجة خارج الاستغلال ويمكن تعميم هذا التحليل بحساب

¹ - نفس مرجع سابق ، ص 81

الأرصدة بشكل تنازلي ومنها الهامش الخام ، القيمة المضافة ، فائض الاستغلال الخام ، نتيجة الاستغلال ، النتيجة قبل الضريبة ، النتيجة خارج الاستغلال ، النتيجة الصافية للدورة .

1- **الهامش الخام** : وهو مؤشر للتسيير ضروري للمؤسسات ذات الصفة التجارية وهو يحسب كما يلي: مبيعات بضاعة - تكلفة شراء البضاعة .

2- **القيمة المضافة** : وهو مفهوم أكثر استعمالا تعبر عما حققته المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها وهي تحسب : إنتاج الدورة + الهامش الخام - استهلاك الدورة .

3- **الفائض الخام للاستغلال** : وهو يساوي : القيمة المضافة - (ضرائب ورسوم + مصاريف المستخدمين).

4- **نتيجة الاستغلال** : ويتم حسابها بتقسيم نواتج الاستغلال وأعباء الاستغلال وهي تقيس الأداء الاقتصادي لمؤسسة وتحسب : (فائض الاستغلال + مسترجعات أعباء الاستغلال + نواتج الاستغلال) - (مخصصات الاهتلاكات و المؤونات + مصاريف أخرى للاستغلال) .

5- **النتيجة قبل الضريبة** : ولحساب هذه النتيجة يأخذ بعين الاعتبار مجموع العمليات المالية : (نتيجة الاستغلال + النواتج المالية) - المصاريف المالية¹

6- **نتيجة خارج الاستغلال** : تعبر النتيجة خارج الاستغلال عن رصيد العمليات التي تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة ، فهي تبين أهمية النشاط الاستثنائي في النتيجة الصافية للدورة وتحسب : = النواتج خارج الاستغلال - الأعباء خارج الاستغلال (الاستثنائية) .

7- **النتيجة الصافية للدورة** : وتحسب (النتيجة قبل الضريبة + النتيجة خارج الاستغلال) - (مساهمة الأجراء في تحقيق الأرباح + ضرائب على أرباح المؤسسات) .

ويتم حساب هذه الأرصدة من خلال إعادة المعالجة للمعلومات المتضمنة في الميزانية وحساب النتائج ، وتمثل أداة فعالة في التشخيص والتحليل للوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة ولإجراء المقارنات القطاعية .

المطلب الثاني : أثر التوحيد المحاسبي على مراقبة التسيير

أدت عولمة الأسواق والتبادلات التجارية والمالية ، والتعاملات بين المؤسسات (استحواد ، اندماج) إلى الحاجة إلى تجانس مؤشرات الأداء للمؤسسات ، وعلى إثر المعوقات التي تواجه الجمعيات الدولية للمحاسبة ومراقبي التسيير لتوفيق الممارسات ، قاموا بإيجاد إجراءات عامة (المقاربة) المعايير بهدف تحسين درجة استقلاليتها والتي لا تعبر عن الممارسات المثلى للمحاسبة لكنها تغطي جميع التعاملات المالية للمؤسسات باتخاذها تسمية IFRS (المعايير الدولية للتقارير المالية) .

¹ -khmissi chih , gestion et stratégie financière 1 ed houma alger 2005 p 24 - 25 ;

مراقبة التسيير على علاقة بالتوحيد المحاسبي لأنها تستعمل المعطيات المحاسبية والمالية المتأتية من الأنظمة المحاسبية الملزمة ، ولكن خطوات وتقنيات مراقبة التسيير لم توضع تحت قيد التوحيد ، فكل مؤسسة تعد أنظمتها التقديرية ، للمراقبة ، لوحاتها القيادية حسب احتياجاتها .

كما أن وضع معايير الدولية للتقارير المالية IFRS و المعايير المحاسبية الدولية IAS بداية من جانفي 2005 دعم العلاقة (الرابط) بين المحاسبيتين :

المحاسبة المالية في حاجة دائمة إلى معلومات لغرض القيام بمختلف التقسيمات وفق القيم العادلة لثروة المجمعات والتي لا يمكن أن تطبق إلا من خلال محاسبة التسيير (قيمة الأصول المعنوية ، التدفقات المستقبلية المحينة لأن استثمار . . . الخ) .

محاسبة التسيير تستطيع بمعلوماتها المتأتية من جدول حسابات النتائج للمحاسبة المالية والذي يعمل على التمييز بين عناصر الاستغلال والعناصر الاستثنائية¹ .

إن تركيز معايير الدولية للتقارير المالية على الميزانية وجدول حسابات النتائج يلزم محاسبة التسيير بتوخي الحيطة والحذر من طبيعة الأعباء المحملة للتكلفة أين يكون التمييز بين هذه العناصر يؤدي إلى إنتاج حسابات النتائج خلافا لمبدأ معايير الدولية للتقارير المالية .

المطلب الثالث : شروط فعالية مراقبة التسيير لتحسين الأداء المالي

1- **حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها** : يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع ، كما إن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا ، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة و دونما حاجة للتفسير .

2- **سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق** : إذ لم يفهم المسير أو المسئول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة .

3- **توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة** : من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسئولي المراكز .

¹ - A lazard c et sèpari , s, contrôle de gestion , dçg 11 op – ct – p 57

4- التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة : ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك : مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربع السنوات المقبلة ، الحصول على نسبة 50 من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير .¹

خاتمة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن مراقبة التسيير هي عمليات وإجراءات القصد منها التحكم في التسيير ، والتأثير على سلوك الأفراد من تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة ، والتي تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة التجارية الصناعية و الخدماتية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا للإستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة و كذلك الانحرافات واستخراج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، لوحة القيادة الخ) .

¹ - محمد الطيب رفيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 15

تمهيد :

في إطار التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التغيرات الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، وفي ظل كل هذه التغيرات أصبح تقييم و تطوير وترشيد الأداء المالي في المؤسسات أمرا ملحا وضروريا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من المحافظة على وجودها .

كما أن في هذا فصل سيتم إسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة حيث تم القيام بزيادة ميدانية لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم من أجل تقييم أدائها المالي ونظام مراقبة التسيير في المؤسسة .

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه –وحدة مستغانم

المبحث الثاني : أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

تعد المؤسسة الجزائرية للمياه مؤسسة اقتصادية تجارية ، تزود المواطنين والمؤسسات العمومية والخاصة والجماعات المحلية للمياه سواء للشرب أو الاستعمال العادي ، حيث ستعرف أكثر على المؤسسة وحدة مستغانم وهيكلها التنظيمي وذلك من خلال الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة

تأسست المؤسسة سنة 1987 حيث تسمى سابقا بمقاولة لتسيير مياه مستغانم أما الآن فأصبحت تسمى بالجزائرية للمياه ، هي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 01/101 المؤرخ في 21 ابريل 2001 تحت وصاية وزارة الموارد المائية ، وجاء إنشاء الجزائرية للمياه في أعقاب الإصلاحات المؤسسية التي بدأتها الحكومة لضمان إدارة سليمة للموارد المائية وفي نفس الوقت ضمان المصلحة العمومية وجودة الخدمة .

