

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

دراسة تحليلية لمراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرار

تحت إشراف الأستاذ:

*حمو محمد عكرمي

مقدمة من طرف الطالبة :

* بن علي إيمان

* هدروقة نادية

أعضاء لجنة المناقشة

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم	أستاذ	د. عبد الرحمان يسعد	رئيسا
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم	أستاذ	د. حمو محمد عكرمي	مقررا
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم	أستاذ	د. شهيدة عبد الله	مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019

إهداء

أهدي هذا العمل إلى والداي الكرمين

إلى التي أعطت ولم تبخل إلى التي عانت ولم تياس إلى سر الوجدان منبع العطف والحنان أمي

الغالية

إلى من علمني معنى الكفاح والنضال وكان قدوتي في الحياة

والذي أفنى عمره وجهده في تربيتي وتعليمي أبي العزيز

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

وإلى جميع من علمني حرفاً أثار به مشواري الدراسي

نادية هدروفة

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى روعي جزء من روحها
والتي زرعت البسمة زهورا في طريقي "أمي الحبيبة"
إلى من كافح دوما دون أن يكون أو يمل من أجل سعادتنا
إلى سند ظهري "أبي الكريم الغالي"
وإلى زوجي حبيبي الذي كان واقفا جنبي دوما
وإلى إخوتي وإلى من عشت معهم أجمل اللحظات حياتي
وقضيت معهم أنبل مشاعر الذكريات

إيمان



الحمد لله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذه المذكرة
والذي أهدانا الصحة والعافية والعزيمة
نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ
حمو محمد عكرمي على كل ما قدمه لنا
من توجيهات ومعلومات ونصائح
كما نتقدم بجزيل الشكر لأساتذة قسم السنة الثانية ماستر
تدقيق ومراقبة التدبير بجامعة مستغانم

الفهرس

الإهداء	
شكرو وتقدير	
الفهرس	
قائمة الأشكال والجداول	
أ	المقدمة
الفصل الأول: مدخل لمراقبة التسيير, عملية اتخاذ القرار	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: التسيير داخل المؤسسة
2	المطلب الأول: مفهوم التسيير
4	المطلب الثاني: مبادئ التسيير
7	المطلب الثالث: الوظائف التسييرية
9	المبحث الثاني: مراقبة التسيير
9	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
14	المطلب الثاني: أهداف ووظائف مراقبة التسيير
16	المطلب الثالث: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة والتدقيق ونظام المعلومات
23	المبحث الثالث: عملية إتخاذ القرار
23	المطلب الأول مفهوم القرار وأنواعه
27	المطلب الثاني: محددات عملية صنع القرار
28	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في صنع القرار
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير, الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: المحاسبة التحليلية
32	المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية
33	المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة
34	المطلب الثالث: الطرق المختلفة لحساب التكلفة
39	المطلب الرابع: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة
42	المبحث الثاني: الموازنات التقديرية
42	المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

44	المطلب الثاني: مسار إعداد الموازنات التقديرية
46	المطلب الثالث: الموازنات الأساسية في المؤسسة
47	المطلب الرابع: مراقبة الموازنات وتحليل الانحرافات
58	المبحث الثالث: لوحة القيادة
58	المطلب الأول: تعريف لوحة القيادة
59	المطلب الثاني: خصائص لوحة القيادة
61	المطلب الثالث: أنواع المؤشرات
65	المطلب الرابع: مراحل تصميم لوحة القيادة
70	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة محاجر الغرب	
71	تمهيد
72	المبحث الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة محاجر الغرب
72	المطلب الأول: طبيعة المؤسسة و مميزات العامة
72	المطلب الثاني: أسلوب الإدارة المتبع
73	المطلب الثالث: أسلوب مراقبة التسيير المستعمل
75	المبحث الثاني: مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة محاجر الغرب
75	المطلب الأول: تطبيق المحاسبة العامة
76	المطلب الثاني: تطبيق الموازنات التقديرية
79	المبحث الثالث: النتائج و التوصيات الخاصة بعملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة
79	المطلب الأول: تطبيق لوحات القيادة
80	المطلب الثاني: القرارات مؤسسة "محاجر الغرب"، الهدف منها
81	المطلب الثالث: إرشادات وقواعد عامة لصنع واتخاذ القرار الفعال
82	المطلب الرابع: التوصيات المتعلقة بالمؤسسة
83	خلاصة الفصل
84	الخاتمة
88	قائمة المراجع
91	الملخص

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	رقم الشكل
10	مرتكزات مراقبة التسيير	الشكل رقم 01
11	مراحل مراقبة التسيير	الشكل رقم 02
12	دورة التخطيط	الشكل رقم 03
13	مرحلة المتابعة والتحليل	الشكل رقم 04
19	العناصر المكونة للنظام	الشكل رقم 05
22	مكونات نظام معلومات مراقبة التسيير	الشكل رقم 06
24	مراحل عملية صنع القرار	الشكل رقم 07
36	العناصر المكونة للتكاليف المباشرة والغير المباشرة	الشكل رقم 08
40	(ABC) إعادة تقييم النشاطات وفق نظام	الشكل رقم 09
43	تسيير الميزانية	الشكل رقم 10
45	مسار إعداد الميزانية التقديرية	الشكل رقم 11
46	التسلسل الوظيفي للموازنات	الشكل رقم 12
48	مصادر المعلومات في المراقبة	الشكل رقم 13
52	منحنى يبين إنحراف المبيعات	الشكل رقم 14
64 - 63	بعض الأشكال البيانية لتقييم لوحة القيادة	الشكل رقم 15
66	مراحل تصميم لوحة القيادة	الشكل رقم 16

قائمة الجداول:

الصفحة	إسم الجدول	رقم الجدول
20	مراقبة التسيير والمعلومات	الجدول رقم 01
34	أنواع التكاليف	الجدول رقم 02
49	يبين إنحراف الكمية لسنة 2015	الجدول رقم 03
50	يبين إنحراف الكمية لسنة 2016	الجدول رقم 04
51	يبين إنحراف الكمية لسنة 2017	الجدول رقم 05
76	ميزانية المبيعات	الجدول رقم 06
77	ميزانية الخزينة	الجدول رقم 07
78	جدول حسابات النتائج التقديري	الجدول رقم 08

مقدمة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في طرق تسييرها وإنتاجها وتسويقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطها، وذلك تماشيا مع تطورات البيئة المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث التحكم في مواردها والاستخدام الأمثل لها، ومن حيث ضمان تطورها واستمرارها، لذلك اجتهد الاقتصاديون لإيجاد مفهوم لعملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها.

ومراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرار، عرفت أيضا تطورا في دلالتها وتطبيقا² تماشيا مع مفهوم المنظمة، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء والعقاب وتظهر بعد إنجاز العملية الاقتصادية، وتقتصر على بعض المؤسسات، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها، قبل بدايتها كالتهيئة واختيار الوسائل وتحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة واستراتيجيتها، وتقديم الاستشارة واتخاذ القرار، ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها وتوفير وسائلها، وبعد إنجاز العملية تظهر الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة، الوقت، المواصفات ومدى تحقيق الأهداف المرجوة، ومن ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار.

ولكي يحقق مراقب التسيير هذه المقاصد لابد من الاستعانة بآليات وأدوات، حديثة وتقليدية موضوعة لهذا الغرض، منها نظام المعلومات، المحاسبة التحليلية، محاسبة التكاليف المستندة للنشاط، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنات التخطيطية، المحاسبة العامة،... الخ. إلا أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى بما يناسب حجمها وطبيعتها.

إن تطبيق مراقبة التسيير أول ما تم في المؤسسات الصناعية الكبرى في منتصف القرن الماضي، وذلك ما فرضته سرعة التطور التقني والصناعي وشدة المنافسة، ثم توسع الأمر إلى المؤسسات التجارية والخدمية.

ونظرا لما أصبح يمثله قطاع المؤسسات الاقتصادية من محرك أساسي في عملية التنمية الاقتصادية، وما يحمله من خصائص تميزه عن المؤسسات الأخرى، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟

وهذا ما يستدعي طرح بعض الأسئلة الفرعية التي تحتاج إلى بحث وتحليل وتتمثل فيما يلي :

ما هي تقنيات وأدوات مراقبة التسيير المؤسسات ؟

ما هي العلاقة بين مراقبة التسيير و اتخاذ القرار؟

يمكن الإجابة على هذه الأسئلة بالاعتماد على الفرضيتين الأساسيتين التاليتين:

أن المؤسسات الاقتصادية ما تزال مجالا خصبا للبحث والدراسة وهي ذات أهمية بالغة.

لمراقبة التسيير أدوات حديثة متعددة يمكن استعمالها في مراقبة المؤسسات الاقتصادية.

وستناول في هذا البحث تحليل هذه الفرضيات من خلال النقاط التالية:

1- مفهوم مراقبة التسيير وعملية اتخاذ القرار.

2- أدوات مراقبة التسيير الأدوات المساعدة لاتخاذ القرارات.

3- دراسة تطبيقية لواقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مؤسسة محاجر الغرب كمثال.

دواعي اختيار الموضوع:

أسباب موضوعية:

-توضيح أهمية نظام مراقبة التسيير بالنسبة لأي مؤسسة؛

-ضرورة إبراز دور نظام مراقبة التسيير كعنصر أساسي في تحقيق أهداف المؤسسة؛

-عدم استناد بعض المؤسسات على مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات.

أسباب ذاتية:

-ارتباط موضوع البحث مع مجال التخصص.

- إثراء المعرفة الذاتية حول الموضوع ونظرا لرغبتنا في التعرف على المحيط المهني والعمل في هذا المجال مستقبلا.

- محاولة إنجاز بحث يكون عبارة عن مادة علمية قيمة تساعد كل طالب أو باحث في هذا المجال وهذا الموضوع بشكل خاص.

الهدف من البحث:

- من خلال دراستنا لموضوع هذا البحث فإننا نهدف إلى تحقيق ما يلي:
- إلقاء الضوء على أهمية نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية
- توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته، مع تبين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات.
- التطرق إلى مفهوم اتخاذ القرار ونظريات القرار مع إبراز أهميته ومكانته في المؤسسة.
- علاقة نظام مراقبة التسيير بعمليات اتخاذ القرار وكيف ساهم بالتأثير عليهما؛
- أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في إظهار الدور الكبير الذي يلعبه نظام مراقبة التسيير في التأثير على القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، إذ لا بد من إعطائه حقه والأخذ بالمعايير والأسس العلمية التي تؤطره والتي تساهم في التأثير على عمليات اتخاذ القرار و تحديد الانحرافات التي تكون نتيجة السير الخاطئ للنظام أو عدم تطبيقه أو التطبيق الجزئي له فقط.

المنهج المستخدم:

يهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، اعتمدنا في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي من أجل إيضاح ومحاولة الإجابة قدر الإمكان على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، كما اعتمدنا من جهة ثانية على منهج دراسة الحالة كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية شكلا ومضمونا.

خطة الدراسة :

في محاولتنا لإيجاد العلاقة بين مراقبة التسيير واتخاذ القرار وإبراز أهمية وجود مراقبة التسيير في المؤسسة يساعد المسير على التشخيص وقياس الأداء، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن فصلين نظريين ودراسة حالة حيث تناولنا في الفصل الأول الأساسيات عن مراقبة التسيير واتخاذ القرار وذلك من خلال أربعة مباحث تمثل في عموميات عن التسيير و أساسيات حول مراقبة التسيير ثم علاقته بالمحاسبة والتدقيق ونظام المعلومات ثم تطرقنا إلى عملية اتخاذ القرار في الفصل الثاني عبارة عن الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار . أما في الفصل الثالث قمنا بدراسة حالة مؤسسة محاجر الغرب

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بالدراسة لهذا الموضوع، صعوبة ترجمة بعض المصطلحات نظرا لعدم وجود نظام موحد لترجمة الكتب في بعض الدول العربية، بالإضافة عدم القيام بالترخيص بسبب فيروس كورونا .

الفصل الأول

تمهيد :

التسيير هو بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة الاقتصادية، ذلك نتيجة تطبيق مبادئه بصرامة والتي تعتبر أساسية لنجاح العملية التسييرية . إن الهدف من أي عملية تسييرية هو الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وبأقل تكلفة ممكنة وذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها، وكذلك اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة المشاكل اليومية والمشاكل المتصلة بالتخطيط طويل الأجل.

لقد أدرجت النظريات الاقتصادية جميعا وظيفية المراقبة ضمن الوظائف التسييرية، فالمراقبة هي مرحلة غير قابلة للانفصال عن التسيير، تقوم هذه الوظيفة بفحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها بالأهداف المسطرة للتأكد من مدى تحقق التوافق بين مستويات الأداء الفعلية والمعيارية من أجل تصحيح الأخطاء والانحرافات، وبالتالي تمثل وظيفة المراقبة ضمانا لجودة القرارات في المؤسسة وسنحاول في هذا الفصل معالجة النقاط السابقة من خلال التطرق إلى تقديم المؤسسة الاقتصادية، مفهوم التسيير، وظائفه و مبادئه و مراقبة التسيير، مفهومها و أهدافها

المبحث الأول: التسيير داخل المؤسسة

المطلب الأول: مفهوم التسيير

يشمل مصطلح التسيير (gestion - Management) عدة مرادفات كالقيادة (pilotage) والإدارة (Administration) والتوجيه (Direction) لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة و التوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة فقط بينما يستخدم مصطلحي التسيير و القيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة العليا، الوسطى، التنفيذية).

