

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر  
بعنوان

## أثر مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء و الغاز - غيليزان

تحت إشراف الأستاذة:  
\* مقيدش فاطمة الزهراء

من إعداد المتربص:  
\* بلحاج حبيب

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	طمار خديجة	أستاذة مساعدة - أ.	جامعة مستغانم
مقررا	مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذة مساعدة - ب.	جامعة مستغانم
مناقشا	لاكسي فوزية	أستاذة محاضرة - ب.	جامعة مستغانم

الدفعة: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنتم العليم الحكيم"

البقرة 32.

## الإهداء

إلى الوالدين حفظهما الله و أطال في عمرهما فلولاهما لما وجدت في هذه الحياة  
و منهما تعلمت الصمود ، مهما كانت الصعوبات .

إلى أساتذتي الكرام الذين رافقوني في مساري الدراسي ، فمنهم إستقيت الحروف  
وتعلمت كيف أنطق الكلمات ، وأصوغ العبارات ، وأحتكم إلى القواعد في مجال  
التعليم .

إلى الزملاء و الزميلات الذين لم يدخروا جهدا في مدي بالمعلومات  
و البيانات .

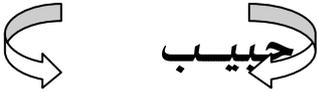
أهدي إليكم مذكرة تخرجي لنيل شهادة الماستر .

داعيا المولى – سبحانه و تعالى – أن تكلل بالنجاح و القبول من جانب أعضاء لجنة  
المناقشة المبدجين .

# التشكرات

بسم الله و الحمد و الشكر لله رب العالمين الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد لله الذي بتوفيقه و تسهيل منه جل في علاه أكملت مسيرتي العلمية .  
أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام هذه المذكرة و أخص بالذكر الأستاذة المشرفة < مقيدش أمينة > التي لم تبخل علي بتوجيهاتها المفيدة و حرصها الدائم على تقديم كل ما هو جاد و مفيد أشكرها على التزامها بمواعيدها ، حضورها و جديتها في متابعة هذا العمل .  
كما لا أنسى أن أشكر العائلة الكريمة على المساعدات المادية و المعنوية التي منحوها إياي .  
كما أتقدم بالشكر إلى عمال مؤسسة سونلغاز الذين رافقوا ملف تربي .  
كما لا أنسى أن أشكر جميع الزملاء و الزميلات ، كما لا أنسى أن أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد لإنجاز هذه المذكرة .

تشكراتي لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير LMD .  
أسأل الله أن يوفقني دائما إلى ما فيه الخير ، و جزاكم الله عن كل ما هو خير



الفهرس

# الفهرس

الإهداء

التشكر

الملخص

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

أ..... المقدمة

## الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

02 ..... تمهيد

03 ..... المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير

03 ..... المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير

05 ..... المطلب الثاني : أنواع مراقبة التسيير

09 ..... المبحث الثاني : أنواع مراقبة التسيير

09 ..... المطلب الأول : أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة

11 ..... المطلب الثاني : مهام مراقبة التسيير

13 ..... المبحث الثالث : أدوات مراقبة التسيير

13 ..... المطلب الأول : المحاسبة العامة

16 ..... المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية و لوحة القيادة

20 ..... خلاصة الفصل الأول

## الفصل الثاني : مفاهيم حول أداء المؤسسة

22 ..... تمهيد

23 ..... المبحث الأول : مدخل حول أداء المؤسسة

23 ..... المطلب الأول : أهداف الأداء

25 ..... المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء

25 ..... المبحث الثاني : مدخل حول تقييم أداء المؤسسة

26 ..... المطلب الأول : فوائد تقييم الأداء

26 ..... المطلب الثاني : مجالات تقييم الأداء

30 ..... المبحث الثالث : عوامل استمرارية وتحسين الأداء

30 ..... المطلب الأول : الإستراتيجية و الأداء

33 ..... المطلب الثاني : الإبداع و الجودة

37 ..... خلاصة الفصل الثاني

## الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز

41 ..... المبحث الأول : الهيكل التنظيمي مهام و دور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز

41 ..... المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان

44 ..... المطلب الثاني : مهام و دور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز

48	المبحث الثاني : المخطط التجاري السنوي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان.....
48	المطلب الأول : أنواع التقديرات في سونلغاز.....
48	المطلب الثاني : تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع .....
49	المبحث الثالث : عرض الميزانية المالية و التشخيص المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان .....
49	المطلب الأول : إعداد الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان .....
53	المطلب الثاني : إعداد حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان.....
55	المطلب الثالث : حساب مؤشرات التوازن المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان.....
57	خلاصة الفصل الثالث .....
59	الخاتمة .....
62	قائمة المراجع .....

قائمة الأشكال و الجداول  
قائمة الاختصارات و الرموز

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
41	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	1
42	هيكل قسم المحاسبة و المالية	2

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
48	مبيعات الطاقة	1-1
49	الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	1-2
50	ميزانية الأصول لثلاث سنوات	2-2
52	ميزانية الخصوم لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	3-2
53	حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	4-2
55	حساب رأس مال العامل	5-2
55	حساب إحتياج رأس مال العامل	6-2
56	حساب الخزينة	7-2

مقدمة

إن الاهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض رقابة كاملة وشاملة هذا النظام هو نظام مراقبة التسيير ويعتبر هذا النظام من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن يطبق بشكل صحيح ولكي يؤدي هذا النظام وظيفته بشكل جيد ويقوم بدور أساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزه داخل المؤسسة .

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن السابق في المؤسسات الأمريكية ، وبعدها عرفت من حيث محتواها أو بعدها ، التنظيمي تطورات كبيرة جدا ، حتى أصبحت من التقنيات الإدارية الأكثر اهتماما في تسيير المؤسسات خاصة الاقتصادية ، فقد أثبت وجودها كأداة لقيادة وضبط والمساعدة في اتخاذ قرارات المؤسسة ، فهي تراقق المسير طيلة تسييره للمؤسسات بحيث تتجاوز بذلك مجرد كونها أداة لمتابعة ومعاينة نتائج معينة فلا يجب أن يفهم ذلك من قاس الأداء مجرد عملية للوقوف على النتائج ، فقياس الأداء يهدف إلى اتخاذ القرارات لتحسين ظروف تحقيق هذه النتائج ، لذلك عملية مراقبة التسيير يمكن اعتبارها نظام لتسيير الأداءات بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه .

**إشكالية البحث :**

مما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هو أثر مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ؟

ولتبسيط الإشكالية قمنا بإدراج أسئلة فرعية :

- ما هو الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير ؟

- كيف يمكن تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية ؟

**فرضيات البحث :**

- إن لمراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى أداء المؤسسة من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء و تصحيحها في وقتها المحدد والملائم .

- الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية .

**أهمية وأهداف البحث :**

- التعريف بوظيفة مراقبة التسيير ومحتواها وإبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين الأداء .

- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير لترشيد القرارات داخل المؤسسة .

- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ومعرفة التقنيات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه لأهداف المؤسسة المسطرة .

**أسباب اختيار الموضوع :**

- تم اختيار هذا الموضوع لأسباب ذاتية وموضوعية ، ولأهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث بالنظر إلى أنه مجال تخصصه .

- لانهيار مراقبة التسيير في التقييم والرقابة فقط والتي هي أداة للتسيير بين مختلف وظائف المؤسسة .

**منهج البحث :**

تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي يتلاءم مع البحث حيث قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي استخدمنا خلاله مجموعة من الكتب والمراجع التي أدرجناها في بحثنا وهي متعلقة به

أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التحليلي الذي ساعدنا على فهم وتوضيح البيانات في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز .

#### صعوبات البحث :

واجهتنا مجموعة من الصعوبات في بحثنا تمحور جلهما في ضيق الوقت و نقص المعلومات .

#### حدود الدراسة :

حدود زمنية : تم دراسة ثلاث سنوات 2015-2016-2017

حدود مكانية : قمنا بدراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغيليزان

#### هيكل البحث :

محاولة منا الإجابة على أسئلة الموضوع و كذلك لاختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول التي كان محتواها كالاتي :

حيث تضمن الفصل الأول الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير و المرتكزات التي تستند عليها .

أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الأداء و تقسيماته و ماهية تقييم و تحسين الأداء .

و في الفصل الثالث و انطلاقا مما سبق و كجانب تطبيقي ، تم التطرق إلى كيفية جمع البيانات و الوسائل المستعملة في البحث و أخيرا تم تحليل النتائج المتوصل إليها

# الفصل الأول

## الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

تمهيد:

تعتبر مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرارات، وقد عرفت تطورا في دراستها وتطبيقاتها تماشيا مع مفهوم المنظمة، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء و العقاب وتظهر بعد ان 21 جاز العملية الاقتصادية وتقتصر على بعض المؤسسات، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها، وقبل بدايتها كتخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة واستراتيجياتها، وتقديم الاستشارة واتخاذ القرارات، ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها ووسائلها، وبعد انجاز العملية تقوم بتحديد الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة، الوقت، المواصفات ومدى تحقيق الأهداف المرجوة ومن ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار.

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

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

المبحث الثاني: أهمية مراقبة مهام مراقبة التسيير

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

## المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

ينحصر هدف هذا المبحث في التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، وأنواع مراقبة التسيير.

## المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم العمل من خلال نسق معين معلومات، قرارات، إجراءات، مراقبة النتائج). وتعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية تمارسها المنظمات المختلفة. فهي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التنفيذ والرقابة.

فالرقابة هي "عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا<sup>1</sup> وتظهر مراقبة التسيير نظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية، ولتكون فعالة لا بد أن تكون مستمرة ومتواصلة.

ويمكن إدراج تعاريف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P. Bergeron بأنها: "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة<sup>2</sup>.

بينما يرى C. Alazard أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة، لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف.

أما A. Khemakhem فيعرف مراقبة التسيير على أنها: "مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان<sup>3</sup> فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة والتأكد من تحقيقها، فهي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد و

<sup>1</sup>: زاهد محمد ديري. الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، سنة 2011، ص 25.

<sup>2</sup>: ناصر دادي عدونو آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، سنة 2004، ص 10.

<sup>3</sup>: A.Khamakhem. dynamique de contrôle de gestion. Ed dunod. France. 1977. P 14.

الطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.

و عليه فإن مراقبة التسيير ترتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية:<sup>1</sup>

- أ - الفعالية: وتعني تحقيق الأهداف وفقا للموارد المتاحة
  - ب - الكفاءة: وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة
  - ت - الملاءمة: وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.
- وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديريات فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.
- وتعرف مراقبة التسيير حسب المعيار الأمريكي: بأنها عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة و باقي الموظفين لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف: الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين واللوائح، فعالية وكفاءة العمليات.

أما المعيار البريطاني: فقد عرفها بأنها تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات و الاجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، للمساعدة على تحقيق أهدافها بالتحقق قدر المستطاع من انتظام وكفاءة انجاز الأعمال متضمنا الالتزام باللوائح عند التحقيق: حماية الأصول، منع و اكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء.

و يقسم أحد الكتاب رقابة المؤسسة إلى مراقبة التسيير و رقابة المحاسبة، و يطل على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء، وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام، وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط و العمليات المرتبطة بالمؤسسة، بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير و أنها مؤيدة بالمستندات القانونية كما تتضمن كل الوسائل و الاجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل و التوجه المحاسبي و تحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة و الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصردادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 14.

<sup>2</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 90/1011، ص 167.

المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية.

1- من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ، و نجد:

أ - المراقبة القبلية: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية

التي تعرقل العمل وتعتبر مراقبة تنبؤية تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من اجل تحديد الاجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل

ب - المراقبة الآنية: وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد أنه سيتم انجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

ت - المراقبة اللاحقة: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية، أو أيام محددة، لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات و سلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

2- من حيث التنظيم: هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار:

أ - المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق اكتشاف الأخطاء والانحرافات و التمکن من تقييم الأفراد، وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم و سير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب - المراقبة الدورية: وتكون على شكل دورات (أسبوعية، شهرية...) وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

ت - المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة أي دائمة لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3- من حيث المصدر: وهناك نوعان من مراقبة التسيير:

أ - المراقبة الداخلية: وهي المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، و الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا إلى<sup>1</sup>:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
  - مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجياتها المتبعة في النشاط.
  - تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
  - تقدير حصة المؤسسة في السوق.
  - تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.
- ب - المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

4- من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

أ - على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم وهذا استخدام عدة مؤشرات: الكفاءة الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر.

ب - المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

<sup>1</sup>.Hamadouche Malika. Contrôle de gestion d'une entreprise publique économique .mémoirmagister.L'ESC. Alger. 2000. P 09.

ت - المراقبة على أداء المؤسسة الكلي: ومن خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي لمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:

5- حسب مستويات الرقابة: تبنى أنظمة الرقابة بطريقة تضمن الكفاءة والفعالية والاقتصاد لمجموع إجراءات التسيير ويعبر عن الرقابة على ثلاث مستويات:<sup>1</sup>

أ - الرقابة الاستراتيجية: وهي مجموع الاجراءات التي تحدد بها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، ويتم وضع الاستراتيجية العامة (الكلية) واختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، والخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

ب - مراقبة التسيير: والتي يمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الاستراتيجية موضع و قيد التنفيذ، تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الاستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى وتكون عادة سنة، تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي ويتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الاجراءات المتسلسلة: برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها، وتقييم الأداءات، والهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:

- بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة وأهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل و تقليص الفوارق.

- بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

و حسب Bouquin فإن مراقبة التسيير أما ثلاث مهمات أساسية:

- ضمان التوافق بين الاستراتيجية والعمليات اليومية.

- حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.

- تنميط العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.

ث - المراقبة الوظيفية: مراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة و فعالية في أجل قصير المدى.

<sup>1</sup>.Frédériegutier.Annepezet. Contrôle de gestion .Darios et pearson éducation. France. 2006. P 3

- الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.
  - الفعالية: مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.
- توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتموين، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية و الأجرور، تسيير الخزينة.

وتكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات لاحتساب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير.

وفي إطار هذا التقسيم، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة بين المراقبة الاستراتيجية و المراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل و المتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الاستراتيجية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>.Frédériegutier. Anne ,pezet , op- cit, p 32.

## المبحث الثاني: أهمية ومهام مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطوراً واسعاً في مهامه من مهمة المحاسبة إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهمية ودور مراقبة التسيير وشروط فعاليته.

## المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام مراقبة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية و صحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في الإدارة والرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس عملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وتستمد أهميتها من:<sup>1</sup>

أ - تغير الظروف تواجه كل المنظمات تغييراً في الظروف البيئية وبشكل متزايد وتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة والبيئة معاً، مما يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقيح التغيير الاستعداد للاستجابة له وكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

ب - تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحددة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاضم أثرها، إذا بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم

ممنوح من قبل الموردون على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية قد تؤثر في أرباحها.

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، مرجع سابق، ص 167.

ت - التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عددا من المواد الأولية و تعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوق رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.

و بالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها في عملية التسيير والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة والتقييم. كما يساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة.

ولكي تحقق الرقابة أهدافها لا بد وأن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها بمقاييس ما تم انجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت خطط أو أهداف محددة مسبقا وفي الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط وملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وما يقترن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الانجاز المراد تحقيقه.

ولذلك فإن للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريته وتحقيق أهدافها الاستراتيجية كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف ومن خلال تلك الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة تستطيع المؤسسة

تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة عن المسؤولين، أفراد أنشطة، منتجات، ومراكز المسؤولية وغيرها و تتخذ في ذلك القرارات اللازمة. ويمكن إيجاز أهمية الرقابة في نقاط<sup>1</sup>:

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تتعرض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- تثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح وبخاصة في الأمور المالية و حدود التصرف فيها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفق الأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات و حسن سلوكهم.

<sup>1</sup>.NobertGuedg, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise. Edition d'organisation.paris. 2000. P 45.

- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية و سيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقدره.
- تثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال و أن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل و نفقاته و إيقاف الإشراف الزائد و ضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية و تحقيق الإدارة الاقتصادية.
- الوصول و إلى معلومات واقعية عن السير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات و بخاصة منها بالسياسات العامل للعمل و بأهدافه.

### المطلب الثاني : مهام مراقبة التسيير

#### الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير ثلاث مهام وهي:<sup>1</sup>

- 1 - تحسين الأداء و فعالية النشاط: إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:
  - التطوير و الاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير.
  - التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه.
  - وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات و الموازنات التقديرية و متابعة و تحليل النتائج.
  - معرفة و دراية دقيقة للإيرادات و التكاليف.
- 2 - التحكم في التطور: إن مسايرة التطور و محاولة التحكم فيه يجعل مراقبة التسيير يشارك في:
  - تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.
  - وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.
  - إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات و الفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة و التي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش.
  - إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات و أسبابها.
- 3-الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية و المرتقبة، و كذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، و لهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في

<sup>1</sup>Hamadouche Malika, op- cit ; p 09.

بعض الدراسات الاقتصادية، بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة، كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق:

- أكثر فعالية.
- أحسن مردودية.
- أرباح و مردودية إنتاجية.
- 

#### الفرع الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير

- 1 - حسن توقيت المعلومة المقدمة و صحتها: يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات و كثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة و دون حاجة للتفسير.
- 2 - سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطلق: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق و طبيعة النتائج و المعلومات التي يقدمها فإنه يسيئ تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 3 - القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين و الموظفين و يدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.
- 4 - توافق النظام المطبق و الهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.
- 5 - التركيز على إستراتيجية و أهداف المؤسسة كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجهها نحو إستراتيجية و أهداف المؤسسة و من بين الأمثلة حول الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسات هناك مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>. محمد الطيب، مدخل التسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 15.

### المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لا بد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة بعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و المركز المالي ومدى تميزها عن منافسها بينما يركز البعض الآخر على قياس جزء معين من الأداء أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج والتسويق الأفراد... الخ. وبالرغم من اختلاف الأدوات الرقابية في تصحيحها وفيما تقيسه فإن كلا منها يسعى إلى هدف واحد وهو تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من المعلومات الناتجة لمنع هذه الانحرافات مستقبلا، يتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من المحاسبة العامة ثم المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة.

### المطلب الأول : المحاسبة العامة

#### الفرع الأول : تعريف المحاسبة العامة

المحاسبة فن موجه لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات و هي تقنية تقوم بجمع تطبيق و تلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع فهي ذات قواعد و أنظمة مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقتها مع الغير وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية

للعمليات و حركة الاموال التي تتم داخل و خارج المؤسسة و تلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة، لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبات الاخرى.<sup>1</sup>

و منه فالمحاسبة كنظام تسجيل مترابط تكن الاستعمالات لها علاقة بالموارد التي مولتها و تكون الاستهلاكات في مستوى من المستويات مرتبطة بمخرجات المخزون في مستوى آخر مما يجعلها وسيلة للتسيير بحيث:

- تسمح إنتاج مؤشرات ضرورية لقيادة المؤسسة.
- تسمح بقياس أداء المؤسسة الاقتصادي و المالي.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1988، ص 8.

النظام الإعلامي المحاسبي: يمكن أن يعرف بمجموعة من العناصر تمكن الحصول، معالجة، تخزين، وإيصال المعلومات لهدف مساعدة الأفراد في الوظائف التنفيذية في التسيير واتخاذ القرارات فهو يقدم معلومات وفق الاحتياجات المختلفة للمستعملين، فهي عنصر أساسي لاتخاذ القرارات التسييرية في المؤسسة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: وظائف المحاسبة

تهتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة إليها ويمكن إيجازها في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- تسجيل العمليات المالية: تعتبر عملية التسجيل بمثابة نقطة البدء للمحاسبة نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمنظمة إنتاجا ملائما للمعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على الوجه الأكمل.
  - تبويب العمليات المالية: تعتبر الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج بيانات فمن خلال هذه العملية يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتما إلى تفادي احتمالات الخطأ.
  - إنتاج تقارير وقياس النتائج تعتبر التقارير بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي تحتاج الدارة لهذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية، كذلك يحتاج المحاسب إلى تقارير مالية دورية تسهل له مهمة قياس نتائج أعمال المنظمة ومركزها المالي.
  - تحليل النتائج وعرضها: تعتبر هذه العملية جزءا هاما في مهمة المحاسبو ما يميزها أنها بالدورية من ناحية كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الإلزام بها، وتهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة وموقفها المالي واحتمالاتها المستقبلية.
- فالدور التسييري للمحاسبة يتمثل في تزويد المسيرين بجزء هام من المعلومات والمتغيرات المهمة التي تدلهم على سير المؤسسة.

### الفرع الثالث: تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

#### 1 - الأرصدة الوسيطة للتسيير:<sup>3</sup>

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 الأرصدة

<sup>1</sup>Moussa Hama, comptabilité général selon L'SCF ,Ed le savoir, Alger,2011,p 21.

<sup>2</sup>.محمد الفيومي، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 21.

<sup>3</sup>KhemissiChiha, gestion et stratégie financiere, 1ere edhouma, Alger, 2005, p 24-25.

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 يسحب كما يلي: مبيعات بضاعة، تكلفة شراء البضاعة.

2 - القيمة المضافة: وهو مفهوم أكثر استعمالاً، عما حققته المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها وهي تحسب إنتاج الدورة + الهامش الخام - استهلاكات الدورة.

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

4 - نتيجة الاستغلال: ويتم حسابها بتقسيم نواتج الاستغلال و أعباء الاستغلال + نواتج الاستغلال - مخصصات الاستهلاكات و المؤونات + مصاريف أخرى لاستغلال).

5 - النتيجة قبل الضريبة: ولحساب هذه النتيجة يؤخذ بعين الاعتبار لمجموع العمليات المالية (نتيجة الاستغلال + النواتج المالية) - المصاريف المالية.

6 - النتيجة 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 (الاستثناء).

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

و يتم حساب هذه الأرصدة من خلال إعادة المعالجة للمعلومات المتضمنة في الميزانية و حساب النتائج و تمثل أداة فعالة في التشخيص و التحليل للوضع الاقتصادية و المالية للمؤسسة و لإجراء المقارنات القطاعية.

## المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية و لوحة القيادة

### الفرع الأول: المحاسبة التحليلية

#### 1 - تعريف المحاسبة التحليلية

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموع الاجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاط المتعلقة بصنعها و بيعها إلى جانب تخطيط و قياس كيفية التنفيذ.<sup>1</sup>

و بالتالي فهي تختلف عن المحاسبة العامة في أن الأولى تهتم بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، بينما تهتم المحاسبة العامة بالقوائم المالية الإجمالية للمؤسسة كوحدة، فقد أطلق عليها عدة مصطلحات:

المحاسبة الصناعية: بحيث تقوم بمعالجة بيانات الإنتاج باستخراج تكلفة كل منتج.  
 المحاسبة التحليلية للتسيير: إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء و اتخاذ القرارات.  
 محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية: إدخال مزيد من الآليات لمواجهة المحيط الصعب.  
 محاسبة التسيير الإستراتيجية: إدخال آليات تخص تطور المحيط على أساس مستقبلي.

#### 2 - وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية

- مع مطلع هذا القرن أسند الباحث كلارك وظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل في:<sup>2</sup>
- المساعدة على تحديد أسعار البيع و تحديد حدود انخفاض الأسعار.
  - المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة و غير المربحة.
  - مراقبة المخزون و تحديد قيمة المخزون.
  - اختبار كفاءة مختلف المسارات و مختلف الإدارات و اكتشاف أوجه التقصير و التبذير.
  - الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى و تكلفة الإنتاج، و ضمان التكامل و الارتباط مع الحسابات المالية.

<sup>1</sup>.بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2011، ص.8.

<sup>2</sup>.Bouquin H, la comptabilité de gestion, 2eme édition economica, paris, 1997, p 15.

وانطلاقاً من هذه الوظائف، يمكن تحديد غايات مهام محاسبة التسيير والمتمثلة في:

- التسعير و تقييم المخزونات.
  - قياس كفاءة المنتوجات، المسارات و الوحدات الداخلية ككل لأجل إعلام المسيرين.
- و تتناسق هذه الغايات مع تلك الأهداف التي تحددها تايلور بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تمكن من:

1 - ضبط و رقابة عناصر التكاليف: بالتحديد الدوري (الشهري) للتكاليف الكلية للمنتوجات المصنعة و قيد التصنيع.<sup>1</sup>

2 - تقييم الأداء بإصدار ميزانيات حساب النتائج الشهرية، بشكل يسمح بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، و تلك التي ينبغي التخلي عنها.

و إلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنصب في دراسة التكاليف و النظر في كيفية التحكم فيها، و بالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أن مع التطور الهائل الذي شهدته نظريات التسيير الحديث، ظهور طرق و أساليب جديدة تغير الهدف من استعمالها ليتنقل من مجرد دراسة التكاليف لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة الممكنة بين التكاليف و المنافع التي تنشأ عنها.

3 - ترشيد قرارات الإدارة و إعداد الخطط: إن اتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة و يمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير و إعداد البيانات و المعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات و إعداد السياسات و الخطط و الموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة.<sup>2</sup>

المحاسبة التحليلية و مجال تطبيقها في مراقبة التسيير

<sup>1</sup>.سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الآفاق، سنة 2010، ص 06.

<sup>2</sup>. صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري و العلمي، دار زهران، عمان الأردن، 1997، ص 32.

إن موضوع المحاسبة التحليلية يمكن أساسا في دراسة، حساب، تحليل و مراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع و سعر التكلفة، من هنا نعرف المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على:

- عرض التكاليف: تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع... الخ
- تصنيف التكاليف: تكاليف مباشرة و غير مباشرة، تكاليف متغيرة و ثابتة.
- تحميل التكاليف: يتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة.

### الفرع الثاني: لوحة القيادة

#### التعريف و الخصائص

تتمثل لوحة القيادة في مجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة و الفورية من أجل قيادة المؤسسة أو الوحدة التي تخصه نحو تحقيق أهدافه.

كما عرفه Alazard. C et Separi. S على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.<sup>1</sup>

ففي عرض لأهمية المؤشرات التي يحتاجها المسؤول و التي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص و تخفيض نسبة الخطر. و من خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط ملخص لأهم المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.