حيث تتميز المؤسسة بكونها مستقلة ماليا ذات شخصية معنوية تخضع في علاقتها بالدولة لجميع القواعد والنظم وتوزيعها على السكان ، وهي تعتبر من أهم التغيرات التي شهدتها المؤسسة .

المطلب الثاني : ماهية المؤسسة الجزائرية للمياه

في هذا المطلب سنتعرف على المؤسسة الجزائرية للمياه بالإضافة إلى مهامها و أهدافها ، كما سنتطرق إلى الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة سواء المادية أو البشرية .

1- **التعريف بالمؤسسة الجزائرية للمياه :** هي مؤسسة اقتصادية تجارية تقع في خزان سيدي بن حوى ص/ب 528 مستغانم ، وتعتبر من أهم المؤسسات الحساسة التي لها دور فعال في الاقتصاد الوطني وكذلك تعتبر بالنسبة للمجتمع أهم ركيزة لاستمرار الحياة ، فقد عملت المؤسسة بكل تقنياتها لبذل الجهود لإيصال المياه لمنازل المواطنين وجميع المؤسسات الخاصة والعامة .

2- **مهام المؤسسة الجزائرية للمياه :** بالإضافة إلى عملية إنتاج و توزيع وتخزين ومعالجة المياه ، تقوم المؤسسة بما يلي :

- تنفيذ السياسة الوطنية لمياه الشرب على كامل التراب الوطني ;
- تسيير عملية إنتاج مياه الشرب ونقصها وتوزيعها ومعالجتها وتخزينها وتجديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتنميتها عبر مختلف البلديات ;
- مراقبة نوعية المياه الموزعة ;
- تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع ;
- إدخال تقنيات جديدة للمحافظة على المياه .

3- أهداف المؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم :

- ضمان الخدمة العمومية وتطويرها ;
- توصيل الماء في أحسن الظروف ;
- توفير قدر ممكن من المياه الصالحة للشرب ;
- تقوم بتنظيم التوزيع و التأطير المركز و تجديد الشبكة و وضع العدادات و سد النقائص و ذلك ما يفرض عليها مصاريف عالية لا يمكن التحكم فيها إلا بعد سنوات طويلة .

4- إمكانيات المؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم : تمتلك وحدة مستغانم من الإمكانيات والقدرات المادية والبشرية ، سنذكرها بالتفصيل فيما يلي :

1-4- الإمكانيات المادية : تتضمن التسيير والمنشآت القاعدية بالإضافة إلى الموارد المادية .

الجدول رقم (3-1) : التسيير والمنشآت القاعدية والموارد المادية الخاصة بمؤسسة الجزائرية للمياه

التسيير	
عدد البلديات المسيرة	32
نوع التسيير	تسيير كلي مزدوج

عدد سكان الولاية	800441 ساكن
عدد السكان المستفيدين	643491 ساكن
المنشآت القاعدية	
الطول الإجمالي للشبكة	1461 km
عدد الخزانات	112
قدرة التخزين	276600m ³
عدد الآبار العميقة والعيون	65
عدد المحطات الضخ	28
محطة معالجة المياه	01
قدرة المعالجة	25000m ³ /j
محطة تحلية المياه	01
قدرة الضخ	200000m ³ /j
الموارد المائية	
المياه الباطنية	1470 10 ³ m ³
المياه السطحية	5676 10 ³ m ³
مياه البحر (التحلية)	35548 10 ³ m ³
المردود التقني	96%
المردود التجاري	65%
المردود الإجمالي	62%
عدد التسربات المصلحة	10246

المصدر : الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه

4-2- الإمكانات البشرية :

يبلغ العدد الكلي لعمال مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم 778 عامل مهني تنقسم إلى :

- 462 عامل بعقد دائم غير محدود المدة CDI;
- 316 عامل بعقد دائم محدود المدة SDD .

فيما يلي سيتم تقديم معلومات تفصيلية عن الإمكانات البشرية الخاصة بمؤسسة الجزائرية للمياه

الجدول رقم (2-3) : معلومات تفصيلية عن الإمكانات البشرية

المهنة	العدد
إطار سامي	09

إطارات	111
مستخدمين	158
التفويض	500

المصدر : الوثائق مقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه

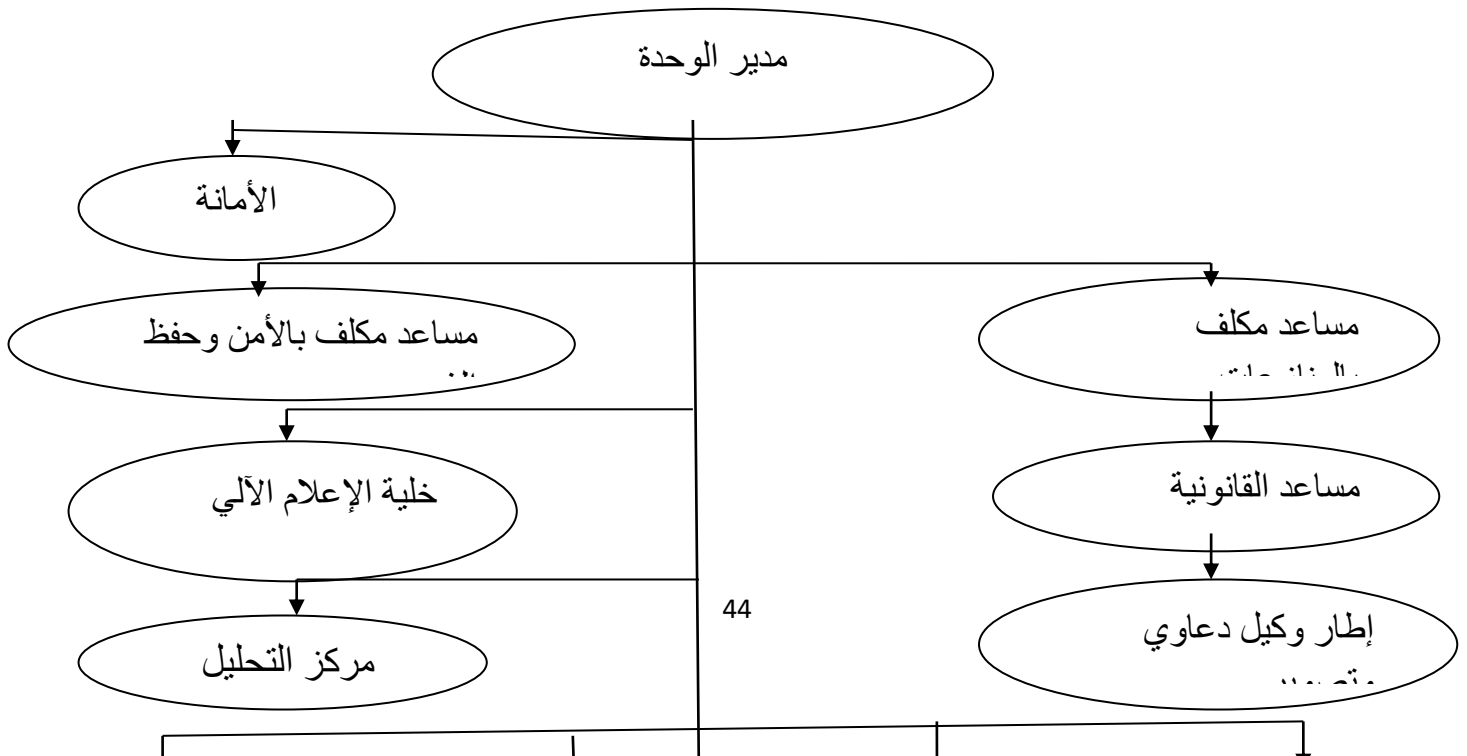
المطلب الثالث : تقديم وشرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه -وحدة مستغانم