يعرف التسيير اليوم على أنه علما الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة و العلوم الإنسانية .. ويمكن تعريف التسيير على أنه "عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة"¹.

لكن هذا التعريف هو تعريف كلاسيكي لا يتماشى مع تطورات المؤسسة اليوم، فالتسيير اليوم هو علم الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة، والعلوم الإنسانية .

كما أنه ملتقى لعدة اختصاصات (اقتصاد، تاريخ، جغرافيا، علوم سياسية، قانون، علم الاجتماع ، الرياضيات)²

والمعنى الحالي للتسيير (La gestion) هو ترجمة للمصطلح الأنجلوساكسوني (Management) ويتضمن

بعدين هما:

- التسيير الاستراتيجي (Gestion strategique): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد
- التسيير العملي (Gestion operationnelle): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير

¹ Gaston Cuendet, Dynamique de la gestion, Suisse, Presse polytechnique romandes, 1982, volume II, PI2

² Claude Alazard. Sabine Sépari, Contrôle de gestion, Sème Edition, Paris, Dunod, 2001, P6

يؤكد التعريف السابق أن التسيير نشاط متميز يستلزم استخدام قدر عال من المهارة والمعرفة، وتتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها: متعددة، سريعة، وموجهة نحو الفعل أكثر من التفكير، كما يتميز عالمه بشدة التغير فهو لا يخضع لنظم أو طرق تفكير و تحليل ثابتة، وبالتالي فان هذا العالم يستوجب إيجاد طرق فعالة متعلقة بالمشكل ذاته لإيجاد الحل المناسب واتخاذ القرار الصحيح¹.

وبصفة عامة يمكن القول أن المسير يقوم بدور مزدوج داخل المؤسسة فهو يعمل على تحسين أداء الأفراد من جهة وعلى هيئة الظروف الملائمة للإبداع من جهة أخرى. هذان الدوران يبدوان وكأنما متناقضان ومتكاملان في نفس الوقت، متناقضان بالنسبة للمسير الذي لا يعرف كيف يقوم بالدورين معا، ومتكاملان لأن كل منهما ضروري وكلاهما يثري الآخر في علاقة جدلية (Dialectique)² وتتوقف مدى قدرة المسير على إنجاز أهدافه وتحقيق الفعالية والكفاءة في أعماله على مدى توفر المهارات الإدارية اللازمة التي تميزه عن غيره من الأفراد داخل المؤسسة.

وتتنوع هذه المهارات من حيث الإلمام بطرق العمل والتعامل مع الأفراد والقدرة على حل المشاكل.. الخ. ويمكن تقسيم المهارات اللازم توافرها في المسير إلى ثلاثة أنواع كالآتي³:

- المهارات الذهنية : ويقصد بها قدرة المسير على النظرة الشاملة للأمور وتتضمن القدرة على تفسير الأمور والحكم عليها والقدرة على تحليل المشاكل والتعامل مع البيانات وتحليلها.
- المهارات السلوكية : ويقصد بها القدرة على التعامل مع الآخرين وفهم ودراسة سلوك الأفراد وتحفيزهم على العمل وتحقيق التعاون والاتصال بين جماعات العمل.
- المهارات الفنية : ويقصد بها المعرفة المتخصصة في مجال معين و القدرة الفنية والتميزة على أداء العمل. وتختلف الحاجة إلى توفر هذه المهارات باختلاف المستويات التنظيمية للمؤسسة، فتقل الحاجة إلى المهارات الفنية كلما اتجهنا إلى أعلى السلم الإداري حيث أن المسيرين في المستويات الإدارية العليا يتعاملون مع مشاكل عامة للمنظمة لا تتطلب قدرا كبيرا من المعرفة الفنية المتخصصة بل تتطلب مهارات ذهنية للتمكن من اتخاذ القرارات السليمة، أما المهارات السلوكية فهي مطلوبة لكافة المستويات لارتباطها بالتعامل مع الأفراد.

¹ Yves Dupuy, Faire la recherche en contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1999, P 102

² Lionel Collins, Quistions de contrôle, Paris, Puf, 1999, P 15

³ عبد الغفار حفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، بيروت، الدار الجامعية، و1991 ص 77. 13

المطلب الثاني: مبادئ التسيير

تتميز المبادئ بثباتها وعموميتها وتساعد بصفقتها قواعد إرشادية للمسيرين على القيام بعملهم بطريقة ملائمة وعلى زيادة كفاءتهم الإدارية وعلى توضيح النشاط الإداري و مفهوم الإدارة، ويستطيع المسير إذا ما أحسن استخدامها تجنب الوقوع في أخطاء جوهرية في عمله، كما يمكنه أن يتنبأ عن ثقة بنتائج الكثير من الجهود التي يبذلها.

وبالرغم من كون المبادئ حقائق جوهرية وأساسية إلا أنها ليست بالمطلقة، فهي ليست بالقوانين ولا تعني ضمناً أن نفس النتائج ستحدث في كل مجموعة من الظروف التي تبدو متماثلة مما يقتضي استخدام المبادئ بكل عناية وتقديره

لقد حدد FAYOL العديد من مبادئ التسيير نذكر فيما يلي البعض منها¹:

1- مبادئ تخطيط الأهداف والسياسات (الاستراتيجيات)

يقتضي هذا المبدأ وجوب كون السياسات مخططة ومحددة وواضحة وتبين أهداف المؤسسة والطريق الذي يعمل على تحقيق هذه الأهداف، ويجب أن تكون هذه السياسات مرنة تساعد على مواجهة التغيرات غير المتوقعة. والسياسات أنواع منها ما هو عام ينطبق على المشروع بأكمله ومنها ما هو سياسات فرعية تسيير عليها الإدارات والأقسام المختلفة في المشروع ويجب بالطبع أن تتماشى السياسات الفرعية مع السياسات العامة الرئيسية.

فالتخطيط يساعد على أداء الأعمال المطلوبة في وقت أقصر ومجهود وتكاليف أقل وبدرجة عالية من الجودة والإتقان.