و من بين أهم الخصائص لوحات القيادة:

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به.
- يركز فيها أهم النقاط التي تسمح بتابعة الأداة و التي تتبع الإستراتيجية.
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أداءهم.
- تسمح بكشف الخلل و التعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.
- تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

<sup>1</sup>C. Alazard et S. Sépari, op. cit, p 591.

## مهام لوحة القيادة

لقد عرف Gervais لوحة القيادة بأنها نظام معلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتسمى أداء المسؤوليات.

انطلاقاً من هذا لتعريف يمكن استخلاص مهام الاساسية للوحة القيادة:<sup>1</sup>

- 1 - الدور التقييمي: إن تفويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض له.
- 2 - الدور القيادي: إضافة إلى الدور التقييمي للوحة القيادة فإنها كذلك أداة إخبارية للأقسام الخاصة بها.

## أدوات لوحة القيادة

إن تعريف القيادة بأنها "مجموعة من المؤشرات يستدعي توضيح الأدوات التي تبين هذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي و القيادي لا بد أن تعبر عن حقيقة و تكون بسيطة و سهلة الاستيعاب".

- 1 - النسب: وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين، فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي و القيادي لا بد أن تعبر عن حقيقة و تكون بسيطة و سهلة الاستيعاب.
- 2 - التمثيل البياني: وهي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول وهي أداة أكثر سهولة للاستيعاب.
- 3 - الجدول: وهي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة و صفوف)

<sup>1</sup>Gervais. M, op- cit, p 593.

## خلاصة الفصل:

عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، و أصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وهي أداة فعالة للتحقيق من التجنيد الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

يعتمد نظام مراقبة التسيير على العديد من الأدوات من أجل ضمان متابعة انجازات المؤسسة والتحكم الجيد في أدائها، فالمحاسبة العامة تهدف إلى تسجيل الوقائع التي تقوم بها المؤسسة مع الغير، فهي توفر مجموعة من المعلومات الهادفة إلى خدمة أطراف خارجية، فمعلوماتها شمولية ومالية تمكن من تقييم الأداء، أما محاسبة التسيير فتهدف إلى تبيان معلومات حاضرة تخص كل مركز مسؤولية، ولوحة القيادة التي تسمح بالمتابعة الجيدة لسير العمليات، وتساعد على اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع

# الفصل الثاني

## مفاهيم أساسية حول أداة المؤسسة

تمهيد:

تقوم إدارة تحسين أداء العمل بإزالة جميع العقبات والارتباكات الموجودة والتي تنشأ في العمل كما تساعد على التخلص من أي مشاكل تعليق سير العمل وذلك باستخدام كافة الطرق والوسائل من تسهيلات و تجهيزات و اتصالات حديثة متطورة معتمدة في ذلك على استخدام تقنية المعلومات الحديثة و من الضروري أيضا وجود الموارد البشرية الملتزمة تجاه المؤسسة ببذل مجهوداتهم لتحسين أداء المؤسسة.

و من أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز وإعطاء المفاهيم الأساسية لأداء المؤسسة وذلك بالتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: مدخل حول أداء المؤسسة.

المبحث الثاني: مدخل حول تقييم أداء المؤسسة.

المبحث الثالث: عوامل استمرارية وتحسين الأداء

## المبحث الأول: مدخل حول أداء المؤسسة

يعرف الأداء على أنه القيام بأعباء الوظيفة من مسؤوليات وواجبات وفقا للمعدل المفروض أدائه من العامل الكفاء، ذلك المعدل الذي يمكن معرفته من خلال تحليل الأداء أي من خلال دراسة كمية العمل والوقت المستغرق وإنشاء علاقة عادلة بينهما.

## المطلب الأول: أهداف الأداء

يتطلب نظام الموازنات التخطيطية الفعال أن تقوم إدارة المنظمة ببناء أهداف أداء لكل قطاع من قطاعات المنظمة، وتقوم الإدارة العليا بالإفصاح عن أهداف الأداء لمديري القطاعات في المنظمة من خلال الموازنات التخطيطية الدورية لتلك القطاعات، ويطلق على مثل هذا النظام اصطلاح نظام موازنات الأداء<sup>1</sup> ويتم التنسيق بين أهداف الأداء لكل قطاع بصورة يمكن معها تحقيق الأهداف الشاملة للمنظمة إذ التزم كل قطاع بتنفيذ أهداف الأداء المحددة له، بحيث أنه إذا تم تحقيق الأهداف المحددة لكل قطاع على حدى فإن النتيجة النهائية أو محطة ذلك تتمثل في تحقيق الأهداف الشاملة للمنظمة.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء

يجب أن يأخذ المسؤولين في اعتبارهم عند تقييم الأداء لمنظمة ما تشغيل عوامل قد تؤثر في الأداء ومن بين تلك العوامل مل يلي:

1 - الاختلاف الملحوظ في حجم العمل قد يؤثر في الأداء: فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج إلى موارد لكل وحدة عمل أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل.

2 - وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج: إن سبب النقص في العمل المتاح " وقت الانتظار" لدى العاملين انخفاضا في معدل الإنتاج، وعلى النقيض فإن كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن أن تسبب تعجلا ومعدلا أعلى للإنتاج مثل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائما ويتولد عنه انخفاض في نوعية المنتج النهائي.

<sup>1</sup> عبد المقصود ذبيان وآخرون، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات (نظام المعلومات المحاسبية وتطبيقها على الحاسب)، جامعة الاسكندرية، مصر، سنة 2003، ص 38.

<sup>2</sup> عبد المقصود ذبيان، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، سنة 1997، ص 59.

3 - التحسينات التنظيمية والاجرائية ذات أثر مباشر على الأداء : يتوقف معدل الإنتاج على عوامل عدة منها ملاءمة الترتيبات التنظيمية والاجرائية فالتعديل التنظيمي مثلا الذي يعبر من تدفق وتتابع العمل عادة ما يترتب عليه تغييرا في معدل الإنجاز و ميكنة العملية اليدوية ترتب ارتفاعا واضحا في معدل الإنتاج و بالمثل فإن اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.

4 - الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب التوطن الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية: قد تتباين معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى ولو أدى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة من ذلك مثل في عملية ينطوي على حصر وتسجيل الأفراد الداخلين والمغادرين لدولة ما حيث هؤلاء الأفراد قابلون للعد قد يتباين معدل الحصر والتسجيل بحسب ما إذا كان الحصر يتم في الموانئ البحرية أو الجوية أو فقط العبور على الحدود البرية، فدرجة التفتيش المطلوبة عند كل موطن من هذه المواطن وانتظام تدفق حركة الدخول والمغادرة واختلاف اللغات المستخدمة عند كل موطن... الخ كلها كتغيرات تؤثر على معدل الإنتاج.

5 - توعية وحدة العمل التام قد تقضي بالمعدلات مختلفة لإنتاج : معدلات الأداء كمية بطبيعتها وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. توفيق محمد عبر محسن ، تقييم الاداء مداخل جديدة لعالم جديد ، جامعة الزقايق ، مصر، سنة 2004 ، ص 07.

إن الهدف الأساسي الذي تسعى إليه كل المؤسسات والمنظمات على اختلاف مستوياتها وإمكاناتها هو تحقيق جميع الأهداف التي قامت من أجلها هذه المؤسسة وبمعدلات عالية من الفعالية والكفاءة في العمل وذلك بتوفير الجو الملائم للعمال الذي يحفزهم على أداء تلك الأعمال بفعالية أكبر.

### المبحث الثاني: مدخل حول تقييم المؤسسة

تعتبر عملي تقييم الاداء من العمليات الهامة على جميع مستويات المنظمة ابتداء من الإدارة العليا و انتهاء بالعاملين في أقسام وحدات الإنتاج، وهي عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين.

#### المطلب الأول: فوائد تقييم الأداء

تعتبر معدلات الأداء من وجهة نظر الرقابة الإدارية مفيدة في إظهار فاعلية العمليات وإلقاء الأضواء على مواطن المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي و من ذلك.

- 1 - الاستخدام غير السليم للأفراد: حيث ينشأ لتتراكم الوظيفي من جراء الانخفاض التدريجي في عبء العمل إلى أن يكون العاملون في مجموعهم في مستوى عددي مناسب لكنهم غير موزعين بشكل يحفظ العلاقة بين العمل والعاملين.
- 2 - التوزيع غير السليم للعمل: حيث يزيد العبء على بعض الوحدات التنظيمية بينما البعض الآخر تحمل بالقليل من عبء العمل.
- 3 - الاجراءات غير الملائمة: توجد بعض الاجراءات المعقدة والتي لا ينمك تصحيحها إلا من خلال تقييمو الأداء.
- 4 - التشغيل غير الكافي للمعدات: حيث لا يستخدم المعدات المستعملة بكفاءة أو أن تكون تلك المعدات في حالة متدهورة.

كما يلخص البعض فوائد تقييم الأداء في النقاط التالية:

يعتبر تقييم الأداء أهم الركائز التي تبنى عليها المراقبة والضبط. يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة. كما يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات، تغيير المنتجات، غزو أسواق جديدة... الخ. يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة. كما يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

#### المطلب الثاني: مجالات تقييم الأداء

تتكون أي مؤسسة من عدة أنشطة أو مجالات تعمل مجتمعة على تحقيق الهدف العام، فضلا عن أن لكل منها أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم فإن معرفة مدى تقدمها إلى ما ترمي إليه يتطلب منها ذلك تقييما للمستوى الذي حققته، كما أن كفاءة وفعالية الأداء الكلي للمؤسسة هو محصلة الكفاءة وفاعلية مختلفة تلك المجالات أو الأنشطة فيها، وعلى اعتبار أن هذه الأخيرة تترابط وتتكامل مع بعضها البعض فإن أداء أي مجال يؤثر بالضرورة على أداء المجالات الأخرى، ولغرض حساب مستوى الأداء الذي حققته تلك الأنشطة وكذا الوقوف على مستوى التطور في أي جانب أو مجال من مجالاتها فإن ذلك يتطلب توفر مجموعة من المعايير تحكم عملية التقييم تلك، كما أن هذه الأخيرة تحدد الأهداف العامة والتي تم صياغتها في إطار عملية لتخطيط الاستراتيجي ليتم ترجمتها إلى أهداف العمليات وذلك بمختلف المراكز بالمؤسسة سواء كانت مراكز الإنتاج (سلي أو خدمي) أو مراكز مع الأخذ بعين الاعتبار عاملي الكفاءة و الفعالية التي يتضمن عليها كل مركز.

ولقد ذهب العديد من الباحثين والكتاب إلى أن هناك جوانب أساسية في التنظيم إذ ما حددت لها معايير لتقييم فإنها تسهم في تحقيق الأداء المطلوب منها، وفيما يلي عرض لبعض من تلك الجوانب.<sup>1</sup>

1 - الإنتاج: إذ يعتبر الإنتاج من بين المجالات التي يتم استخدام معايير التقييم فيها والتي تعمل على قياس كمية الإنتاج مقارنة بتكلفة عوامله كالعمل، رأس المال، الموارد والآلات سواء كانت مجتمعة أو كل منها على انفراد، كما وتتم عملية مقارنة بين الإنتاج الفعلي والإنتاج المخطط له أو الإنتاج بالطاقة المتاحة أو الإنتاج في السنوات السابقة وما إلى ذلك.

2 - التكاليف: ذلك لغرض قياس التكاليف الفعلية المخطط لها أو بالتكاليف المعيارية أو بتكاليف سنوات سابقة وبتمثيلها من المؤسسات الاقتصادية المشابهة المحلية منها أو الإقليمية، مما يتطلب ذلك توفر تقارير وبيانات واضحة أمام إدارة المؤسسة توضح الانحرافات الموجودة لغرض تصحيحها والنتائج الإيجابية لأجل تدعيمها وتعزيزها وكذا التوسع بها.

3 - الإدارة: إذ تبين معايير تقييم الأداء المؤسسة الاقتصادية مدى كفاءة إدارتها في أداء المسؤوليات الموكلة لها بنجاح، كنجاحها في تنفيذ الموازنات التخطيطية، حسن إدارة واستغلال الأموال وكذا الموارد المتوفرة لديها وكذا التنفيذ الجيد للعمليات والخطط المرسومة.

4 - القوى العاملة: إذ تستخدم المعايير هنا للتعرف على إنتاجية العامل الواحد وكذا التطور الحاصل فيها مع مرور الزمن وإلى معرفة مدى تأثير كل من الإصابات، الإجازات، الانقطاعات، والنزاعات العمالية عليها.

<sup>1</sup>. محمد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 61.