لكل مؤسسة هيكل تنظيمي خاص يحدد أسلوب عملها ويحدد المسؤوليات لكل وظيفة من وظائفها ، فيما يلي سيتم تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه مع شرح مفصل لمهام كل مصلحة من مصالحه .

1- الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه :

يوجد داخل المؤسسة هيكل تنظيمي فعال يسهل التنسيق بين مختلف الوظائف بالإضافة ويساعد على تحقيق الأهداف وصنع القرار ، ويحتوي الهيكل التنظيمي لمؤسسة على أربعة دوائر تعمل تحت إشراف ورقابة مدير الوحدة .

الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم



المصدر : الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه

2- شرح مختلف مصالح الهيكل التنظيمي :

2-1- مدير الوحدة :

هو المسئول والمسير للمؤسسة تجده على راس المخطط الهيكلي التنظيمي للمؤسسة والذي له الحق في اتخاذ القرارات و إصدار الأوامر ومن مهامه التمتع بالسلطة التي تمكنه بالقيام بمسؤولياته كاملة لتحقيق الأهداف .

2-2- الأمانة :

وهي الوسيط بين المسئول والمصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة ويكمن دورها في تسجيل الرسائل واستقبال الزوار وكذلك استقبال هواتف المدير ولها دور فعال في حفظ أسرار المهنة .

2-3 - المساعد المكلف بالمنازعات :

تعتبر من أهم المصالح الموجودة لدى المؤسسة بصفقتها الواجهة القانونية التي تضمن هيبه المؤسسة سواء مع الزبائن أو المتعاملين هما التنظيم الهيكلي .

كما أن المصلحة تعتبر همزة وصل بين كل المصالح وتقوم بدراسة ملفات ديون الزبائن بحيث تكون دراسة كل ملف على حدى ومن ثم استدعاء الزبون لتسوية وضعيته بصفة ودية عن طريق أعذاره (نموذج عن وثيقة أعذار) كما تقوم المؤسسة بتقديم تسهيلات وهذا عن طريق الدفع بالتقسيط (نموذج عن تعهد شرفي للدفع بالتقسيط والاعتراف بالدين ، و نموذج الاعتراف بالدين) وإذا لم يستجيب الزبون للاستدعاء أو لم يتم التوصل لنتيجة فان الملف يحال مباشرة إلى القضاء للفصل فيه .

4-2 - المساعدة القانونية :

من مهامها :

- إعلام المواطنين أو الإنذار بالقطع ;
- تمثيل المؤسسة في المجالس القضائية .

5-2 - إطار وكيل دعاوي وتصوير :

يقوم بتصوير عملية سرقة المياه ويقوم بطبع الصور وكتابة محضر عليها لتسلم للمدير .

6-2 - المساعد المكلف بالأمن وحفظ الذمم :

وهو المسئول عن توفير الأمن وعن أعوان الأمن والحراس والمحافظة على كل ما هو ملك للشركة من معدات وتجهيزات أي كل ممتلكاتها بصفة عامة لتوفير الظروف الأمنية وشرط الوقاية .

7-2 - خلية الإعلام الآلي :

تقوم بتصليح الإعطاب الحاصلة في مختلف المصالح .

8-2 - مركز التحليل :

يشرف عليه رئيس حيث يقوم بمراقبة وتحليل المياه للتأكد من سلامتها من الجراثيم المضرة بالصحة، وذلك من أجل إيصال مياه صالحة للشرب للمواطنين، ومراقبة نوعية المياه الموزعة عبر الشبكات من الآبار و الخزانات فهناك مخبر التحاليل الفيزيائية ، و مخبر التحاليل الكيميائية ، و مخبر التحاليل المعادن .

9-2 - الدائرة التجارية :

بما أن المؤسسة تحمل طابع تجاري وصناعي فإن هذا يستلزم وجود دائرة تجارية تشرف على الشؤون الاقتصادية والتجارية في المديرية ، كما تقوم بمتابعة الملفات ومراسلات مستهلكي الماء .

ومن مهامها :

- القيام بعملية بيع الماء بالمقابل ;
- وضع إستراتيجية للمؤسسة .

وتتضمن الدائرة التجارية أربعة مصالح ، تتمثل فيما يلي :

أ - مصلحة الفوترة :

هذه المصلحة محل الدراسة بوسائل الإعلام الآلي بحيث تسهل لها عملية الفوترة التي تتم على مستوياتها حسب المواعيد المحددة لكل ثنائي أو ثلاثي .

ب - مصلحة التغطية :

وهي التي تقوم بتغطية ومتابعة ديون المؤسسة للمستهلكين الذين لم يتم تسديد فواتيرهم .

ج- مصلحة كبار المستهلكين :

وهي الشركات والمؤسسات والإدارات ومحلات والمطاعم أي كل ما هو تجاري يستهلك الماء وتكون المواعيد المحددة فيها ثنائية .

د- مصلحة علاقات الزبائن :

وهي المصلحة الأولى التي تستقبل الزبون وتضع علاقة بين المؤسسة والزبون وتقوم باستقبال احتياجات الزبائن ومعالجتها .

2-10 دائرة الإدارة والوسائل :

وتتضمن:

أ - مصلحة الوسائل العامة (التموين) :

فهي مسئولة عن المواد واللوازم وتقوم بتقديم وسائل استثمارها في سجلات رسمية لدى الهيئات القضائية .