ولعل الكثير لا يستطيع التفرقة بين الأهداف والاستراتيجيات والسياسات، وفيما يلي سنحاول توضيح العلاقة والترابط بين الأهداف والاستراتيجيات والسياسات:

أ- الأهداف:

الأهداف في النهايات التي تسعى المنظمة للوصول إليها من خلال فعاليتها وأنشطتها. ولتحديد الأهداف لابد من توفر ثلاثة عناصر أساسية وهي:

- وجود الغاية: ونعني بها المبرر والدافع لأداء المهمة، كتحقيق مردود اقتصادي، اجتماعي، سياسي، وتكنولوجي...
- المهمة: ونعني بها الاتجاه العام للفعل والواجب المطلوب أدائه لتحقيق الغاية.
- التوجه المستقبلي: ونعني به ما هو مطلوب مرحلة قادمة محددة.

يعتبر الهدف المركزي للمؤسسة المرشد الأساسي لأدائها وهو يعبر عن قمة ما تطمح إليه، وما يجب على وحداتها التنظيمية أن تحققه. وحتى يكون بمقدور الإدارة العليا في المنظمة تحقيق وجعل الهدف حالة واقعية، فإن هذه الإدارة تقوم ببناء الأهداف الفرعية والثانوية واشتقاقها من الهدف المركزي.

¹ يونس إبراهيم حيدر، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات والشركات، دمشق، أرضيا للمعلومات، 1999، م - 14

ب-الاستراتيجيات:

الإستراتيجية هي : مجموعة القرارات المتعلقة بالأهداف والغايات التنظيمية وكذا الإمكانيات المادية والبشرية الضرورية لتحقيقها، وهذا يعني أن الهدف المركزي يحدد الإستراتيجية المختارة التي نقدي لرسم الخطط الخاصة بالأهداف الفرعية والثانوية. ويقول البعض أن الإستراتيجية بإطارها العام هي مخطط المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال خوض غمار العمل وهي تعيش كل عناصر ومتغيرات البيئة الخارجية. وبالتالي فان المنظمة لا تتمكن من صياغة سياسات العمل بشكل سليم ما لم تكن قد اشتقت بأسلوب منطقي و موضوعي الإستراتيجية المناسبة من أهدافها المركزية الأساسية.

ج – السياسات:

هي نوع ثالث من الخطط تأتي بعد إعداد خطط الاستراتيجيات، تساعد كذلك على تحقيق الهدف النهائي الكبير، وهي تعني أيضا خطط المؤسسة المرسومة لتحقيق أهدافها ومواجهة المتغيرات البيئية الداخلية. فالسياسات هذا المعن تعتبر وسائل مناسبة لتحقيق الاستراتيجيات ومن ثم تحقيق الأهداف.

وبعد عرض كل من مفهوم الأهداف والاستراتيجيات والسياسات يتضح أن هناك اتصالا وثيقا بين الأهداف والإستراتيجيات والسياسات وهذا الاتصال ذو علاقة تبادلية بينهم جميعا فالسياسة الناجحة تشتق من الإستراتيجية وتشتق هذه الأخيرة من الهدف المركزي.

2-مبدأ التوازن (توازن أنشطة المؤسسة):

يفترض هذا المبدأ كون المؤسسة متوازنة من الداخل، بمعنى أنه يجب أن تعطى لكل وظيفة من وظائفها تموين، إنتاج ، تسويق... الخ) الأهمية المطلوبة، والتي تسمح لها بالقيام بدورها على نحو ملائم وما ينسجم مع تحقيق أهداف المؤسسة .

3-مبدأ السلطة والمسؤولية

لكي تقوم الإدارة على أساس سليم فانه يجب أن يعطى لكل فرد السلطة الكافية التي تمكنه من أداء عمل معين مطلوب منه، ويجب أن يعتبر الفرد مسؤولا عن أداء هذا العمل وعما يتخذ من قرارات بخصوصه، فالسلطة والمسؤولية مرتبطتان و متلازمتان و متوازنتان وأي إخلال في توازنهما يؤدي بالتأكيد إلى تدني كفاءة الأداء و فعاليته .

4-مبدأ التخصص أو تقسيم العمل:

تقسيم العمل يهدف إلى الوصول إلى رفع حجم الإنتاج وتحسينه ببذل نفس المجهود¹. وهذا المبدأ يعي تجزئة العمل إلى مجموعة أجزاء، و تخصص كل فرد بجزء محدد منه وهذا ما يساعد على تركيز الجهود في أعمال معينة مما ينتج عنه زيادة الخبرة في هذه الأعمال. وعلى أساس مبدأ التخصص يجري تقسيم الأعمال داخل المؤسسة بحيث توكل الأعمال التي تتطلب مهارات خاصة إلى أفراد تتوفر فيهم هذه المهارات.

¹ Carol Kennedy, Toutes les théories du management, Paris, Edition Maxima, 1995, P79 .

5-مبدأ التشجيع المادي:

يجب على الإدارة أن تضع نظاما لدفع الأجور والمرتببات يعمل على تشجيع الأفراد على بذل أقصى مجهود ممكن في العمل ولا يأتي ذلك إلا إذا تحصل كل فرد على الأجر الذي يتناسب مع ما يبذله من مجهود وما يحققه من إنتاج، وفي سبيل ذلك يجب على الإدارة أن تقوم بوضع مستويات معينة للأعمال المطلوبة من كل فرد، وقي لكل فرد الظروف والتسهيلات التي تمكنه من التوصل إلى هذه المستويات وتعديلها إذا قام بعمله على الوجه الأكمل، من ناحية أخرى يجب أن تكون المستويات الموضوعية عادلة كما يجب أن تكون المكافآت التشجيعية كافية لترغيب الأفراد وحثهم على بذل أقصى طاقاتهم.

6-مبدأ التعاون والتآزر:

مما لا شك فيه أن مجهود فردين متعاونين يفوق مجهود الاثنين إذا عمل كل منهما على انفراد، ولكي تنجح الإدارة في أداء وظائفها يجب أن تكسب تعاون كل الأفراد الذين يعملون في المؤسسة حتى تتوحد جهودهم وتتجه في الطريق المرسوم نحو الأهداف العامة للمؤسسة.

7-مبدأ الشمول:

هذا المبدأ إمكانية تطبيق مبادئ وقواعد واحدة على وظائف كل المديرين، وإمكانية نقل المعرفة الإدارية ونتائج التجربة والاختبار من وحدة إدارية إلى أخرى أو من مستوى إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى.