- 5 - المركز المالي: تعتبر المعايير في المجال من أفضل الوسائل التي يكشف من خلالها على الوضع المالي للمؤسسة، إذ تعتمد إلى تبيان كفاءة المؤسسات في استخدام رأس مالها وكذا الموجدات الثابتة والمتداولة لديها كما تهدف إلى إيضاح مدى الاستفادة من التسهيلات الائتمانية والقروض التي تحصل عليها ومعدل كلفة التمويل وتحليل الأرباح وطريقة توزيعها والاحتياطات التي بنتها المؤسسة لمواجهة حالات الطوارئ والظروف غير الاعتيادية وما إلى ذلك.
- 6 - الموازنات التخطيطية: إن توفر معايير الأداء يساعد على وضع الموازنات التخطيطية للمؤسسات إذ يكون باستطاعتهم رسم الخطط والسياسات الإنتاجية والأجرية والسعرية والتسويقية... الخ في ضوء مسار المعايير والنتائج التقويمية التي تغطيها.<sup>1</sup>
- كما وقد يتعدى مدى تقييم الأداء إلى منتجات وإنتاجية المؤسسة وكذا المركز السوقي إذ تقوم المؤسسة بتقييم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها مستقبلا.
- 7 - الإنتاجية: تتمثل العلاقة بين مخرجات المؤسسة من سلع وخدمات وبين مدخلاتها، كما يعتبر الإنتاجية مقياسا لمدى استخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقات متاحة لها وبما يكفل تحقيقا للأهداف المنشودة.
- 8 - المركز السوقي: يمثل الحصة السوقية للمؤسسة والتي تشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة مع حجم أعمال المنتج أو السلعة على مستوى السوق وعادة ما تقارن بأقوى المنافسين في السوق هذا ولا لايعني أن تقييم الاداء يتوقف عند هذا الحد من المجالات بل يتعداها إلى مجالات أخرى، إذ أن هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويرجع ذلك التعدد والتباين في المجالات التي تشتمل عليها العملية الأدائية إلى الأهمية النسبية لكل مجال وإلى مدة مساهمته في تطوير المؤسسة، ويعني ذلك أن تحديد معايير تقييم الأداء لا يقتصر على المجالات السابقة إنما يتعداها إلى مجالات أخرى كمجال الخدمة والبحث والتطوير والمسؤولية الاجتماعية، إذ يتضمن المجال الأول على معايير متنوعة ومتعددة في قياس جودة الخدمة والتي تختلف من نشاط إلى آخر تبعاً لاختلاف نوعها، وينصب اهتمام تلك المعايير حول

<sup>1</sup>. فلاح حسن الحسني، إدارة المشروعات الصغيرة، مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص 313.

9 - كمية ونوعية الخدمة، الزمن المستغرق في تقديمها، المنفعة المتحققة منها مقابل تكلفتها، مدى توفر تغطية عكسية من المستفيدين وذلك لتحسين نوعها، أما مجال البحث وتطور فإن المؤسسة ومن أجل الانتفاع به فهي تعمل على تشجيع وتنمية الإبداعات فيها. وذلك بما يتوافق وتوجهاتها المستقبلية، لذلك فهي تعتمد على وضع معايير لقياس ذلك كعدد البحوث المنجزة خلال فترة زمنية معينة إمكانية تطبيقها واقعيًا وعدد البحوث التي طبقت منها فعليًا والعائد على الاستثمار في البحوث والتطوير فيما يخص المسؤولية الاجتماعية كمجال من المجالات التي يمكن أن تشتمل عليها العملية الأدائية فإنه من الصعب في أغلب الأحيان قياس مدى تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة به نظرًا إلى قياس إسهاماتها في حماية المجتمع الذي تتواجد فيه لا يمكن قياسها قياسًا كميًا كتحقيق أدائها في مجال مكافحة تلوث البيئة والمشاركة و المساهمة في الأنشطة المجتمعية كالثقافة، تجميل المنطقة، الاستقرار الوظيفي للعاملين ومدى تطبيق القوانين الحكومية ولطالما أن هذه الأعمال بالإضافة إلى أعمال أخرى لا يمكن قياسها كميًا فإن الحكم على أدائها يكون بالنتائج المتحصل من سياستها العامة وما تقدمه من نشاطات ذات مصلحة عامة كإشباع حاجات ورغبات أفراد المجتمع، وخلق فرص للعمل لهم وتنمية خبراتهم الإدارية والفنية وكذا زيادة الدخل القومي، رفع مستوى المعيشة للأفراد وتحقيق مستوى أفضل من الرفاهية لهم، كما وأن هذه السياسة تقيم وتقدر على أساس المبالغ التي تفقها سنويًا بالمقارنة مع ما أنفقته.

مؤسسات مماثلة لها تعمل في نفس المجال، أو على أساس الشكاوي والمخالفات التي لحقت بها مقارنة مع غيرها من المؤسسات المثيلة في السوق خلال فترة معينة.<sup>1</sup>

ولغرض أحكام المؤسسة لعمليات تقييم أدائها والرقابة عليه فإنها تلجأ إلى استخدام معايير أو مؤشرات معينة في قياسه، وتمثل هذه الأخيرة وسائل عملية تقاس بها كفاءة الأداء المؤسسي وفعاليتها وعلى اعتبار أنها تمثل بيانات مكتوبة نصف كيف يمكن تأدية العمل بشكل جيد<sup>2</sup> فهي تعمل على اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومن ثم العمل على تعزيز الإيجابيات وتصحيح الانحرافات وبذلك ضمان استمرارية العمل المؤسسي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العالمية، الطبعة الأولى، 2000، ص 46.

<sup>2</sup> زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 371.

<sup>3</sup> مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 27.

## المبحث الثالث: عوامل استمرارية وتحسين الأداء

تنشأ جميع المؤسسات في بداية الأمر وهي تعمل في طياتها أفاق وطموحات نحو المستقبل، إذ تعمل جاهدة بكل ما توفر لها من وسائل وإمكانيات في سبيل ضمان بقاءها، استمرارها وتطورها وكذا تحقيق ما تريد الوصول إليه لكن الذي تواجهه تلك المؤسسات وخاصة حالياً نظراً لما يميزه من حركات متفاعلة مع محيطها المليء بالتهديدات، الفرص المفاجآت، الغموض في بعض الأحيان، ولذلك وجب عليها التفكير في أساليب جديدة توجه إمكانيات وموارد المؤسسة واستثماراتها نحو اغتنام الفرص وتحقيق الرؤى والأخطار، الأهداف بأقل التكاليف ولعل من أوجه تلك الأساليب: الاستراتيجية كونها تمثل أسلوب عمل خطة شاملة لتحقيق الأهداف، الإبداع ما يحمله من جديد سواء كان ذلك في طرف وأساليب العمل أو الوسائل أو العملية الإنتاجية أو حتى المنتوجات ولما له من تأثير وأهمية في تحسين وتطور أداء المؤسسة لأعمالها، فضلاً عن توجه المؤسسات حالياً إلى البحث عن الجودة بما يساهم بقدر كبير في الرفع من مستوى أدائها.

## المطلب الأول: الاستراتيجية والأداء

يقوم الأداء على أنه يمثل ذلك النشاط الشمولي المستمر والذي يعكس نجاح أي مؤسسة واستمراريتها و قدرتها على التكيف مع ما هو محيط بها أو فشلها وانسحابها، كما ويشتمل كغيره من المصطلحات على مفاهيم تتعلق به كالنجاح أو الفشل، الكفاءة والفعالية، الأداء المخطط والفعلي، الأداء الكمي والنوعي. ولقد كان ينظر للأداء قديماً من ناحية القيمة المالية التي تحققها المؤسسة فقط لكن أغلب المؤسسات وجدت بأن هذا المنظور لا يسمح لها باستمرارية وفعالية أدائها كونها ركزت على القيمة المالية فقط والتي تحقق لها أداء فعالاً على المدى القصير وليس على المدى البعيد.

G. ومن هذا المنطلق فقد جاءت عدة دراسات عملت على توضيح تلك الفكرة ومن بينها دراسة كل من Hamel و C. K. Prahalad والتي أوضحت بأن كثيراً من المؤسسات كانت تطمح لتحقيق أهداف معينة على الرغم من أن مواردها وإمكاناتها لا تسمح بذلك لكن مع مرور الوقت وجدت نفسها قد نجحت في كل المستويات ووصلت إلى ما كانت تطمح إليه فمن خلال هذه الدراسة تبين أن إدارة المؤسسة والأساليب المستخدمة تلعب دوراً كبيراً في ذلك ولعل من بين تلك ال أساليب ما يسمى بالإدارة الاستراتيجية.<sup>1</sup>

يقصد بالإدارة الإستراتيجية تلك العملية التي يستطيع المديرون بواسطتها تأسيس اتجاه طويل الأمد للمنظمة وتحديد أهداف معينة وتطوير استراتيجيات لغرض تحقيق هذه الأهداف في ضوء جميع الظروف الداخلية والخارجية ذات العلاقة ثم التعهد بتنفيذ الخطط المختارة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>. شيقارة هجرة، الاستراتيجية التنافسية ودورها في أداء المؤسسة: مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص علوم إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، دفعة 2004-2005، ص 109-110.

<sup>2</sup>. كاظم نزار الركابي، الاستراتيجية العولمة والمنافسة، داروائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص 58.

وفقا لهذا التعريف فإنه يستند إلى ثلاثة أفكار رئيسية هي:

- الإدارة الاستراتيجية عملية يتم من خلالها بناء الاتجاه المستقبلي للمنظمة.
- وضع الاهداف لأعمال معينة والعمل على تنفيذها وتجسيدها واقعيًا، وذلك بوضع الاستراتيجيات -
- المناسبة لتحقيق ذلك مع الاخذ بعين الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة.
- العمل على تنفيذ الخطط والاستراتيجيات من أجل تحقيق تلك الاهداف.

كما وقد عرفت على أنها: "مجموعة القرارات والممارسات الإدارية التي تحدد الأداء طول الأجل للمنظمة بكفاءة وفعالية ويتضمن ذلك وضع أو صياغة الاستراتيجية وتطبيقها وتقويمها باعتبارها منهجية أو أسلوب عمل"<sup>1</sup> ولقد اعتبر هذا التعريف الإدارة الاستراتيجية على أنها وصف أو تصور للتوجه المستقبلي للمؤسسة و مسار أعمالها وأنشطتها والذي تحاول من خلاله احتلالها مكانة متميزة في المستقبل في ظل محيطها، كما و يقع على عاتق الإدارة صناعة أو صياغة الاستراتيجية وتنفيذها وكذا القيام بعمليات التقويم لها على اعتبارها أنها أسلوب عمل أو ذلك الإطار العام الذي يحكم المؤسسة في مختلف الأنشطة والمهام وذلك في حدود أهدافها.

كما وقد عرف آخرون الاستراتيجية على أنها تواجه المنظمة ونظامها الكلي بعيد الامد بما يضمن توافق مواردها مع تغيرات البيئة وبخاصة في أسواقها وزبائنها أو عملائها إضافة إلى مقابلة توقعات المساهمين، و قصد بها أنها تعرف أين تريد أن تذهب المؤسسة لتحقيق أغراضها والوصول إلى رسالتها.<sup>2</sup>

فبذلك الاستراتيجية تحديد للتوجهات المستقبلية التي تضمن تحقيقا فعالا لأهداف المؤسسة وذلك على المدى البعيد أخذا بعين الاعتبار ما هو متوفر لديها من موارد وما هو سائد في المحيط.

إن الأداء والإستراتيجية هما مفهومان مرتبطان ومتكاملان إذ أن نجاح الأول يعتمد على نجاح الثاني. فالأداء ما هو إلا نتيجة اختيار فعلي وواقعي لمصادقية الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة والموضحة

<sup>1</sup> حسن الدوري، الإدارة الاستراتيجية والتميز الإداري، التخطيط الاستراتيجي، بدون تاريخ http://www.Kantaji.com/files/ manage/a 14pp8

<sup>2</sup> نعمة عباس الخفاجي، الإدارة الإستراتيجية: المدخل والمفاهيم والعمليات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص

لأبعاد وحالات تكيف المؤسسة مع بيئتها كما أن نجاح الأداء يعتمد على مدى كفاءة المؤسسة وقدرتها في إعداد الاستراتيجيات المناسبة وكذا التنفيذ الجيد لها والتي تشتمل على خمس خطوات هي:<sup>1</sup>

- صياغة الرؤية الاستراتيجية التي تزود المؤسسة باتجاه طويل الأجل وتساعد في وضع رسالة واضحة تسعى للوصول إليها.
- تأويل الرؤية والرسالة الاستراتيجية إلى أغراض وأهداف قابلة للقياس.
- الانتقال بالإستراتيجية إلى مرحلة تحقيق الأهداف المرغوبة.
- تحقيق وتنفيذ الإستراتيجية المختارة بكفاءة وفعالية.
- تقييم الأداء ومراجعة التحسينات الجديدة وتحديد الإجراءات التصحيحية على المدى الطويل.

وبذلك فالأداء ما هو إلا نتيجة لهذه العمليات أو المراحل وأي خلل أو إخفاق في أي منها سيعكسه أو يؤشره الأداء وفي نفس المجال فإن أهمية الاداء تبرز من خلال ثلاث أبعاد رئيسية وهي: البعد النظري، التجريبي و الإداري.

فمن الناحية النظرية إن اهتمام مختلف الإدارات به نظرا لما يمثله لها من أهمية إذ يعتبر مقياسا لنجاحها أو فشلها وكذا اشتغال أغلب النظريات على مضامين ودلالات تخص الأداء سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر ويكمن السبب وراء ذلك في أن الأداء يمثل اختبارا زمنيا للإستراتيجية المتبعة.

أما من الناحية التجريبية فإن أهمية الأداء تظهر من خلال استخدام معظم الدراسات والبحوث التي تخص الأداء في اختبار الإستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة، أما على صعيد الأهمية الإدارية للأداء فإنها تظهر واضحة خلال الاهتمام المتزايد والمميز الذي حظي به من قبل إدارات المؤسسات وذلك من خلال نتائجها والتي يمكن استخدامها في إجراء التحويلات أو التغييرات على مستوى كل من الأهداف، الإستراتيجيات، السياسات وحتى البرامج.