ب - مصلحة الإدارة والعلاقات الخارجية :

أي أن هذه الإدارة تقوم بشراء كل ما تحتاجه وذلك بإبرام صفقات وهي تشرف على توزيع كل ما تجلبه .

11-2 دائرة الموارد البشرية والتكوين :

وهذه المصلحة تضم أربعة مصالح وهي كالآتي :

أ - مصلحة المستخدمين :

وهي المصلحة الأولى التي يتصل بها العامل وتقوم بمتابعة المسار الوظيفي لكل عمال المؤسسة من دخولهم إلى غاية التقاعد والحفاظ على حقوقهم.

ومن الوثائق التي تنجز على مستوى ها ته المصلحة نذكر

نموذج وثيقة سند عطلة نموذج وثيقة ممارسة المهنة

ب - مصلحة الأجور :

وهي المصلحة التي تقوم بإعداد الأجور شهريا وكشف الرواتب لكل عمال المؤسسة .

ج - مصلحة التكوين :

وهي المسؤولة على تكوين العمال في مجال عملهم ويكون هذا التكوين إجباري على كل عامل وهناك مركزين للتكوين هما :

- مركز التكوين بي تيزي وزو خاص بالتقنيين ;
- مركز التكوين بي قسنطينة خاص بالإداريين .

-مهام دائرة الموارد البشرية والتكوين :

- التنسيق بين المراكز التابعة للوحدة وحتى المصالح الأخرى ;
- ترقية العمال وتكوينهم ;
- الحرص على الفحوصات الطبية ;
- تحديد أجور العمال ;
- دراسة ملفات التوظيف ;
- تحديد مناصب العمل ;

- دراسة ملفات التوظيف ;
- تحديد مناصب العمل .

2-12 دائرة المحاسبة والمالية :

وتضم مصلحتين وهما :

1 - مصلحة المحاسبة :

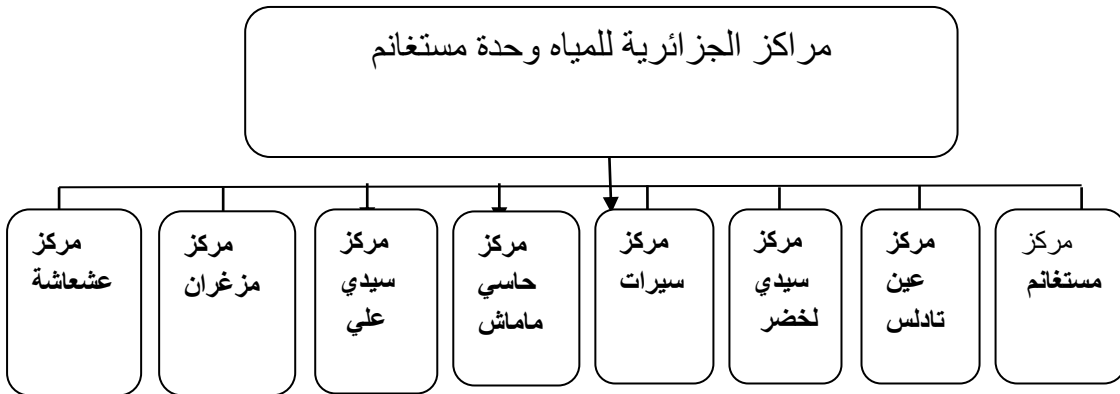
تقوم هذه المصلحة بمعالجة جميع العمليات المحاسبية و إظهار كافة البيانات والمعلومات وتحليل النتائج و إعداد الميزانية السنوية للمؤسسة .

ب - مصلحة المالية :

تتكفل بإدارة الشؤون المالية بإصدار الشيكات ومراقبة الإيرادات والنفقات لمعرفة وضعيتها المالية .

3 - الهيكل الخاص بمختلف الوكالات :

الشكل رقم (3 - 2) : هيكل لمختلف الوكالات المتابعة لمؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم



المصدر : الوثائق مقدمة من طرف مؤسسة جزائرية للمياه

المبحث الثاني : أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في المؤسسة بمساعدة المسؤولين العاملين والإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم و تحقيق أهدافهم من خلال سيرورة العمليات القائمة و خطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية و محددة ،

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نقوم بعرض كيفية تقييم نظام مراقبة التسيير في مؤسسة و قياس الأداء المالي للمؤسسة و قياس الأداء المالي بواسطة المؤشرات .

المطلب الأول : طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تتمثل مهمة الأساسية لمراقبة التسيير في المؤسسة بمساعدة المسؤولين العاملين والإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم و تحقيق أهدافهم من خلال سيرورة العمليات القائمة و خطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية و محددة ، كما يقوم مراقب التسيير بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة بمتابعة الانحرافات و مساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بعرض كيفية تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة من خلال التقييم أداة الميزانية التقديرية المستخدمة في المؤسسة ، عبر تحليل الانحرافات التي حدثت في أرقام في هذه الأداة .

أولا : الميزانية التقديرية :

تتمثل آلية عمل نظام الميزانية التقديرية في مؤسسة الجزائرية للمياه في مرحلتين : الأولى تتعلق بتحضير الميزانية والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها ، وتسمح عملية مراقبة الميزانية بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة .

إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن تكون إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقات وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة ، ونظرا لأهمية الميزانية التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج نجد المؤسسة الجزائرية للمياه تولي لها أهمية كبيرة إذ أنها تسمح :

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة ;
- تحديد وبدقة مصادر الربح أي المراكز المريحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها ;
- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للإستراتيجية العامة ;
- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب .

وفيما يلي عرض الميزانية التقديرية للمؤسسة بالنسبة لسنة 2016 :

الجدول رقم (3-3) : الميزانية التقديرية في المؤسسة محل الدراسة لسنة 2016 :

العناصر	مقدر 2016	محقق 2016	الانحراف	%
رقم الأعمال	812313	1008482	196169	24%
المشتريات	339575	331131	- 8444	-2,48%
الخدمات	44380	18917	- 25463	-57,37%
القيمة المضافة	428358	658169	229811	54%
مصاريف المستخدمين	574824	580790	5966	1%
الضرائب والرسوم	14000	26553	12533	90%
المخصصات الإهلاكات والمؤونات	26000	21900	- 4100	-15,76%
نتيجة الدورة	- 182486	23397	205883	13%

المصدر : بالاعتماد على معلومات خاصة للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

ثانيا : تحليل النتائج :

1- رقم الأعمال : من خلال قراءة الأرقام الميزانية التقديرية للمؤسسة ، يتضح لنا أن مبلغ رقم الأعمال قد حقق انحرافا موجبا 196169 ، وذلك بنسبة تقدر ب 24 % لأن مبلغ المتوقع هو 812313 و المبلغ الذي حقق هو 1008482 يرجع هذا إلى الزيادة في الإنتاج (تحلية مياه البحر) الذي فرض على الوحدة ببيعه ، ولم تحسب من قبل في الميزانية .