8-مبدأ وحدة القيادة والأمر:

ويقتضي هذا المبدأ أن يتلقى كل مرؤوس الأوامر والتعليمات من قبل شخص واحد منعا لحدوث التضارب في التوجهات وبالتالي تردد المرؤوسين في الاستجابة للأوامر والتعليمات كما أشار كتاب آخرون في مجال التسيير إلى عدد من المبادئ الأخرى الإضافية التي يمكن ذكر بعضها¹:

- مبدأ خضوع المصلحة الشخصية للمصلحة العامة: و يقتضي أن يفضل الفرد مصلحة المؤسسة على المصلحة الشخصية.
- مبدأ الرقابة: فالرقابة ضرورية لأنه بدون رقابة لا يمكن للإدارة أن تتحقق من أن الخطط التي سبق وضعها قد نفذت.
- -مبدأ تدرج السلطة أو الهرم الإداري: ويعني خضوع المرؤوس للرئيس وتسلسل السلطة.
- مبدأ الانضباط والنظام: ويقتضي أن يلتزم العاملون بقواعد ونظم وتعليمات المؤسسة.
- مبدأ العلاقات الإنسانية وسيادة روح الجماعة: أي أن يعامل الفرد كأنسان له أحاسيس ومشاعر وأن يحس بالانتماء إلى الجماعة.

¹ يونس إبراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص. 55 16

المطلب الثالث: الوظائف التسييرية

يقول (FAYOR) أن معنى أن تدير، هو أن تتنبأ وتخطط وتنظم وتصدر الأوامر و تراقب¹. وكان أول من تعرض إلى الوظائف الإدارية وقسمها إلى خمسة مهام أساسية هي²:

1- التنبؤ والتخطيط :

ومعناه تقدير المستقبل وتحضيره في نفس الوقت، فالتنبؤ هو بدأ العمل للتدخل في المستقبل. فلكي تقوم الإدارة بوضع خطة لابد لها من أن تقوم بدراسات للتنبؤ بالظروف المستقبلية، وإذا كان في الاستطاعة التنبؤ بكل دقة بالمستقبل فإنه يكون من السهل جدا وضع الخطط، إذ لا يتعدى الأمر إحصاء الموارد المادية والبشرية المتوفرة، ثم وضع خطة معينة للوصول إلى الهدف المطلوب بأعلى درجة من الكفاية مع التأكد التام بأن الخطة الموضوعية ستوصل حتما إلى الهدف . و يمكن القول بصفة عامة التنبؤ مهما كان دقيقا فإنه لابد أن ينطوي على نسبة من الخطأ ودرجة عدم التأكد³.

2- التنظيم :

تنظيم المؤسسة معناه تجهيزها بكل ما هو مفيد لعملها : من أجهزة ووسائل ورأس مال وموظفين، كما تتضمن وظيفة التنظيم وضع الهيكل التنظيمي للأفراد وتحديد المسؤوليات والعلاقات التنظيمية المطلوبة داخل العمل واللازمة لتسيير الخطط السابق وضعها وتحديد خطوط السلطة ودرجة المركزية واللامركزية المطلوبة في اتخاذ القرارات وتجميع الأعمال والأنشطة داخل وحدات تنظيمية وتحديد نطاق الإشراف الواجب تطبيقه . وبصفة عامة يحدد التنظيم طريقة تنفيذ الخطط من خلال الوحدات التنظيمية المختلفة داخل المنظمة.

3-التوجيه أو إصدار الأوامر:

يطلق على وظيفة التوجيه العديد من التسميات مثل القيادة و التأثير وان كانت كلها تدور حول معنى واحد وهو كيفية التعامل مع الأفراد داخل المنظمة، ووظيفة التوجيه عملية معقدة. حيث يتم من خلالها توفير حوافز خارجية مثل الزيادة في الأجور و الترقية وأخرى داخلية مثل تقدير الآخرين للفرد والحوافز المعنوية . وباختصار فان على المسير أن يوفر المزيج المناسب من هذه الجوانب وفي الأوقات المناسبة وعليه إبقاء ذوي الكفاءة والتخلي من هم دون المستوى⁴.

4-التنسيق :

وهو وضع كل الإجراءات التي تقوم المؤسسة ما في انسجام بكيفية تسهيل العمل والنجاح. والعملية التنسيقية هي التي تكون فيها أنشطة الأفراد متجانسة ومتكاملة بشكل موجه نحو تحقيق هدف محدد.

¹ عمرو غنام، علي الشرقاوي، تنظيم وإدارة الأعمال، بيروت، دار النهضة العربية، 1982، ص 18

² Carole Kennedy, Op cit, P 78: .

³ الشنواني صلاح، التنظيم و الإدارة في قطاع الأعمال، الإسكندرية، مؤسسة الجامعة، ص 81

⁴ عمرو غنام، علي الشرقاوي نفس المرجع، ص 19. 18.

5- المراقبة :

ومعناه التأكد من أن كل شيء يجري وفق البرنامج المعتمد، والأوامر الصادرة والمبادئ المتفق عليها، وتعتبر الرقابة الوظيفية الإدارية الأخيرة من العملية الإدارية، وتكتمل هذه الأخيرة بالتأكد من دقة تنفيذ الخطط عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية وفي حالة اختلافهما يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات. فهدفي الرقابة هو التأكد من أن جميع الجهود المبذولة (تخطيط ، تنظيم، تنسيق) تعمل لتحقيق الأهداف المرسومة¹.

وبنظرة سريعة للوظائف السابقة يمكن القول بأن هذه الوظائف تؤدي بصورة مستمرة ومتكاملة وفي نفس الوقت، ويتوقف استخدام المزيج الملائم من هذه الوظائف على مكان المدير في الهيكل التنظيمي من حيث الوقت المستغرق في أداء كل وظيفة و الأهمية النسبية المعطاة لهذا الوقت.

¹ يونس إبراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص 107. 19

المبحث الثاني: مراقبة التسيير

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير ومسارها.

مفهوم مراقبة التسيير:

لقد تعددت التعاريف التي تقدمت لمراقبة التسيير نظرا لتعدد و اختلاف المختصين تبعاً للمدارس التي ينتمون إليها وخاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

1-التعريف الأول:

كما يعرف J.l ourdou ,m Michel et l . Schmid في مراقبة التسيير هي "مجموعة الأعمال و الإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أداءهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة¹ .

2-التعريف الثاني:

يعرفها A Borland إن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي و القيادة ,حيث تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة و إلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المنظمة متناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف² .

3 - التعريف الثالث:

يعرف أنتوني "مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة³ .

4 - التعريف الرابع :

حسب M.Gervais مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتحقق المسيرون أن الموارد موجودة و مستعملة بصفة فعالة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المساعي و التوجيهات تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة⁴ .