انطلاقا مما سبق يمكن القول بأن الإستراتيجية هي ذلك الإطار المرشد العام لنشاط وعمليات المؤسسة كما أنها تمثل الطريق الموصل لما تسعى إليه من أهداف وغايات، فالوصول إلى ذلك راجع إلى مدى اعتماد المؤسسة على إستراتيجيات و خطط تضمن لها ذلك وكذا التنفيذ الصحيح والجيد لها.

<sup>1</sup>. هيثم أحمد حسين عبد المنعم، نموذج محاسبي لقياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات، بدون تاريخ/ [http://unpan1-un.Org/intradoc/](http://unpan1-un.Org/intradoc/groups/public/document/ARADO/unpoNoo6256.pdf)

## المطلب الثاني: الإبداع والجودة

### الفرع الأول: الإبداع

حتى تتمكن المؤسسة من التقليل من المخاطر والمصاعب التي تواجهها من تحقيق التميز في مجال نشاطها وضمن السوق التي تنشط فيها فإنها تحتاج إلى بيئة إبداعية تقبل وتحفز مشاريع الإبداع مهما كان مجالها والتي تضمن من خلالها الوصول إلى كل ما هو جديد يضمن لها تحسين أدائها وتحقيق جودة شاملة لمنتجاتها وأسعار تنافسية تعظم الأرباح وتنمي مكانتها التنافسية ولذلك فإنه عند اختيار مشروع الإبداع فإن المؤسسة تخضع لعملية الاختيار تلك لعدة اعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي:

1 - التكنولوجيا: إن نجاح المؤسسة في ظل التغيرات الحاصلة في بيئتها وبالأخص تلك التي تحدث في مجال التكنولوجيا راجع لمدى تكيفها مع التطورات الصناعية الحاصلة ومدى تقبلها لذلك، فكلما تقبلت المؤسسات لما هو جديد فإن ذلك يؤدي إلى زيادة فعاليات الأداء وفي مختلف المستويات في المؤسسة وذلك من خلال:<sup>1</sup>

- توفير الجهد والوقت ;
- توفير التكاليف وزيادة الإنتاجية ;
- الحصول على مزايا تنافسية ;
- تحسين ظروف العمل وتحقيق جودة المنتجات كما وتسهم التكنولوجيا في زيادة النمو الاقتصادي و ذلك من خلال ما يلي:

- اكتشاف استخدامات جديدة للموارد الموجودة وكذا زيادة إنتاجيتها باستخدام آلات عالية الكفاءة.
- اكتشاف طرق إنتاج جديدة تعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية.
- تحسين نوعية السلع وزيادة حجم المبيعات وبالتالي ربحية المؤسسة.

<sup>1</sup> إبراهيمي شراف، انعكاس إستراتيجية الابتكار والتطوير على طبيعة نشاط و ربحية المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المجتمع الصناعي صيدال- مداخلة ضمن الملتقى الدولة حول: المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة يومي 16-17 نوفمبر 2008، جامعة 8 ماي 1945، ص 28.

2 - المؤسسات المنافسة: من أبرز الاعتبارات الواجب أخذ المؤسسة لها بعين الاعتبار عند اختيارها لمشروع الإبداع هو الطبقة المنافسة لها نظرا لما تشكله عليها من خطر إذ أن توصل هذه الأخيرة إلى ما هو جديد قبل المؤسسات سيؤثر بالسلب عليها من ناحية الحصة السوقية للمستهلكين وكذا المكانة في السوق، لذا كان واجبا على أي مؤسسة تسعى إلى البقاء والاستمرارية أن تكون دائما على إطلاع لما يقوم به منافسيها من خطط وإستراتيجيات تم أو سيتم تنفيذها، إذ أن هذا الاطلاع سيؤدي بها إلى التوصل إلى ما قد يساعدها على تحقيق الميزة التنافسية لها والتي يمكن أن تؤثر على الأداء وكل ذلك يكون قبل أن تصل إليه المؤسسة.

3 - مؤهلات المؤسسة: لا يجب على المؤسسة أن تختار مشروع الإبداع بطريقة عشوائية دون مراعاة لإمكاناتها المادية، المالية والبشرية، فلو اختارت مشروع يفوق قدراتها وتبدأ في عملية التنفيذ يتوقف المشروع في منتصف الطريق وذلك كفاية الإمكانيات والموارد فإن ذلك سيؤثر على سمعة المؤسسة ويقلل من ثقة العاملين بها وبالتالي تقل مردوديتهم وهذا يؤثر على أداء المؤسسة ككل لأن المؤسسة عبارة عن كل متكامل كما ويعتبر المورد البشري من بين الإمكانيات والموارد التي يجب على المؤسسة مراعاتها قبل عملية الاختيار إذ أن توفرها على الكفاءات والقدرات الإبداعية اللازمة وحسن استغلالها وتوفيرها لنظم الحوافز المادية والمعنوية لتشجيع الأفراد تأثير على أداء هذه الأخيرة ومن ثم أداء المؤسسة ككل.

4 - ملاءمة المنتجات: يقصد مدى تقبل ورضا المستهلكين للمنتجات والخدمات أي مدى تلاؤم منتجات وخدمات المؤسسة مع احتياجات الزبائن أو المستهلكين نظرا لما أصبح يمثله هذا الأخير فيها، إذ أصبح يمثل المسير لها ومختلف وظائفها كما وأن المؤسسة الناجحة هي تلك التي تواكب وتسائر مختلف رغبات مستهلكيها مما يزيد من رضاهم وولائهم وأحسن ما تستخدمه المؤسسة لضمان ذلك هو الاقتراب من هذه الشريحة والبحث عن رغباتها وطلباتها وتطوير المنتجات والخدمات وأساليب الإنتاج بالطريقة التي تطلبها مما يبقي على ولائها ورضائها.<sup>1</sup>

5 - السوق المتوقع: يجب مراعاة عدة عوامل والتي من بينها الأسعار الحالية ومعدل تطورها وكذا أخطار المنافسة خاصة في مجال السعر لأن هدف أي مؤسسة هو الإنتاج بأقل التكاليف والبيع بسعر أقل من منافسيها وأيضا يجب مراعاة أسلوب التسويق المعمول به سواء كانت هي التي تقوم بتسويق منتجاتها أو تعتمد على وسيط في ذلك، كل ذلك له تأثير على أداء المؤسسة وخاصة من الناحية المالية، الحصة

<sup>1</sup> كبيش جمال، قدام جمال، دور الإبداع الابتكار في خلق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة يومي 16-17 نوفمبر 2008، جامعة 8 ماي 1945، ص 174.

السوقية، المستهلك إذ وصول المنتج إلى المستهلك في الوقت الذي يطلبه فيه وبأسلوب يليق به سيزيد من ولائه ورضاه عن المؤسسة.<sup>1</sup>

مما سبق يمكن القول بأن الإبداع هو التوصل إلى كل ما هو جديد سواء كان ذلك منتجا، طريقة أو أسلوب عمل تكنولوجيا كل ذلك يؤثر على المؤسسة وأدائها وذلك من خلال النتيجة النهائية للإبداع، والمتمثلة في المنتجات، الخدمات، عمليات، تكنولوجيا الأسواق كلها تمتاز بالجدة والحدثة والتي تفيد من الميزة التنافسية للمؤسسة وتخلق لها أرباحا وتنهي من حصتها السوقية.

### الفرع الثاني: الجودة

لقد أصبحت المنظمات تولي اهتماما كبيرا بالجودة وذلك لكونها ظاهرة عالمية إذ أصبحت الجودة محل اهتمام المنظمات التي تسعى للحصول على الميزة التنافسية في ظل التغيرات العالمية، وزيادة حدة المنافسة و ظهور الأسواق العالمية أصبحت المؤسسات تقارن بأدائها بأداء المؤسسات الرائدة، وبالتالي تحاول تحسين من الجودة منتجاتها رغبة منها في تلبية رغبات المستهلكين.

تعرف الجودة على أنها: "قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك فالجودة تعني درجة عالية من النوعية والقيمة"<sup>2</sup>، فهي تهتم بنوعية المنتج أو الخدمة المقدمة إلى الزبون وكذلك القيمة التي تضيفها له المؤسسات حاليا لم تعد تهتم فقط بجودة المنتج أو الخدمة المقدمة وإنما أصبحت تشمل جميع الوظائف المكونة لها، كما أن تسييرها يتم عن طريق الأفراد الموجودين في المؤسسة وليس فقط من طرف المختصين في الجودة.

و جودة الاداء ترتبط بشكل مباشر بقدرة السلعة على القيام بالوظيفة المتوقعة منها، إذ تبين أن المؤسسات التي تعتمد على الجودة تتمتع بمستوى أداء مرتفع بحيث تمت جملة من الدراسات وذلك لبحث في العلاقات بين الجودة والربحية والحصة السوقية فهذا يضمن الربحية وسواء تم قياس هذه الأخيرة بالنسبة للمبيعات أو الاستثمار فإن أداء المنظمات التي تتمتع بالجودة تفوق مثيلاتها، فلما تركز المؤسسة على الجودة فهذا يعني أنها تمتلك ميزة تنافسية وبالتالي تحظى بولاء الزبائن بالإضافة إلى تميزها بأداء مرتفع و لهذا تحاول المنظمات التمييز في منتجاتها كما أن تحسين الجودة يؤدي إلى التقليل من الأخطاء، العيوب و الانحرافات وهو ما يؤدي إلى التميز في الأداء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Emmanuel peteyron. La vielle strategique édition Ecomonica , paris, 1998, p 200.

<sup>2</sup>ويكيبيديا الموسوعة الحرة، إدارة الجودة الشاملة <http://:wikipedia.org/wik>

<sup>3</sup>أسوليا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 124.

وكذلك من خلال مفهوم منظمة التقييس الدولية سيتم إبراز أو توضيح دور الجودة في تحسين الأداء و النتائج في المنظمات، بحيث تهدف المنظمة الدولية إلى توحيد المواصفات التي تشجع الالتزام و تطبيق المعايير و المواصفات التي تعمل على تحسين كفاءة التشغيل و تطوير الإنتاجية و خفض التكاليف.<sup>1</sup>

و باتباع المؤسسة لهذا المعايير و المواصفات و تطبيقها فإنها تحصل على شهادة مما يعني أنها ذات فائدة و أنها قادرة على إثبات وجودها أما المؤسسات العالمية، و تحقيق المؤسسة لهذه الشروط يعني أنها تتمتع بالجودة في الأداء أي أن نسبة الأخطاء قليلة جدا أو يمكن أن تكون معدومة.

إذن يمكن القول بأنه عندما تسعى المؤسسة إلى تحقيق الجودة فإن ذلك سيؤدي إلى تحسين الأداء و ذلك من خلال:<sup>2</sup>

- التخطيط الإستراتيجي للجودة: و المقصود به تحديد الأهداف الرئيسة و خطوات تحقيقها و مؤشرات قياسها داخليا و خارجيا.
- خدمة العملاء: و إشباع حاجاتهم و متابعة خدمة ما بعد البيع.

<sup>1</sup>. فريد حاز، إدارة الجودة الشاملة و الإنتاجية و التخطيط التكنولوجي للتميز و الزيادة و التفوق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 291.

<sup>2</sup>. المرجع السابق ص 293.

### خلاصة الفصل

يعتبر الأداء محصلة لما تقوم به المؤسسة الاقتصادية من مهام ووظائف سواء كان ذلك على الصعيد التجاري، الصناعي، أو حتى الخدماتي فهو يمثل بذلك المنظومة المتكاملة لنتائج ما تقوم به المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الخارجية والداخلية ولقد كان ينظر من زاوية مختلفة حيث كانت المؤسسة تهتم بأدائها الداخلي فقط بانفتاح الأسواق العالمية وباشتداد حدة المنافسة أصبحت تقارن أداءها بأداء المؤسسات العالمية كما ويعكس الأداء المستوى الذي وصلت إليه المؤسسة وتحقيق أهدافها وغاياتها وهذا المستوى ما هو في الأصل إلا محصلة لمستوى تحقق الأهداف على كل الوحدات والأقسام فيها، كما وأن أداء هذه الأخيرة يتوقف على أداء الأفراد والجماعات والفئات العاملة بها ولأن المؤسسة ما هي إلا وحدة جزئية من النظام الكلي والمتكامل فإنّ فعالية وكفاءة أداة الوحدات يضمن ويكفل نجاح أداء الدولة وأنّ ما يؤثر على أداء الوحدات وينقص من تلك الكفاءة والفعالية سيؤثر بصورة مباشرة على الأداء الكلي.