2- المشتريات : بما فيها الطاقة والموارد الكيماوية كانت المؤسسة تتوقع قيمة المشتريات ب 339575 والمبلغ الذي حقق خلال السنة هو 331131 وبالتالي حققت انحراف سالب 8444 – وذلك بنسبة تقدر ب 2,48 % وهذا راجع إلى نقص في كمية المشتريات .

3- الخدمات : من خلال الميزانية التقديرية ، لاحظنا أن المبلغ المتوقع تحقيقه هو 44380 أما المبلغ المحقق هو 18917 أي أنها انحراف سالب 25463 - وذلك بنسبة تقدر ب 57,37 % ويرجع هذا الانخفاض إلى التحكم في النفقات والميل إلى سياسة التقشف حسب ما تفرضه الدولة على المؤسسات العمومية (المال العام) .

4- مصاريف المستخدمين : حققت مبالغ مصاريف المستخدمين من خلال الميزانية التقديرية للمؤسسة ، قيمة انحراف تقدر ب 5966 بنسبة تقدر ب 1 % وتمثل هذه النسبة في المنح المعطاة لبعض العدد القليل من العمال المغادرين في حالة تقاعد .

5- القيمة المضافة : القيمة من خلالها نستطيع معرفة قدرة المؤسسة في تحمل لنفقاتها وفي هذه الحالة نجد المؤسسة قد حققت نسبة انحراف تقدر ب 54 % ويرجع ذلك إلى الزيادة المفروضة على المؤسسة (الوحدة) من إنتاج مياه البحر (تحلية المياه) .

6- الضرائب والرسوم : حققت نسبة انحراف موجب يقدر ب 90 %، مما يعني أن المؤسسة تحملت ارتفاع في نسبة الضرائب والرسوم المطبقة في تلك السنة ، وهذا راجع إلى زيادة في رقم الأعمال يجر هذا بالضرورة إلى ارتفاع مستوى الضرائب والرسوم ، وبالتالي كان سلبيا وليس في مصلحة المؤسسة .

7- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات : حققت مبلغ انحراف سالب يقدر ب 4100 - ، وذلك راجع لتأخير اقتناء عتاد وكإجراء تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنوات القادمة .

8- نتيجة الدورة : مقارنة بين المقدر و المحقق ، فقد حققت انحرافا بنسبة 13 % نتيجة إلى إضافة تقنية تحلية مياه البحر التي لم تكن في الحساب .

المطلب الثاني : قياس الأداء المالي للمؤسسة

1-القوائم المالية :

في هذا المطلب سيتم عرض كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج الخاصة بمؤسسة الجزائرية للمياه بشكل مختصر والمتعلقة بسنتي (2016/2015) ، وذلك بالاعتماد على الميزانية وجدول النتائج مفصلين .

1-1 عرض وتحليل الميزانية المختصرة :

سيتم عرض أصول المؤسسة حسب الميزانية المالية المختصرة بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنتي(2015 / 2016) كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 4) : جانب الأصول للمؤسسة الجزائرية للمياه

النسبة %	2016	النسبة %	2015	البيان
----------	------	----------	------	--------

14,62%	186566675,63	14,10%	156331152,85	أصول ثابتة
3,71%	47365331,34	4,83%	53505763,33	أصول متداولة
54,54%	696195210,30	53,7%	594020522,59	قيم الاستغلال
27,13%	346277777,12	27,51%	305049313,22	قيم غير جاهزة
85,38%	1089838318,76	85,90%	952575599,47	قيم جاهزة
100%	1276404994,39	100%	1108906752,32	مجموع الأصول المتداولة
100%	1276404994,39	100%	1108906752,32	مجموع الأصول

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

بعد الإطلاع على أصول المؤسسة وتحليلها نلاحظ أن أصول المؤسسة سجلت تطورا بالمقارنة بين سنتي 2015 ، 2016 حيث قدرت سنة 2015 بقيمة 1108906752,32 ، أما في سنة 2016 فقد ارتفعت قيمتها حيث بلغت 1276404994,39 ، أي تغيرت بنسبة 15,10% مقارنة بسنة 2015 ويرجع هذا إلى :

ارتفاع قيمة الأصول الثابتة حيث كانت 156331152,85 في سنة 2015 ، وارتفعت سنة 2016 حيث بلغت قيمة 186566675,63 ، أي سجلت ارتفاع بقيمة 19,34% مقارنة بسنة 2015 .

أما فيما يخص الأصول المتداولة فقد سجلت هي الأخرى ارتفاع حيث كانت في سنة 2015 تقدر ب 952575599,47 وفي سنة 2016 ارتفعت إلى 10089838318,76 ، أي بقيمة 14,41% مقارنة بسنة 2015 .

ويرجع هذا الارتفاع إلى ارتفاع في القيم غير الجاهزة بنسبة 17,2% وكذا ارتفاع في القيم الجاهزة بنسبة 13,52% ومن جهة أخرى شكلت الأصول المتداولة أغلبية الأصول حيث كانت نسبتها خلال فترة الدراسة 85,50% ، 85,38% .

فيما يلي عرض خصوم المؤسسة حسب الميزانية المالية المختصرة بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنتي (2015-2016) كما هو في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 5) : جانب خصوم لمؤسسة الجزائرية للمياه

النسبة %	2016	النسبة %	2015	البيان
-22,25%	284055463,74	19,69%	218393513,34	أموال الخاصة
17,45%	-	14,83%	-	ديون طويلة الأجل
	222679157,06		164425759,6	
4,81%	-61376306,68	-4,87%	- 53967753,74	أموال دائمة
104,81%	1337781301,07	104,87%	1162874506,06	ديون قصيرة الأجل

مجموع الخصوم	1108906752,32	%100	1276404994,39	%100
--------------	---------------	------	---------------	------

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

بعد الإطلاع على خصوم المؤسسة لسنتي 2015 ، 2016 ومقارنة نتائجها وتحليلها نلاحظ أنها سجلت :

انخفاض في قيمة الأموال الدائمة لسنة 2016 بنسبة 13,73% مقارنة بسنة 2015 ، ويرجع سبب الانخفاض إلى :

- انخفاض قيم الأموال الخاصة لسنة 2016 مقارنة مع سنة 2015 ، حيث قدرة نسبة الانخفاض ب 30,06% ;
- وارتفاع الديون طويلة الأجل حيث في سنة 2015 بلغت قيمتها 164425759,6 ، وارتفعت سنة 2016 إلى 222679157,06 أي بنسبة 35,43% ;
- بالنسبة للديون قصيرة الأجل فشهدت هي الأخرى ارتفاعا بنسبة 15,04% مقارنة بسنة 2015 ، وذلك راجع إلى زيادة قيمة الديون قصيرة الأجل التي تطلبها المؤسسة .