يمكن استخلاص من خلال التعاريف السابقة تعريفا شاملا:

أن مراقبة التسيير مفهوم واسع ولا يمكن الإلمام بجميع جوانبه إلا أنه يمكن القول أنها : مجموعة من الإجراءات التسييرية التي تسمح بتوقع الأهداف المرجوة، كما أنها مجموعة من الأدوات التي تسمح بالتسيير الحسن، أي أن الهدف من مراقبة التسيير لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه وبالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما تم رسمه في الخطة وصولاً إلى الهدف المنشود.

و يمكن أيضا استخلاص أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء والتي تتمثل في الكفاءة والفعالية والملائمة كما هو موضح في الشكل الموالي :

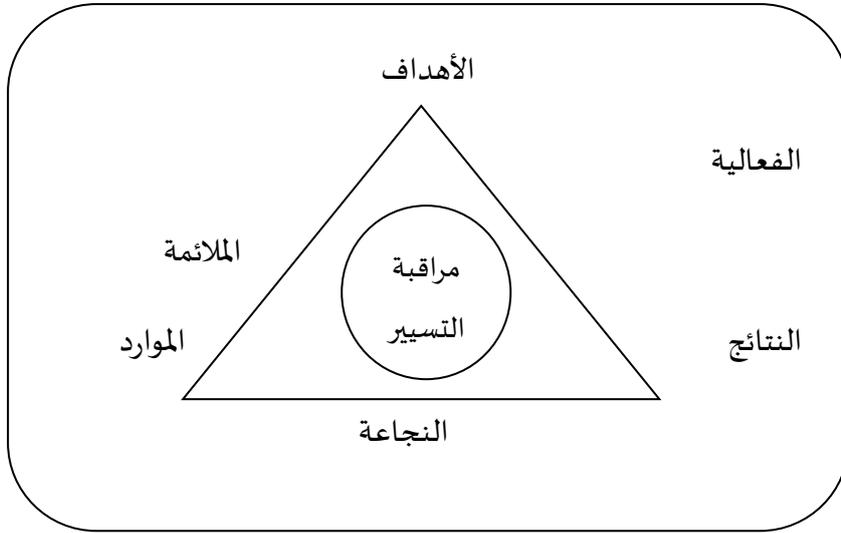
¹ Anne Marie Keiser, contrôle de gestion, édition ESKA, 2cme édition, paris, 2000, p:13

² سعاد عفون، "نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في الأمسية الاقتصادية"، رسالة ماجستير، بجامعة الجزائر 2001 2002، ص73

³ Pascal Fabre, management et contrôle de gestion, Dunod, paris, 2007, p:04

Michel Gervais, contrôle de gestion, Temne edition,*⁴ ECONOMICA, 2000.p:20

الشكل رقم 1: مرتكزات مراقبة التسيير



SOURCE: H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL ;le contrôle de gestion ;édition ELLIPES ;paris ;2001 ;p : 06

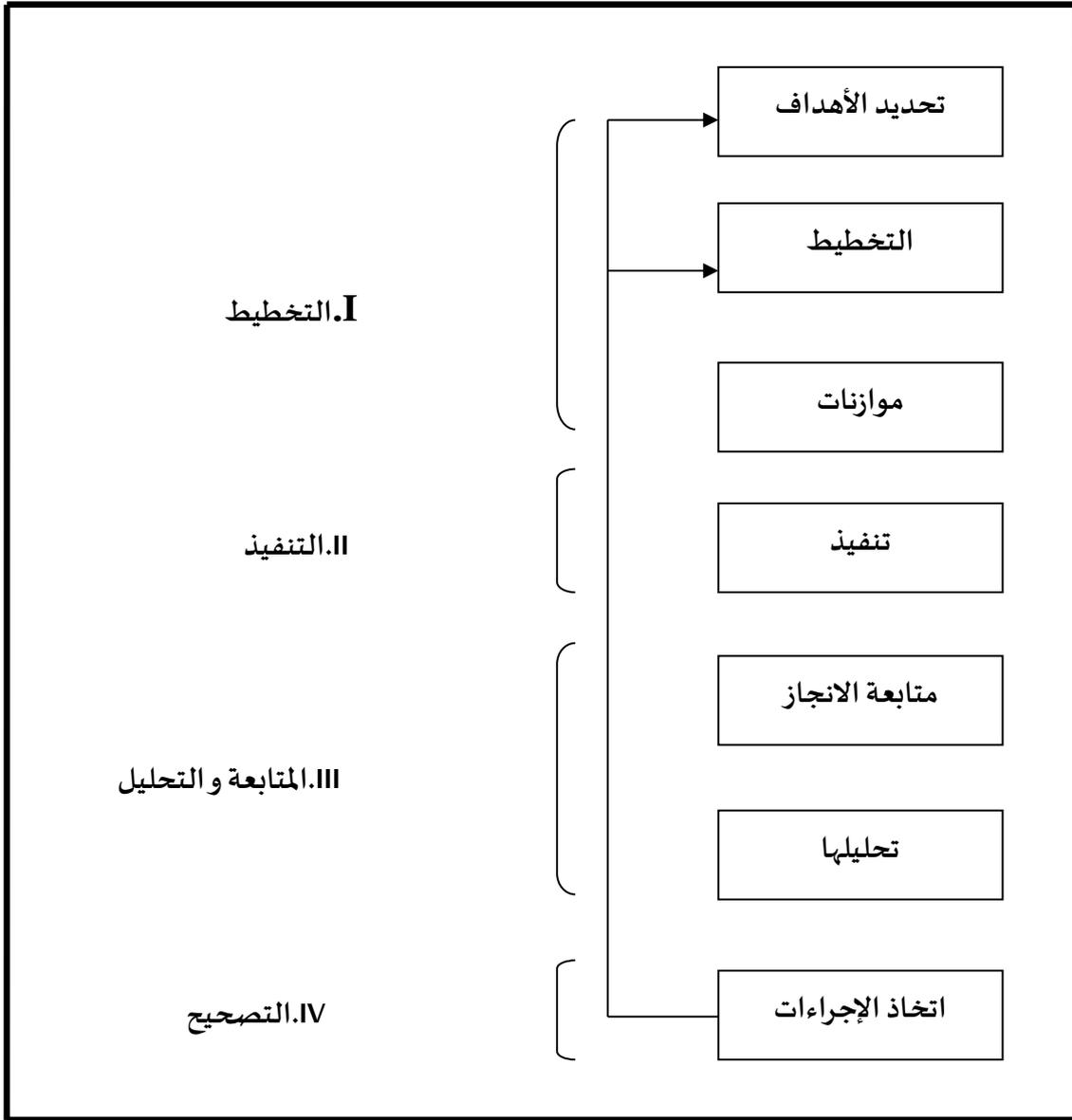
يتضح لنا من خلال هذا الشكل أن كلا من الفاعلية و الفعالية و الملائمة يعتبرون ركائز مراقبة التسيير و تقصد هذه الركائز ما يلي¹ :