ولغرض معرفة الفجوة بين ما هو مخطط ومسطر له وما هو فعلي وإيجاد العلاج لتلك الفجوة فإنّ المؤسسة تلجأ إلى ما يسمى بتقييم الأداء والذي من خلاله تتم مقارنة نتائج الأعمال المتحققة بما تم تخطيطه وتحديد مسبقا وذلك لاكتشاف وتحديد نقاط القوة والضعف فيها، كما وأنّه يعتبر عملية مرشدة للنشاطات وتقدير ما إذا كانت تلك الوحدات أو المؤسسات في حدّ ذاتها تستخدم مواردها بكفاءة وفعالية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية لها، ولنجاح عملية التقييم تلك فمن الضروري بما كان أن تشمل على مختلف المجالات أو الوظائف التي بالمؤسسة وذلك للترابط والتكامل الموجود بينها، أم مجموعة أداء مختلف المجالات يشكل ما يسمى بالأداء المؤسسي، هذا وتعمل المؤسسة على تحديد معايير أو مقاييس لعملية التقييم إذ أنّه لا يمكن أن يتم تقييم ما لم يكن هناك معايير يعتمد أو يستند عليها فأى خطة تستوجب تقييما لمدى تقدمها وذلك لغرض المتابعة لها، وتعديل ما يمكن تعديله إن استوجب ذلك فلا يمكن أن يتم التقييم ما لم يكن هناك معايير أو مقاييس يستند عليها والتي يمكن اعتبارها أدوات تلجأ لها المؤسسة لقياس مدى تقدمها نحو تحقيق الأهداف، فضلا عن ذلك فقد شهدت تلك المقاييس أكثر تطورا فيما بعد أن كانت المؤسسة تركز اهتماما على المقاييس المالية فقط، ليتم التوجه والتحول إلى مقاييس أكثر تطورا وذلك كنتيجة للنقائص والعيوب التي تحتوي عليها المقاييس المالية واشتمالها فقط على المجال المالي ليتم التوجه إلى المقاييس الحديثة وذلك لاحتوائها على أكثر من مجال ورغبة المؤسسة في الوصول إليها فإن الإستراتيجية هي الطريق الموصل إلى هذه النهاية وكذلك الإبداع وما يركز عليه من تكنولوجيا وأساليب حديثة وجديدة إلى الارتقاء بالأداء وفي مختلف المستويات أعلى مما كان عليه.

- إعداد فرق عمل لتحسين الجودة.

- كذلك تساعد المقارنة مع المنافسين في التحسين المستمر في معدل الأداء والإنتاجية.

إضافة إلى نموذج Six Sigma والذي يهدف إلى تخفيض العيوب في المنتجات والخدمات، ويؤدي هذا التخفيض إلى تحسينات ينتج عنها إرضاء العملاء ويؤدي هذا الأسلوب إلى تخفيض في التكاليف وإيجاد فرص جديدة للتطوير عن طريق القياس الدقيق المنظم للانحرافات عن المواصفات المعيارية فنموذج SS يعتبر

من أدوات الجودة و بالتالي فهو يساهم في تحسين الأداء و ذلك من خلال تخفيض نسبة الانحراف بين ما تم التخطيط له و ما تم الوصول إليه فعلا.

## الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمديرية توزيع الكهرباء الغاز

تمهيد:

إن سعي المؤسسة نحو الحصول على الأموال بأقل تكلفة وبأفضل الشروط الممكنة أن يعكس بالنجاح إلا بتخطيط احتياجاته المالية مقدما وفي فترة زمنية كافية تسمح بالتفاوض المثمر مع موردي الأموال وعلى العكس من ذلك، فإن الصعوبات المالية تظهر خطيرة عندما تفاجئ إدارة المؤسسة باحتياج منح إلى الأموال دون توقع لهذا الاحتياج، ويمثل التخطيط المالي الجانب المالي للتخطيط الاقتصادي من حيث جوهره، و الذي يعد أسلوبا جيدا لتوزيع الموارد واستغلالها بشكل أمثل لتحقيق أهداف المؤسسة. مما جعلنا نهدف إلى اختتام هذه الدراسة بفصل تطبيقي يوضح أكثر ما سبق. وقد تم اختيار إجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة سونلغاز بغليزان .

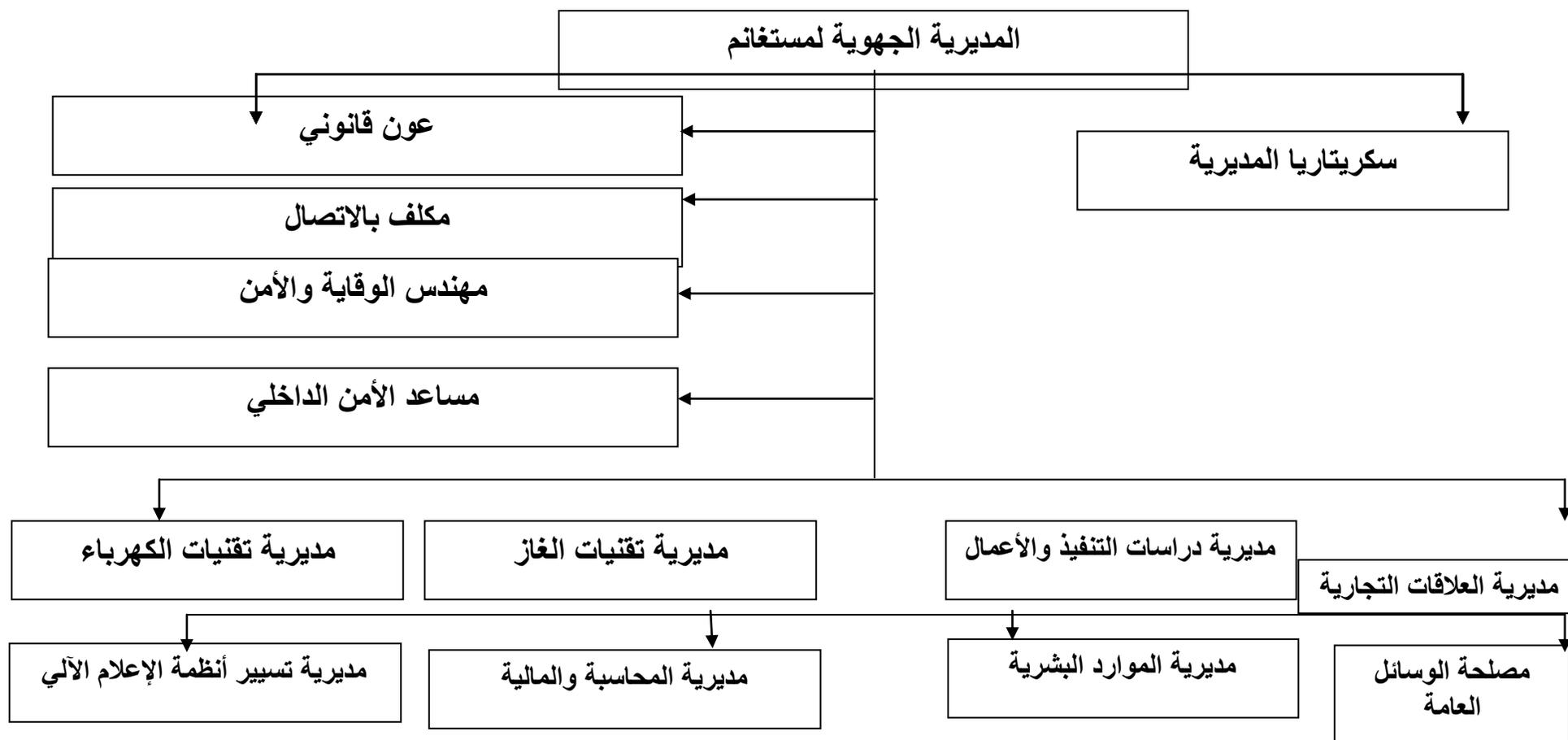
و يهدف الربط بين الجانب التطبيقي و النظري فقد قسم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: الهيكل التنظيمي، مهام و دور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز.
- المبحث الثاني: المخطط التجاري السنوي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغليزان.
- المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية و التشخيص المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغليزان.

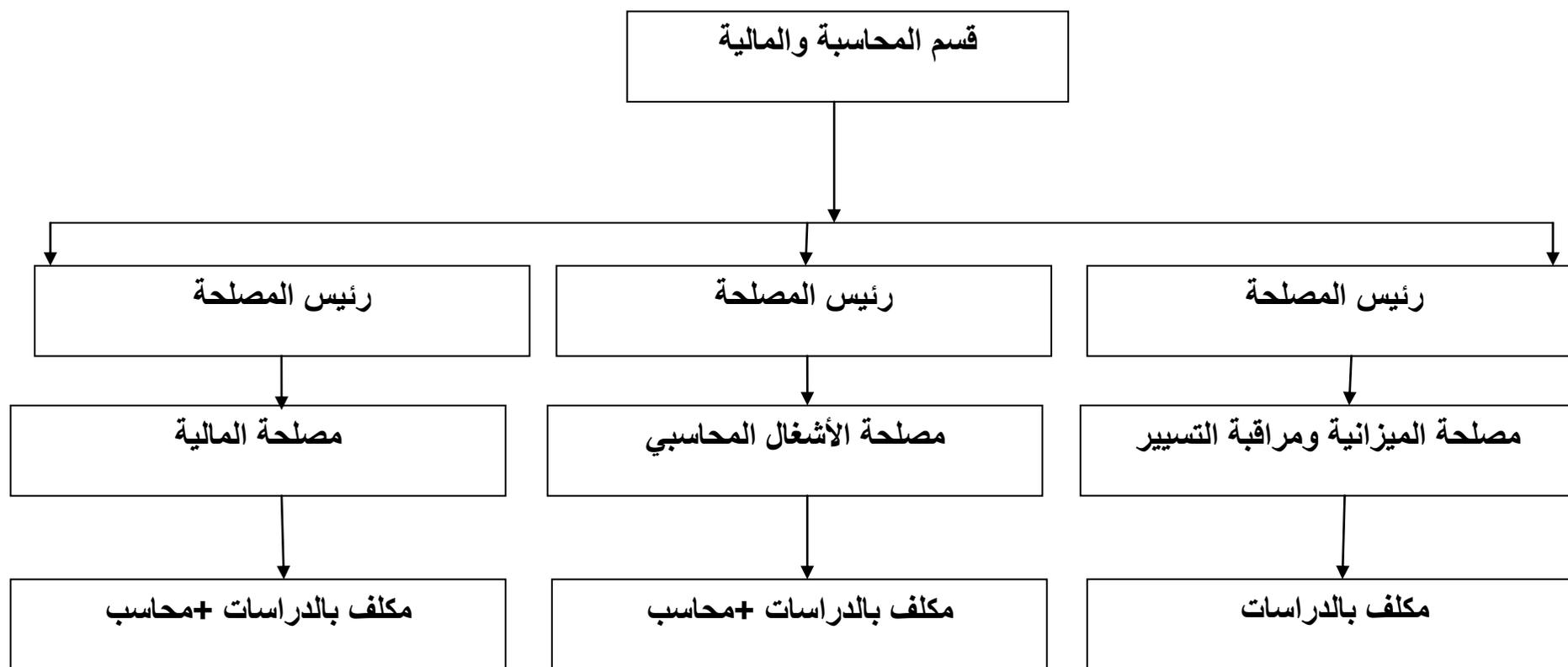
المبحث الأول: الهيكل التنظيمي لمهام ودور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز

المطلب الأول: التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للتوزيع بجليزان

الشكل رقم 1: التنظيم الهيكلي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز



الشكل رقم 2: هيكل قسم المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق المؤسسة

## المطلب الثاني: مهام ودور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز

- ضمان متابعة ارتباط النشاطات المالية والمحاسبية والميزانيات.
- إعداد مخطط الميزانيات والميزانية السنوية ومتابعة تطبيقاتها.
- تحليل حسابات الميزانية وحسابات النتائج.
- تحديد السياسة المالية والنية الاقتصادية للمؤسسة.
- احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبة.
- تحسين المعاملات المالية مع الأطراف والأعوان الاقتصاديين.
- متابعة التسيير المالي للعقود المحققة.
- التحليل والاعتماد على النسب المالية.
- تسوية أجال استحقاق التسديد.
- المتابعة الصارمة في عمليات خزينة الميزانيات.
- تطبيق النصوص الجنائية.
- إعداد خلية متابعة المشاريع المحولة إلى الشعب.
- التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.
- تحقيق رغبات المستهلكين.
- إجراء المقارنة بين السنوات بغية التحكم في السياسة المالية للمؤسسة.
- متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة.
- العمل على تطابق التسيير المحاسب بالنسبة للفروع.
- إعداد يوميا محاسبة المقر.
- مسك الدفاتر المحاسبية.
- التدقيق بالنسبة للنتائج.
- انجاز جميع الحالات المختلفة للمحاسبة.
- تحقيق التمويل أو فتح شراكة.

## 1 - مصلحة الميزانية و مراقبة التسيير: و تتمثل كالتالي:

- مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.
- إعداد الميزانيات التقديرية للسنة القادمة و التي تتضمن نفقات الاستثمار و نفقات الاستغلال.
- تنفيذ المراقبة على الوثائق المحاسبية و الدفاتر المحاسبية.
- متابعة و مراقبة نشاطات المحاسبة العامة.
- التدقيق بالنسبة للنتائج.
- تطبيق أسس المحاسبية بالتكامل مع مصلحة المالية.
- احترام القوانين و النصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية و المحاسبية.
- المراقبة الصارمة في عملية خزينات الميزانيات.
- إعداد مخطط الخزينة و تسيير الميزانية السنوية و المراقبة الصارمة في تنفيذها.

## 2 - مصلحة الاستقلال المحاسبي:

و تضم رئيس المصلحة الذي يشرف عليها إضافة إلى محاسب و يكمن دورها في:

- ضبط الحسابات الميزانية للمديرية الجهوية.
- الامسك بالدفاتر القانونية.
- ضمان معالجة نتائج المحاسبة التحليلية و العامة.
- ضمان التسيير المحاسبي للاستثمارات.
- ضمان الرابط بين الوحدات التابعة لمؤسسة سونلغاز.
- تصفية الحسابات و معالجة المحاسبية.
- المعالجة المحاسبية للعمليات الناتجة عن المؤسسات أو المصالح الأخرى.
- معالجة الفواتير الآتية من المصالح الأخرى أو المتعاملين الاقتصاديين لها.
- ضمان العلاقة مع البنك.
- تقييد الفواتير و إرسالها إلى مصلحة المالية من أجل الدفع.
- طلب الشيكات من أجل التسديد.