1 - 2 عرض وتحليل النتائج للمؤسسة :

سيتم استعراض جدول حسابات النتائج لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم اعتمادا على وثائق المؤسسة وذلك للسنتين 2015-2016 كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 - 6) : جدول حسابات النتائج لمؤسسة الجزائرية للمياه

التغيير	2016	2015	البيان
% 40,89	1267136834,56	899394854,13	إنتاج السنة المالية (1)
% 6,82	370555843,06	346910334,06	استهلاك السنة المالية(2)
% 62,28	8965809991,50	552484520,07	القيمة المضافة للاستغلال=1-2
% 7,78	504450667,61	468035338,07	(-) أعباء المستخدمين
% 39,77	37463188,56	26801875,71	(-) الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
% 515,23	354667135,33	57647306,29	إجمالي فائض الاستغلال
% 16,61	4798048,62	4114596,29	(+) منتجات تشغيلية أخرى
% 31,44	2264695,40	3303195,00	(-) أعباء تشغيلية أخرى
% 91,94	211179576,40	110023246,56	(-) مخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
—	31519800,72	—	(+) استرجاع من خسائر القيمة والمؤونات

الناتج التشغيلية (3)	- 51564538,98	177540712,87	%444,31
الناتج المالية (4)	—	—	—
الناتج العادية قبل الضرائب=3-4	- 51564538,98	177540712,87	%444,31
الضرائب واجب دفعها على النتائج العادية	—	—	—
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	- 4891933,49	- 19149093,87	%291,44
مجموع منتجات الأنشطة العادية(5)	903509450,40	1303454683,90	% 44,27
مجموع أعباء الأنشطة العادية(6)	950182055,91	1106764877,16	%16,48
الناتج الصافية للأنشطة العادية (7) = (6-5)	46672605,49	- 196689806,74	% 521,42
نتيجة غير عادية (8)	—	—	—
صافي نتيجة السنة المالية 7-8	46672605,49	- 196689806,74	% 521,42

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها من الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

بالنسبة لإنتاج السنة المالية فقد كان 899394854,13 خلال سنة 2015، وبالمقارنة مع سنة 2016 فنلاحظ أنه ارتفع حيث بلغ 1267136834,56 ، أي ارتفع بنسبة 40,89% ، وهذا راجع إلى ارتفاع رقم الأعمال حيث حققت المؤسسة رقم أعمال موجب خلال السنتين وارتفع بنسبة 14,02% مقارنة بسنة 2015 .

وكذلك بالنسبة للقيمة المضافة للاستغلال ارتفعت 62,28% وذلك راجع إلى زيادة نشاطات الاستهلاك بنسبة 6,82%، وارتفاع إنتاج السنة المالية بنسبة 40,89% .

وبالنسبة للفائض الإجمالي للاستغلال فقد سجل سنة 2015 بقيمة 57647306,29 ونلاحظ أنه خلال سنة 2016 ارتفعت قيمته حيث بلغت 354667135,33 بنسبة 515,23% مقارنة بسنة 2013 وذلك راجع إلى زيادة أعباء المستخدمين بنسبة 7,78% مقارنة بسنة 2015 .

وفيما يخص النتيجة الصافية للاستغلال فقد سجلت خلال سنة 2015 بقيمة 46672605,49 وانخفضت بشكل كبير هذه القيمة في سنة 2016 حيث قدرت ب -196689806,74 أي بنسبة -521,42%، ويرجع ذلك إلى الزيادة في الأجور وارتفاع تكاليف التسيير والاستغلال (مثلا فواتير الكهرباء كانت تبلغ 4500000,00 د ج وأصبحت 22000000,00 د ج) ، بالإضافة إلى ظهور تكاليف لم تكن مسجلة خلال سنوات السابقة تم تحميلها لسنة 2016 .

المطلب الثالث : قياس الأداء المالي بواسطة المؤشرات

من أجل تحليل الوضعية المالية للمؤسسة سنقوم بقياس أدائها المالي باستخدام عدة مؤشرات منها النسب المالية و المر دودية وذلك اعتمادا على القوائم المالية .

1- النسب المالية : سيتم قياس الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة وذلك لسنتي (2015-2016) باستخدام النسب المالية . كما هو موضح في الجداول التالية :

الجدول رقم (3 - 7) : قياس نسبة السيولة العامة لمؤسسة الجزائرية للمياه

البيان	2015	2016
الأصول المتداولة	952575599,47	1089838318,76
(/) ديون قصيرة الأجل	1162874506,06	1337781301,07
نسبة السيولة	0,82	0,81

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

نلاحظ أن نسبة السيولة خلال الفترة (2015 – 2016) أقل من 1 وكانت (0,82% / 0,81%) على التوالي وتبين أن النسبة ضعف في سيولة المؤسسة ، ويدل ذلك على أن الأصول المتداولة غير قادرة على تغطية الديون قصيرة الأجل وعلى أن رأس المال العامل سالب ، ويرجع ذلك إلى انخفاض قيمة الأصول المتداولة .

جدول رقم (3 - 8) : قياس نسبة التوازن الهيكلي لمؤسسة الجزائرية للمياه :

البيان	2015	2016
الأموال الخاصة	- 218393513,34	- 284055463,74
(/) الأصول الثابتة	156331152,85	186566675,63
نسبة التمويل الذاتي	1,39%	1,52%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

من أجل قياس نسبة التوازن الهيكلي للمؤسسة قمنا بحساب نسبة التمويل الذاتي والمقارنة بين سنتي (2015 - 2016) ، حيث حققت المؤسسة خلال سنة 2015 نسبة قدرت (1,39 - %) وهي نسبة ضعيفة ، وفي سنة 2016 انخفضت هذه النسبة إلى (1,52 - %) ، وهذا يدل على أن المؤسسة غير قادرة على تحقيق تمويل ذاتي وذلك بسبب المشاكل المالية التي تمر بها .

جدول رقم (3 - 9) : قياس نسبة الاستقلالية المالية لمؤسسة الجزائرية للمياه

البيان	2015	2016
الأموال الخاصة	- 218393513,34	- 284055463,74
(/) إجمالي الديون	1327300265,66	1560460458,13
نسبة الاستقلالية المالية	- 0,16	- 0,18

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

نلاحظ أن نسبة الاستقلالية خلال السنتين (2015 – 2016) كانت منخفضة حيث قدرت على التوالي ب (- 0,16 / - 0,18) ، وهذا راجع إلى ارتفاع إجمالي الديون وذلك بسبب عدم دفع الفواتير المترجمة من طرف المستهلكين للمياه ، كما أن الحكومة تسعى لخدمة الصالح العمومي فهي تفرض على المؤسسة تقديم تسهيلات للمستهلكين وفي المقابل لا تقدم دعم مادي .