- الفعالية : معناها التقي التطابق مع الأهداف مثلا السيارة ذات الفعالية إذا كانت تسمح لنا ببلوغ المكان المحدد بالشروط المحددة.
- الفاعلية: وهي مقارنة النتائج المحققة بالنسبة للوسائل المستعملة مثلا السيارة ذات الفاعلية إذا كانت تستهلك أقل ما يمكن.
- الملائمة : وهي العلاقة بين الأهداف و الموارد

وفي الأخير و كحوصلة لما سبق نكتشف أن مراقبة التسيير هي عملية أو مسار له أهداف معينة تركز على جانب الحث و التحفيز مسار مراقبة التسيير: يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا، هذا المسار عبارة عن حلقة متكونة من مراحل كما هي موضحة في الشكل الموالي:

¹H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL le controle de gestion édition ELLIPES paris :2001; P:07

الشكل رقم 2: مراقبة التسيير في أربع مراحل : مسار للتعلم



المصدر: Helene Loning , Le controle de gestion Paris , Dunod , 2003 , P03

إن مرحلة التخطيط من ناحية تحديد الأهداف والتسيير التنبئي تكون متبوعة بمرحلة التنفيذ أو الإنجاز و حيث تسجل النتائج بعناية ثم تحلل لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأعمال التي تم التخطيط لها و سنحاول شرح و تبسيط هذه المراحل الأربعة فيما يلي¹ :

المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط (la planification)

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ ها ذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها.

¹ P.L Bescos ct autres, Contrôle de gestion et management, 4ème Edition, Paris, Edition Montchrestien .17 ,p2223

الشكل رقم 3: دورة التخطيط



:PL Bescos et autres , Contrale de gestion et management , derne Edition , Paris , Edition Montchrestien, 1997, p 22

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع إستراتيجية طويلة المدى يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3_5) سنوات وأيضاً المدى القصير > (سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.

المرحلة 02: التنفيذ (l'execution)

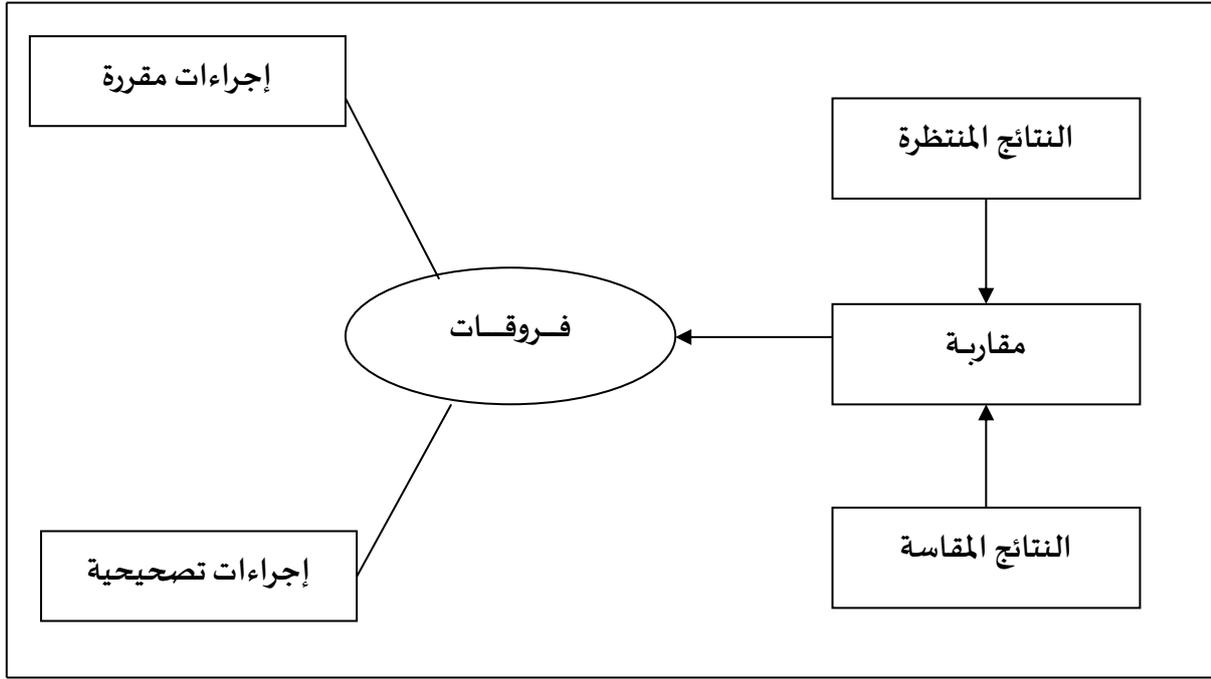
مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط, فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه, تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة. المرحلة

03: المتابعة والتحليل (Le suivi et l'analyse)

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئياً على الظروف المحيطة و بالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس". ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة, أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات و مجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل "نظام القياس".

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة و مقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة, وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافاً بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية, أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي. و بالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية, وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

الشكل رقم 4: مرحلة المتابعة والتحليل



P.L Bescos et autres, op cit, p24

المرحلة 04 : الإجراءات التصحيحية (Les actions correctives)

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية وهذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها¹.

في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات هذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته .

هذا المسار .مساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل . وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم و إلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.

ويتم عادة في مراقبة التسيير إنجاز تشخيص مختصر حول مسار المراقبة بالمؤسسة للتأكد من أن هذا المسار لا يهمل ولا يغفل عن أية مرحلة , غير أن هذا المسار يمكن أن يكون مميزا لدى بعض الشركات مثل الشركات الصغيرة التي تكون في مرحلة التوسع والنمو وبالتالي تركز أكثر على المرحلة الأولى والثانية من المسار

¹ Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003, p 4

التخطيط والتنفيذ على حساب الوقت الخاص بالتحليل وأيضا التأني الضروري للتعلم وهذا ما يؤدي إلى تكرار نفس الأخطاء

- خصائص مراقبة التسيير :

من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص أن نظام مراقبة التسيير الفعال والناجح لابد أن يتوفر على بعض الخصائص المهمة فيه والتي تتمثل فيما يلي¹ :

1-الوضوح : من شروط مراقبة التسيير أن يكون واضحا سهلا للفهم من قبل جميع المسؤولين عنه انخفاض. 2- التكاليف : أن هدف أي نظام هو انخفاض التكاليف أي أن المنافع المتحصل عليها من قبل المؤسسة يجب أن تكون أكبر من التكاليف المترتبة فيها.