- الإشراف الكلي لرئيس المصلحة وهو المسؤول عن العمليات المحاسبية (إعداد الفواتير، مسك الدفاتر المحاسبية).
- السهر على احترام القوانين و النصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية.
- تسوية الوضعية المالية و الجباية للمؤسسة.

### 3 - مصلحة المالية:

- وهو هيكل مكلف بضمان العمليات المالية للوحدة و يكمن دورها في:
- تسديد كافة النفقات الشهرية و السنوية من مصلحة الاستغلال.
- طلب المصاريف الشهرية المالية للمديرية.
- التقييد المحاسبي لمختلف النفقات.
- إعداد حالة التقارب للحسابات البنكية للشركة المفتوحة لدى البنوك.
- السهر على صدق الوثائق المحاسبية في المدة المحدودة.
- السهر على استغلال حسابات النتيجة و الميزانيات الدورية.
- السهر على ضمان و تطبيق القواعد المحاسبية من طرف مديرية المالية و التسيير.
- متابعة الميزانيات الطاقية للمديرية (شراء و بيع الغاز) بمراقبة مختلف وحدات الشركة من جهة محاسبة و مالية.
- ضمان العلاقات مع الغير (هياكل الدولة، الإدارات المالية، البنوك المصرفية) و في حدود الصلاحيات و تضم مصلحة المالية فرعين هما:
- فرع الاستثمارات: و من مهامها:
- متابعة التسيير المالي للعقود المحققة.
- مسك عمليات التعهد و التسديد.
- ربط العلاقات الخارجية مع كل إمكانيات الاقتراض و مصلحة التمويل.
- التعاون مع مديرية الدراسات و التنمية.
- التحويل لمحاسبة الوثائق الخاصة بالتسديد و التعهدات.
- تسوية أجال استحقاق التسديد.
- مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.

- وضع التأشيرات المحاسبية اللازمة على طلبيات الاستثمار وهذا قبل الشروع في الأشغال.
- العمل على تحديد مبلغ الطلبيات بحيث لا تتجاوز قيمة الإشغال.
- عرض المشاريع في المزاد العلني وإرساء المزاد على الأعوان الاقتصادية حسب متطلبات الطلبيات.<sup>1</sup>

## فرع الخزينة:

- تنفيذ مصرفي المديرية.
- مسك يوميا دفاتر البنك و الصندوق و الأعوان الاقتصاديين.
- أعداد شهريا حالة التقارب مع البنك.
- ضمان العلاقة مع البنك.

---

<sup>1</sup> وثائق المؤسسة .

## المبحث الثاني: المخطط التجاري السنوي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغليزان

## المطلب الأول: أنواع التقديرات في سونلغاز

يمكننا القول أنه توجد ثلاث أنواع من التقديرات:

- 1 - تقديرات بعيدة المدى: يتمثل هذا النوع في التفكير والاستعداد للجوء إلى استعمال أنواع جديدة من الطاقة، علما بأن مادتي البترول و الغاز لن يشكلا إلى الأبد المصدر الرئيسي في توليد الكهرباء.
- 2 - تقديرات متوسطة المدى: يشمل هذا النوع القرارات الهامة لتسيير المؤسسة من استثمارات، و أهداف أخرى.
- 3 - التقديرات و المخططات السنوية: يسمح هذا النوع بتطبيق و متابعة المخططات المتوسطة المدى سنة تلوى الأخرى.

## المطلب الثاني: تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع.

يمثل لنا هذا الجدول تطور مبيعات كل من الكهرباء و الغاز من سنة 2014 إلى 2017 و لإظهار الاتجاه المتزايد لهذا التطور.

## الجدول رقم (1-1): مبيعات الطاقة

السنوات	مبيعات الكهرباء $10^6$ دج	مبيعات الغاز $10^6$ دج	المجموع $10^6$ دج
2014	738	62	800
2015	862	66	928
2016	982.48	76.71	1059.19
2017	1078.782	94.574	1173.356

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة.

المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية و التشخيص المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغليزان

المطلب الأول: إعداد الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بغليزان

الجدول رقم (1-2): الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز

**الميزانية المالية**

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
<u>الأصول غير الجارية</u>		<u>الأموال الخاصة</u>	
التثبيات المعنوية		رأس المال الصادر	9046021490.86
الأراضي	568451.76	فوارق إعادة التقييم	387216742.15
عمليات ترتيب و تهيئة	10801473.99	النتيجة الصافية	-2090203305.48
البناءات	62785589.70		
المنشآت التقنية و المعدات	4165091943.07	<u>الخصوم غير الجارية</u>	
تثبيات معنوية أخرى	4317812722.19	الاقتراضات و ديون مالية	1657077618.47
التثبيات الجاري انجازها	2092159199.52	المؤونات و المنتوجات	2847040252.14
<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>	<b>10649219380.23</b>	<b>مجموع الخصوم غير الجارية</b>	<b>3012747870.61</b>
<u>الاصول الجارية</u>		<u>الخصوم الجارية</u>	
مخزون جاري	0.00	الموردون و الحسابات الدائنة	1276456560.09

55595951.9	الضرائب	0.00	الحسابات الدائنة و
772149818.85	ديون أخرى	0.00	التسديدات
0.00	خزينة الخصوم	1532400077.31	المماثلة
		41220658.37	الزبائن
		31012336.92	المدينون الآخرون
		206132676.15	الضرائب
			الخزينة
2104202330.84	مجموع الخصوم الجارية	1810765748.75	مجموع الأصول الجارية
12459985128.98	المجموع العام للخصوم	12459985128.98	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (2-2): ميزانية الأصول لثلاث سنوات

ميزانية الأصول لثلاث سنوات

المبلغ الصافي 2017	المبلغ الصافي 2016	المبلغ الصافي 2015	الأصول
			الأصول غير الجاري
0.00	0.00	0.00	حالة الاقتناء
0.00	0.00	0.00	التثبيتات غير معنوية

0.00	0.00	0.00	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
0.00	0.00	0.00	برمجيات المعلوماتية و ما شابهها
0.00	0.00	0.00	التثبيتات المعنوية الأخرى
0.00	0.00	0.00	التثبيتات المعنوية
568451.76	568451.76	568451.76	الأراضي

10801473.99	11264227.74	11726981.40	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
62785589.7	65169437.26	67553284.83	البناءات
4165091943.07	31254668783.01	3109239930.77	المنشآت التقنية، معدات والأدوات الصناعية
4317812722.19	3887706360.87	2575640624.74	تثبيتات معنوية أخرى
0.00	0.00	0.00	التثبيتات في شكل ممتاز
2092159199.52	2400684676.73	1987701034.25	التثبيتات الجاري إنجازها
0.00	0.00	0.00	التثبيتات المالية
0.00	0.00	0.00	سندات المقومة بواسطة المعادلة
0.00	0.00	0.00	سندات المساهمة والحسابات الدائنة

0.00	0.00	0.00	سندات التثبيتات الأخرى
0.00	0.00	0.00	الفروض وأصول مالية وأخرى جارية
<b>10649219380.23</b>	<b>9580861937.37</b>	<b>7752430307.75</b>	مجموع الأصول غير الجارية
0.00	0.00	0.00	الأصول الجارية
0.00	215840.50	416008.99	مخزون جاري
0.00	0.00	0.00	الحسابات الدائنة والتسديدات المماثلة
1532400077.31	1357651153.54	1257245359.42	الزبائن
0.00	0.00	0.00	الحسابات الدائنة على المؤسسة
41220658.37	18864826.31	4075447.96	المدينون الآخرون

31012336.92	30300236.40	61537419.27	الضرائب
0.00	0.00	0.00	أصول جارية أخرى
0.00	0.00	0.00	الإمكانيات المماثلة
0.00	0.00	0.00	التوظيفات
206132676.15	227927985.52	192850458.16	الحزينة
1810765748.75	1634960042.27	1516124693.80	مجموع الأصول الجارية
12459985128.98	11215821979.64	9268555001.55	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (2-3) ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز

ميزانية الخصوم لثلاث سنوات

المبلغ الصافي 2017	المبلغ الصافي 2016	المبلغ الصافي 2015	الخصوم
0.00	0.00	0.00	الاموال الخاصة
9046021490.86	6409132693.12	5630211647.64	رأس المال الصادر
0.00	0.00	0.00	رأس المال غير المطلوب
0.00	0.00	0.00	علاوات واحتياطات
387216742.15	387216742.15	387216742.15	فوارق إعادة التقييم
-2090203305.48	0.00	-295006379.98	النتيجة الصافية
0.00	-22581089.45	36839648.93	أموال خاصة أخرى
7343034927.53	6773768345.82	5759261658.74	مجموع الأموال الخاصة
0.00	0.00	0.00	خصوم غير جارية
165707618.47	158673210.46	141009.50	الافتراضات وديون مالية
0.00	0.00	0.00	الضرائب المؤجلة والمؤونات
2847040252.14	2714058268.97	2528906022.68	المؤونات والمنتوجات

المسجلة من قبل			
مجموع الخصوم غير الجارية	2872731479.43	2529047032.18	3012747870.61
خصوم جارية	0.00	0.00	0.00
المورودون والحسابات الدائنة	871449684.12	432741537.99	1276456560.09
الضرائب	50050872.85	47404129.18	5559595.19
ديون على الشركة	0.00	0.00	0.00
ديون أخرى	647821597.42	500100643.46	772149818.85
خزينة الخصوم	0.00	0.00	0.00
مجموع الخصوم الجارية	1569322154.39	980246310.63	2104202330.84
المجموع العام للخصوم	11215821979.64	9268555001.55	12459985128.98

المطلب الثاني: إعداد حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بغليزان

الجدول رقم (2-4): حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء والغاز.

جدول حسابات النتائج لثلاث سنوات

البيان	المبالغ سنة 2015	المبالغ سنة 2016	المبالغ سنة 2017
المبيعات والمنتجات الملحقة	4199984193.82	3775885059.81	3981694147.13
تغيير المخزونات والمنتجات الجارية	0.00	0.00	0.00
منح الاستغلال	0.00	0.00	0.00
انتاج السنة المالية	4199984193.82	3772885059.81	3981694147.13
المشتريات المستهلكة	-3015905449.22	-3301171029.67	-3553809057.02
أداءات ومنتجات مخصصة للطاقة والمواد	0.00	0.00	0.00
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-915325166.55	-974849719.94	-1515221947.81
أداءات على الخدمات	0.00	0.00	0.00
استهلاك السنة المالية	-3931230615.77	-4276020749.61	-5069031004.83
القيمة المضافة للاستغلال	-268753578.05	-500135689.80	-1087336857.7

-607795616.90	-566178083.43	-574556956.94	أعباء المستخدمين
-63450162	-58479038.83	-53539454.52	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
0.00	0.00	0.00	أداءات مقدمة وضرائب ورسوم
<b>-1758582636.60</b>	<b>-1124792812.06</b>	<b>-359342833.41</b>	<b>الفائض الإجمالي للاستغلال</b>
78870919.25	111014720.75	90412072.87	المنتجات التشغيلية الأخرى
0.00	0.00	0.00	أداءات أخرى
-9170878.48	-27407770.23	-19675564.51	الأعباء التشغيلية الأخرى
0.00	0.00	0.00	أداءات أخرى مقدمة
-432755654.03	375228296.85	-361466402.88	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة
0.00	0.00	0.00	أعباء الاهتلاكات و مؤونات القيم الأخرى
31434944.38	12908933.64	355066347.95	إعادة خسائر القيم و المؤونات
0.00	0.00	0.00	مخصصات الاهتلاكات و مؤونات أخرى
0.00	0.00	0.00	تقديم أداءات للقطاع الثانوي
0.00	0.00	0.00	أداءات مقدمة للقطاع الثانوي
<b>-2090203305.48</b>	<b>-1403505224.75</b>	<b>-295006379.98</b>	<b>النتيجة التشغيلية</b>
0.00	0.00	0.00	تقديم خدمات على المصاريف المالية
0.00	0.00	0.00	أداءات مقدمة على المصاريف المالية
0.00	0.00	0.00	النتيجة المالية
<b>-2090203305.48</b>	<b>-1403505224.75</b>	<b>-295006379.98</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
0.00	0.00	0.00	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية
0.00	0.00	0.00	ضرائب أخرى على النتيجة
4092000010.76	3899808714.20	4645462614.64	مجموع منتجات الأنشطة العادية
0.00	-5303313938.95	-4940468994.62	مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>-2090203305.48</b>	<b>-1403505224.75</b>	<b>295006379.98</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
0.00	0.00	0.00	عناصر المنتوجات غير العادية
0.00	0.00	0.00	عناصر الأعباء غير العادية
0.00	0.00	0.00	منتوجات و أعباء العناصر غير العادية
<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>النتيجة غير العادية</b>

-2090203305.48	-1403505224.75	-295006379.98	النتيجة الصافية للسنة المالية
----------------	----------------	---------------	-------------------------------

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: حساب مؤشرات التوازن المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم

دراسة رأس مال العامل FR:

$$\text{رأس مال العامل} = \text{أموال دائمة} - \text{أصول ثابتة}$$

الجدول رقم (2 - 5) حساب رأس مال العامل

السنوات	سنة 2015	سنة 2016	سنة 2017
أموال دائمة - أموال ثابتة	-8288308690.92	-9646499825.25	-10355782798.14
رأس مال العامل	535878383.17	65637887.88	-293436582.09

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

بما أن رأس مال العامل سالب أي اصغر من الصفر، فهذا يعني أن المؤسسة ليست في وضعية جيدة وتمثل في عدم قدرة المؤسسة على السداد أي أن هناك زيادة في الالتزامات قصيرة الأجل على السيولة قصيرة الأجل ويدل هذا على عدم وجود هامش الامان لدى المؤسسة بحيث يمكن أن تواجه في أي وقت مشكلة تسديد ديونها وهذا مؤشر سلبي لها.