2- المر دودية : سيتم حساب المر دودية المالية والاقتصادية ، وتحليل النتائج

الجدول رقم (3 - 10) : حساب معدل المر دودية التجارية لمؤسسة الجزائرية للمياه

البيان	2015	2016
نتيجة الدورة الصافية	46672605,49	-196689806,74
رقم الأعمال خارج الرسم	681971535,53	777562140,58
معدل المر دودية	0,07	- 0,25

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

من النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه نلاحظ أن المر دودية التجارية كانت موجبة لسنة 2015 وكانت بمعدل 7 % ، أما سنة 2016 انخفضت حيث أصبحت - 25 % ، يرجع هذا الانخفاض إلى انخفاض نتيجة الدورة الصافية .

جدول رقم (3 - 11) : حساب معدل المر دودية الاقتصادية لمؤسسة الجزائرية للمياه

البيان	2015	2016
الفائض الإجمالي للاستغلال	57647306,29	354667135,33
الأصول الاقتصادية	1108906752,32	1276404994,39
معدل المر دودية الاقتصادية	0,05	0,28

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

نلاحظ أن المر دودية الاقتصادية جاءت موجبة خلال سنة (2015-2016) حيث ارتفعت بشكل ملحوظ خلال سنة 2016 حيث بلغت 28 % بعدما كانت 5% سنة 2015 ، وهذا راجع إلى ارتفاع إجمالي فائض الاستغلال مقابل الأصول الاقتصادية .

جدول رقم (3 - 12) : حساب معدل المر دودية المالية لمؤسسة الجزائرية للمياه

البيان	2015	2016
نتيجة الدورة الصافية	46672605,49	- 196689806,74
الأموال الخاصة	- 218393513,34	- 284055463,74
معدل المر دودية المالية	- 0,21	0,69

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة مستغانم

بالنسبة للمر دودية المالية كانت سالبة خلال سنة 2015 وكانت بمعدل 21 - % ، وأصبحت موجبة سنة 2016 حيث بلغت 69 % وهذا راجع إلى ارتفاع المر دودية الاقتصادية .

خاتمة الفصل :

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي حول أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية " المؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم "، وهذا من خلال معرفة اتجاهات وآراء كافة شرائح عمال المؤسسة من رؤساء و مرؤوسين ، حول واقع مراقبة التسيير ، ومدى تأثيرها على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وهذا من خلال الوقوف على سير و عمل و الظروف التي تحيط بتطبيق هذا النظام، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء ، كما كشف هذا الفصل عن التعريف بعدة جوانب تتعلق بميدان الدراسة ، كنشأتها التاريخية ودورها للاقتصادي ، وأهمية هذا الميدان و بملاءمته للبحث .

خاتمة عامة :

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمراقبة التسيير ، والتركيز على النقاط التي تركز عليها لتحسين والرفع من مستوى أداء المالي ، والتي بإمكانها إحداث أثر فعال في المؤسسة حيث قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان : أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية والتي ركزت على جانبين نظري و ميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرافقة لها .

يعتبر موضوع مراقبة التسيير من المواضيع التي تخص باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال الاقتصاد و إدارة الأعمال فهو من أهم الوظائف الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لتتأكد من خلالها أن أهدافها المحققة تطابق أهدافها المسطرة ، فوظيفة مراقبة التسيير باعتبارها أحد التقنيات تلعب دورا هاما يسمح للمسيرين بالتحكم أكثر في تسييرها و التأكد من تحقيق الأهداف المسندة إليهم وذلك عن طريق الأدوات التي تعتمد عليها هذه الوظيفة و المتمثلة في المحاسبة التحليلية ، المحاسبة العامة ، و لوحة القيادة تساعد نوعا ما على أداءه لمهامه .

و تظهر أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بالأداء ، كما نجد أن الأداء من الأمور التي تتصل مباشرة بمراقبة التسيير ، حيث أن مفهومه يرتبط بكافة عناصر المؤسسة كما هو الحال بالنسبة لمراقبة التسيير ، سواء على مستوى الفردي أو على مستوى الأداء الكلي ، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء داخل المؤسسة.

أولا : مدى صحة الفرضية :

1 – تتمثل الفرضية الأولى على أن الأداء المالي من أهم الأنشطة التي تعبر عن وضعية المؤسسة و مركزها في السوق باعتباره همزة وصل بين مختلف الأنشطة الداخلية و الخارجية للمؤسسة .

من خلال تناولنا للفصل الأول من هذا البحث و الذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الأول وهي : ماذا نقصد بالأداء المالي تحديدا ؟

على ضوء ما ورد في دراسة يمكن القول أن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يتأثر بمجموعة من العوامل و المغيرات و منها العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا و عوامل غير خاضعة لتحكمها .

تعتمد المؤسسة في عملية التقييم لأداء المالي على معايير تاريخية أي الاعتماد على أداء المؤسسة للسنوات السابقة ، فهي تعطي الاتجاه العام و الكشف عن مواضع القوة و الضعف و ذلك لتحسين كفاءة الإدارة المالية ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

2 – تتمثل الفرضية الثانية أن مراقبة التسيير هي مجموعة من الإجراءات و العمليات تعمل على تزويد المسيرين و مختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات .

من خلال تناولنا للفصل الثاني من هذا البحث و الذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الثاني و هي : ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير ؟

على ضوء ما ورد في دراسة يمكن القول أن نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يرتكز على الرقابة البعدية و ذلك للوقوف و الحكم على الأداء المحقق .

علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى ضروري لضمان سير عمل نظام مراقبة التسيير مع الوظائف لغرض التحكم في الأداء و قيادته ، وبالتالي يمكن تأكيد صحة الفرضية الثانية .

3 – تتمثل الفرضية الثالثة أن لمراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى الأداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء و تصحيحها في وقتها المحدد و الملائم .

من خلال تناولنا للفصل الثالث من هذا البحث و الذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الثالث و هي : كيف تساهم مراقبة التسيير على رفع من مستوى الأداء المالي للمؤسسة ؟

على ضوء ما ورد في دراسة يمكن القول أن مراقبة التسيير تسمح بتصحيح التأثيرات و الانحرافات في قياس الأداء المالي و وضع التقديرات التي يراعي فيها القدرة على الإنجاز ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

ثانيا : النتائج

1 من خلال القسمين المتكاملين استطعنا استخراج عدة نتائج سواء على مستوى النظري أو على مستوى التطبيقي و يمكن تلخيصها فيما يلي :

1 – بالنسبة للدراسة النظرية : توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى النقاط التالية :

- رفع الأداء المالي للمؤسسة و زيادة قيمتها المضافة و بالتالي القدرة على المنافسة ;

- تقييم الأداء المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص و تشخيص المركز المالي و مقارنة نتائج ما حققته و ما ضيعته من فرص من سنة لأخرى ، و إعطاء خطط كفيلة بتحدي المستقبل ;
- ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام و هو تنمية معلومات المسيرين ، و تطوير قدراتهم و تعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر و هو رفع كفاءة الأفراد و تحسين أداء المؤسسة ككل ;
- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه للنظام مراقبة التسيير على اقتراح و إقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات ، و تعتبر هذه الأدوات أدوات مساعدة على اتخاذ القرار ، تطرقنا في دراستنا إلى أهمها و هي :

المحاسبة التحليلية : تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرار عن طريق دراسة العلاقة بين التكاليف و الإيرادات الخاضعة لكل منتج .