احتياج رأس مال العامل BFR:

$$\text{احتياج رأس مال العامل} = \text{أصول جارية} - \text{خصوم جارية}$$

الجدول رقم (2 - 6): حساب احتياج رأس مال العامل

البيان	سنة 2015	سنة 2016	سنة 2017
أصول جارية - خصوم جارية	-1516124693.80	-1634960042.27	-1810765748.75
احتياج رأس مال العامل	980246310.63	1569322154.39	2104202330.84
	535878383.17	65637887.88	-293436582.09

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

١

حـتـيـاج رأس مال العامل سالب: هذا يعني أن هناك فائض في موارد الاستغلال على احتياجات الاستغلال أو يوجد مصدر تمويل إضافي ناتج عن دورة الاستغلال.

الخزينة:

الخزينة = رأس مال العامل - احتياج رأس مال العامل

الجدول رقم (2 - 7): حساب الخزينة

البيان	سنة 2015	سنة 2016	سنة 2017
رأس مال العامل - احتياج	-535878383.17	-65637887.88	-293436582.09
رأسمال العامل	535878383.17	65637887.88	-293436582.09
الخزينة	0	0	586873164.18

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

الخزينة موجبة هذا يعني أن رأسمال العامل أكبر من احتياجات رأسمال العامل وهذا يدل على أن رأسمال العامل يمول جزء من احتياجات الدورة والباقي عبارة عن فائض في الخزينة يجب على المؤسسة توظيفه أو استثماره حتى لا يبقى عبارة عن أموال مجمدة لا يستفاد منها.

## خلاصة الفصل:

يستند معظم مسؤولي المؤسسات في التزود بالمعلومات و التقارير التي تمكنهم من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و التخطيط لها من قبل و متابعتها إلى الميزانية التقديرية التي تعد أحسن طريقة من بين طرق التخطيط التي تؤدي بنا إلى المراقبة بكل كفاءة و اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة، فمعظم المؤسسات الإنتاجية أصبحت تتنافس فيما بينها من أجل ضمان استمراريتها و بقائها في السوق، و لذلك تسعى دائما إلى تحقيق الهدف المرجو تحقيقه، إذ أصبحت تحاول جلب أكبر عدد من المستهلكين و الزبائن و كسب ثقتهم و يتم أحسن المنتوجات جودة و سعرا و حصولها على الموارد الأولية بأقل التكاليف بالرغم من أن الميزانية التقديرية من بين الأنظمة الاختيارية إلا أنه من الضروري على المؤسسة الاهتمام بها لأنها من أهم وسائل المراقبة و المتابعة في تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية التي تركز على عنصرين هامين: تحضير الميزانيات عن طريق التنبؤ، المراقبة و التصحيح (الانحرافات) و باعتبار مؤسسة سونلغاز من بين المؤسسات المعنية بهذه السياسة و يجب اتباعها لهذا النظام للخروج من أزمته و صمودها أمام المنافسة إذ ان الكهرباء و الغاز يعتبران مواد ضرورية لا يمكن الاستغناء عنهما، و بالرغم من أن المؤسسة تعتمد على الموازنة التقديرية و تعطي أهمية كبيرة لهذه

خاتمة

## خاتمة :

في إطار سعيينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمراقبة التسيير ، و التركيز على النقاط التي تركز عليها لتحسين أداء المؤسسة ، و التي بإمكاننا إحداث أثر فعال في المؤسسة وكمحاولة منا دراسة هذا المجال و هذا بالتعرف على الإطار العام لأساسيات الأداء و تبين مختلف العناصر التي التي يعتمد عليها عمل نظام مراقبة التسيير ، و كذا كيفية فعالية لهذا النظام في تحسين أداء المؤسسة ، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان " ماهو أثر مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية " و التي ركزت على جانبين نظري و تطبيقي من أجل الإحاطة بإشكالية البحث و التساؤلات المرافقة لها.

و تظهر أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة بالأداء ، و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة ، حيث تعمل على مد الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير ، قصد الوقوف على الصعوبات و المشاكل و الظروف التي تحيط بسير المؤسسة ، و بالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء داخل المؤسسة .

## اختبار صحة الفرضيات :

و من خلال دراستنا لهذا الموضوع و الدراسة الميدانية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز و من خلال الدراسة و التحليل لهذه الآراء نستنتج مايلي :

الفرضية الأولى : إن لمراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى الأداء من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء و تصحيحها في وقتها الملائم .

ضمن دراستنا للفصل الأول المتعلق بالمحاولة بالإجابة على السؤال الفرعي الثاني وهو : كيف تساهم مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ؟ ولقد توصلنا إلى الاستنتاجات التالية :

- تسمح مراقبة التسيير بتصحيح التأثيرات و الانحرافات في قياس الأداء و وضع التقديرات التي يراعى فيها القدرة على الإنجاز .

- تساهم في الحد من تكاليف العمل و نفقاته و إيقاف الإسراف الزائد و ضغط الإنفاق في مجالات غير الحيوية و تحقيق الإدارة الاقتصادية .

- تقييم الأداء و تحليل النتائج و الأسباب و اتخاذ الإجراءات .

- الوصول إلى معلومات و تحليلات واقعية عن السير العمل من أجل ترشيد القرارات و السياسات العامة .

- معرفة و دراية دقيقة للإيرادات و التكاليف .

- ربط الخطط و البرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة .

و بناء على الاستنتاجات السابقة تبين لنا أن مراقبة التسيير تعمل على اكتشاف الانحرافات المرتبطة بالأداء و تصحيحها في وقتها المحدد كما تعمل على تقييم الأداء لإبراز نقاط القوة و الضعف و تحكم النسبي في عوامل التي تؤثر على الأداء بالتخفيض من حدة تأثيرها و بالتالي يمكن تأكيد صحة الفرضية الثالثة .

الفرضية الثانية : الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية و كفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية من خلال تناولنا في الفصل الأول من هذا البحث و الذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الأول ، وهي : تقييم و تحسين الأداء و لقد توصلنا إلى النتائج التالية :

- على ضوء ما ورد في الدراسة يمكن القول أن الأداء مفهوم يختلف باختلاف الجهة المحددة له ، وكما له عدة أنواع تتحدد بتحديد معيار التقسيم .
- تتمثل عملية تقييم الأداء في تقييم أنشطتها في ضوء ما توصلت إليه النتائج في نهاية فترة من الزمن وتهدف للتحقق من بلوغ أهدافها المخططة والمحددة مسبقا من جهة وقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المالية المتاحة من جهة أخرى .
- تعتمد المؤسسة في عملية تقييم أداؤها على معايير تاريخية أي الاعتماد على أداء المؤسسة للسنوات السابقة فهي تعطي الاتجاه العام والكشف عن مواضع القوة والضعف وذلك لتحسين كفاءة الإدارة .
- يتحقق الأداء بالمؤسسة ببلوغ الأهداف بأقل التكاليف وهذا يعني الأداء بالنسبة للمؤسسة هو التوفيق بين الكفاءة والفعالية .

من خلال الاستنتاجات السابقة تبين أن الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير في المؤسسة الاقتصادية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

#### توصيات :

- ✓ ضرورة استخدام واعتماد المعايير القطعية في عملية تقييم الأداء فالمعايير التاريخية التقليدية ساكنة ليس لها علاقة بمتغيرات البيئية والمنافسة بأنها تعتمد على بيانات التاريخية لا تناسب الظروف الحالية للمؤسسة .
- ✓ تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حالة المشاكل المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية وهو الدور الأساسي لمراقبة التسيير ، وتقديم النصح لهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها .
- ✓ إعداد وتصميم نظام للمحاسبة التحليلية لتحديد تكلفة المنتجات وحساب الانحرافات المرتبطة بكميات و الأسعار .
- ✓ ضرورة إعادة تنظيم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة بحيث يجب إدراجها تحت الإدارة العامة ضمن الهيكل التنظيمي بما يضمن استقلاليتها ، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها والتغذية العكسية لتمكينها من تأدية مهامها والمتمثلة في التوجيه والاستشارة وهو ما يساعد على تحقيق الأهداف.

# قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية :

- 01- عبد المقصود دبيان وآخرون ، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات ( نظام المعلومات المحاسبية و تطبيقها على الحاسب ) ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، سنة 2003 .
- 02 – عبد المقصود دبيان ، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع جامعة الإسكندرية ، مصر، سنة 1997.
- 03- مجيد الكرخي ، تقويم الأداء بإستخدام النسب المالية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الأولى سنة 2007 .
- 04- فلاح حسن الحسني ، إدارة المشروعات الصغيرة ، مدخل إستراتيجي للمنافسة و التمييز ، دار الشروق للنشر و التوزيع ، عمان سنة 2006 .
- 05 - علي عباس ، الرقابة الإدارية على المال والأعمال ، مكتبة الرائد العالمية ، الطبعة الأولى ، سنة 2000 .
- 06 - زكي محمود هاشم ، أساسيات الإدارة ، المكتبة العالمية للنشر و التوزيع ، عمان ، سنة 2006 .
- 07 – مجيد الكرخي ، تقويم الأداء بإستخدام النسب المالية ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2004 .
- 08 – كاظم نزار الركابي الإستراتيجية ، العولمة و المنافسة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2004 .
- 09 – نعمة عباس خفاجي ، الإدارة الإستراتيجية ، المدخل و المفاهيم و العمليات ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2004 .
- 10 - سونيا محمد البكري ، إدارة الإنتاج و العمليات ، مدخل النظم ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2000 .
- 11 – فريد نجار ، إدارة الجودة الشاملة و الإنتاجية و التخطيط التكنولوجي للتميز و الزيادة و التفوق ، الدار الجامعية الإسكندرية ، سنة 2007 .
- 12 – زاهد محمد ديري ، الرقابة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، سنة 2011 .
- 13 – ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، سنة 2004 .
- 14 – محمد الطيب ، مدخل للتسيير ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 1995 .
- 15 – ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الثاني ، دار المحمدية ، الجزائر سنة 1988 .
- 16 – محمد القيومي محمد ، تصميم نظام المعلومات المحاسبي ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر . سنة 1993 .

- 17 – بوعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر سنة 2011 .  
18 – سفيان بن بلقاسم ، حسين لبيبي ، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة ) ، دار الأفاق سنة 2010 .

- 19 – صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وراذ ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الإطار النظري والعلمي ، دار زهران ، عمان الأردن ، 1997 .

#### مجالات :

- 01 - محمد الصغير قريشي ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغير والمتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة ورقلة ، عدد 09/1011 .

#### مذكرات الماجستير :

- 01 - شيقارة هجيرة ، الإستراتيجية التنافسية ودورها في أداء المؤسسة : مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير ، تخصص علوم إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر ، دفعة 2004 – 2005 .

#### المؤتمرات و الندوات :

- 01 - كيبش جمال ، قدام جمال ، دور الإبداع والابتكار في خلق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مداخلة ضمن ملتقى الدولي : المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة يومي 17/16 نوفمبر 2008 ، جامعة 08 ماي 1945

- 02 – إبراهيمي شراف ، انعكاس إستراتيجية الابتكار والتطوير على طبيعة نشاط وربحية المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال – مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول : المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة ، يومي 17/16 نوفمبر 2008 ، جامعة 08 ماي 1945 .

#### المواقع الإلكترونية :

- 01 - حسن الدوري ، الإدارة الإستراتيجية والتميز الإداري ، التخطيط الإستراتيجي ، بدون تاريخ  
<http://www.kantaji.com/files/manage/a14pp8>

- 02 – هيثم أحمد حسين عبد المنعم ، نموذج محاسبي لقياس و تقييم الأداء المؤسسي للمنظمات ، بدون تاريخ

<http://unpan1un.org/intradoc/groups/public/document/ARADO/unpoNoo6256.pdf>

- 03- ويكيبيديا الموسوعة الحرة ، إدارة الجودة الشاملة

<http://wikipedia.org/wiki>

#### قائمة الكتب باللغة الأجنبية :

01- Emmanuel peteyron , la vieille strategique édition Ecomonica , Paris , année 1998 .

02 – A.Khamakhem , dynamique de contrôle de gestion , éd dunod , France , année 1977 .

- 03 – Hamadouche malika , contrôle de gestion d'une entreprise publique économique , mémoire magister , l'ESC , Alger , année 2000 .
- 04 – Frédéric gutier , Anne pezet , contrôle de gestion , Darios et Peearson éducation , France , année 2006 .
- 05 – Nobert Guedg , le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , édition d'organisation , Paris , année 2000 .
- 06 – Moussa Hama , comptabilité général selon l'SCF , Ed le savoir , Alger , année 2011.
- 07 – Khemissi chiha , gestion et stratégie financière , 1 ere ed houma , Alger , année 2005 .
- 08 – Bouquin H , la comptabilité de gestion , 2 eme edition economica , paris , année 1997 .