المحاسبة العامة : عبارة عن فن التسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات المتخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا و التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة .

لوحة القيادة : عبارة عن جداول يتم فيها عرض مجموعة من مؤشرات بشكل ملخص و بسيط ، توفر المعلومات للمسؤولين بصورة واضحة و منظمة بهدف مراقبة نشاطات المؤسسة ، و هي تعتبر وسيلة ربط و اتصال بين مراقب التسيير و المسؤولين .

- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها المالي عبر كافة المستويات .

2 - بالنسبة للدراسة التطبيقية : فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي :

- يقوم مراقب التسيير بالنسبة للمؤسسة الجزائرية للمياه بمتابعة الانحرافات و مساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و تحسين خصائص القوائم المالية و تحسين أدائها المالي ;
- تسمح مراقبة التسيير بتصحيح التأثيرات و الانحرافات في قياس الأداء و وضع تقديرات التي يراعي فيها القدرة على الإنجاز ;
- معرفة و دراية للإيرادات و التكاليف ;
- تقييم الأداء و تحليل النتائج و الأسباب و اتخاذ الإجراءات ;
- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون أدائها المالي عبر كافة المستويات .

ثالثا : التوصيات

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة بحيث يجب إدراجها ضمن الهيكل التنظيمي بما يضمن استقلاليتها ، موضوعيتها و كفاءة و فعالية عملياتها و هو ما يساعد على تحقيق الأهداف المالية ;
- تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل المشاكل ، و تقديم النصح و الإرشاد لهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها ;
- الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير ;
- ضرورة استخدام و اعتماد المعايير القطاعية في عملية تقييم الأداء المالي فالمعايير التاريخية التقليدية و ساكنة ليس لها علاقة بالمتغيرات البيئية و المنافسة لأنها تعتمد على بيانات مالية تاريخية لا تناسب الظروف الحالية للمؤسسة ;

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب بالعربية

أ - الكتب العامة :

- 1 - فلاح حسن عداي الحسيني ، مؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي إستراتيجي معاصر ، دار وائل للنشر ، عمان 2000 .
- 2 - وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي ، أساسيات وبطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل للنشر ، عمان .
- 3 - علي عباس ، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال ، دار الإثراء للنشر و توزيع ، عمان ، الأردن .
- 4 - كتوش عاشور ، المحاسبة العامة أصول ومبادئ و أليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2013 .

ب - الكتب الخاصة :

- 1 - علاء فرحان طالب ، حوكمة المؤسسة و الأداء المالي الاستراتيجي ، دار الصفاء للنشر ، عمان الأردن ، 2001 .
- 2 - محمد محمود الخطيب ، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات ، دار الحامد للنشر و توزيع ، عمان (الأردن) 2009 .
- 3 - مجيد الكرخي ، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية ، دار المنهج للنشر و التوزيع ، عمان الأردن .
- 4 - معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان مطبوعات جامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2014 .
- 5 - محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف ، تقنيات) ديوان المطبوعات ، الجزائر ، 1995 .
- 6 - أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة و النشر ، الأردن 2000 .
- 7 - بوعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2004 .
- 8 - بديسي فهيمة ، المحاسبة التحليلية ، دار الهدى للنشر و التوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2013 .
- 9 - رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 1999 .
- 10 - منصور عبد الكريم ، مدخل المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، 1992 .
- 11 - ناصر دادن عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، جزء 2 دار المحمدية ، الجزائر 1988 .
- 12 - بو شاشي بوعلام ، الرائد في المحاسبة ، دار الملكية ، طبعة 2003 / 2004 .

المذكرات

- 1 – بن خروف جلييلة ، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة بومرداس ، 2009 .

المجلات

- 1 – ددان عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي و القيمة في مؤسسة الاقتصادية ، مجلة الباحث ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة ورقلة ، العدد 04 / 2006 ، الجزائر .
2 – محمد الصغير القرشي ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة ورقلة ، عدد 2001 / 90 .

المداخلات :

- 1 – أداء المؤسسة الاقتصادية ، مداخلة في الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات طبعة 2 بكلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة ورقلة يومي 22 ، 23 نوفمبر 2011 .

كتب باللغة الأجنبية

- 1 – NGUEDJ – LE CONTRÔLE DE GESTION .ED. D ORGANISATION 1995 .
2 – KHEMIS CHIH , GESTION ET STRATÉGIE FINANCIÈRE 1 ED HOUMA , ALGER , 2005 .
3 – ALAZAD C ET SÉPARI , S , CONTROLE DE GESTION , DCG 11 , OP – CIT .

المخلص :

تمثل مراقبة التسيير إحدى المهام الأساسية التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير خاصة في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعولمة و سرعة التبادل و تطور المستوى في التكنولوجي و المنافسة الحادة ، و ذلك لما تتميز به مراقبة التسيير من خصائص و أدوات تمكن المسير من قياس و تقييم أداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرار المناسب بما يحقق أهدافها . و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي أصبحت تحتل حيزا كبيرا في العملية الاقتصادية بالنسبة للدول المتقدمة أو النامية على حد سواء هي بحاجة إلى استعمال أدوات الرقابة الحديثة حتى تصمد و تستمر أمام التحديات التي تواجهها ، و المؤسسات الجزائرية هي بحاجة اكبر إلى ذلك نظر للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية في الجزائر .

الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير ، أداء المالي ، الكفاءة ، الفعالية .

Résumé :

Il représente le contrôle de direction l'une des tâches de base qui dépendent de la réussite du processus de gestion privée dans le contexte actuel de la mondialisation et l'échange rapide et le développement du niveau technologique de la concurrence aigüe, en raison de son contrôle de la gestion des propriétés et des outils permettent à un administrateur de mesurer et d'évaluer la performance de l'institution et prendre la décision appropriée afin d'atteindre ses objectifs . Les petites et moyennes entreprises qui sont devenues occupent un grand espace dans le processus économique pour les pays développés comme pour les pays en développement ou , est la nécessité de contrôler l'utilisation des outils modernes survivre et donc continuer à les défis auxquels ils sont confrontés , et les institutions L'Algérie est un besoin beaucoup plus en raison des transformations définies par l'environnement économique en Algérie .

Les mots clés : le contrôle de gestion , performance financière , l'efficience , l'efficacité .