3-المرونة : لكي تنجح المراقبة لابد لها من مرونة عالية تسمح لها بالتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة بما يتضمن الكشف عن نقاط القوة والضعف وهذا عن طريق المراجعة الدورية بسرعة الإبلاغ عن الانحراف، والنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكننا من اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها لتصحيحها العاجل قبل استعمالها.

إمكانية تصحيح الأخطاء والانحرافات بعد تحديد الأسباب التي أدت إليها.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة و أن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير لإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها²:

1-العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال.

2-مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال.

3-مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.

4-متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية.

5-تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها.

6- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد.

7- اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها. كما يمكن إجمال أهداف مراقبة التسيير في العناصر التالية³ :

¹ Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Entreprise .p45

² .Michel Gervais, meme source. p.16

³ Michel Gervais, meme source.p:17

- 1- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات و ذلك يتم عن طريق الموازنات التقديرية.
 - 2- تحقيق الفعالية ونعي ما تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من أجل تحسين الفعالية لابد من ديناميكية أنظمة المعلومات.
 - 3- الوقوف عند نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
 - 4- تحقيق الفعالية ويعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيو كلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم مقارنة ما خطط له وما تم تحقيقه.
 - 5- تحقيق الملائمة: أي التأكد من الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.
- تقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدور مهم والذي يبرز من خلال الوظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة والمتمثلة خاصة في التخطيط والرقابة ومن طبيعة العلاقة التي تربطه مع مختلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا أو الوسطى أو التشغيلية .

وظائف مراقبة التسيير:

توجد ثلاث مهام تقوم بها مراقبة التسيير وتتمثل فيما يلي¹:

1- مراقبة الأداء الوظيفي:

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، حيث أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصبغة الموضوعية التي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار، والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجور والعقوبات ... الخ، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تحقق عن طريق جملة من الخصائص:

- المشاركة في تحديد الأهداف :

تعتبر المشاركة في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة .

-عدالة التوزيع :

وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال، وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

-عدالة التعاملات :

إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال مختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العدالة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

¹ عقون سعاد، نفس المرجع السابق، ص 72_74

2- مراقبة الجودة :

إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلائم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة لإنتاجها.

إن موضوع إدارة الجودة يحض باهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة مثل، مرجعية التنظيم الدولي "إيزو" وبالتالي على مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية لتلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة .

3- إدارة الوقت :

إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية :

- العمل على تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشاكل الطارئة. مكننة العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج التمويل الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت .
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات .
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

المطلب الثالث : علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة والتدقيق ونظام المعلومات

أولاً: علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة

الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة وهنا يكمن دور المحاسبة في إعطاء كامل التفاصيل والمعلومات من ناحية الجانب المحاسبي والمالي من أجل أن يتخذ المسيرين الإجراءات والقرارات اللازم، وفي إطار محيطها المالي بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامجها وخطتها الاستثمارية وكذا برامج تمويلها وحاجياتها¹

ومراقبة التسيير له علاقة مع الوظيفة المحاسبية والمالية بحيث تقوم على تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية للقيام بوظائفها.

1 ماهر احمد، الإدارة المبادئ والمهارات. الدار الجامعية، الإسكندرية 2001 ص 51

وتمارس مراقبة التسيير في الوظيفة المالية والمحاسبية لأنها تدرس وتحلل كيف تكتب أو تحصل على الإيرادات وأيضا تقوم بمعالجه وتسجيل كل العمليات التي قامت بها المؤسسة وأيضا كيفية الطرق من اجل إنفاق هذه الإيرادات أي تهتم بمراقبة تسيير الخزينة.

من كل ما سبق نستنتج أن مراقبة التسيير توجد في كل أركان المؤسسة ووظائفها والعلاقة التي تربط هذا النظام بوظائف المؤسسة هي تلك العلاقة التي يمكن للمؤسسة أن نستطيع بفضلها تحقيق أهدافها¹.

ثانيا: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

- تعريف التدقيق :

يعتبر التدقيق من اهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات وأحد أهم الأنظمة الرقابية الموجودة بها فهي أداة بيد الإدارة تراقب بواسطها كل ما يحدث داخل المؤسسة.

ونقصد بالتدقيق " فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية²"

كما عرفت منظمة العمل للمحاسبة والتدقيق الفرنسية التدقيق على انه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغرض إصدار حكم محلل ومستقل"³

- علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق

هما نوعان من الرقابة متكاملان ضروريان معا أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة أيضا إلى مراقبة التسيير تهتم بمراقبة الموازنة ومقارنتها بالنتائج، فهي اذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققها وذلك لتقييم أدائها فهاتان الوظيفتان إذن لابد من توفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال وريح الوقت⁴

¹ مرابطي نوال أهمية نظام المحاسبة التحليلية أداة لرقابة التسيير، رسالة ماجستير الجزائر 2005 – 2006 ص 56.

² كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، المنصورة 2002 ص 18.

³ مسعود صديقي، دور المراجعة audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة، مجله الباحث العدد الأول 2012 ص 65

⁴ ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة، دار المحمدية العامة الجزائر 2010 ص 26.

إن حرص التدقيق الداخلي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبية وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها هذه النتائج التي يتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك تحديد الانحرافات بدقة والتقييم جيد للأداء¹

إن عملية التدقيق تسمح بـ²:

- ✓ تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي.
- ✓ الاحترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة.
- ✓ تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية الموجودة بالمؤسسة ، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة.

وهنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة. كما يضمن المدقق احترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة ويقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المدقق كما ساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة³.

¹ <http://www.4shared.com/office/cite> consulté le 24/02/2014 à 11:12

² C.Alazard et séparis, op, cit, p18

³ C.Dayan Manuel de gestion, volume1, ed Elipses, paris, France 1999,p802

ثالثا: علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات

- مفهوم نظام المعلومات :

لقد ظهرت فكرة النظم في الوقت المعاصر عام 1937 على يد عالم الأحياء الألماني Bertalanffy Von Ludwing، وقد سماها "النظرية العامة للنظم" وهو منهج جديد يهدف إلى تشكيل مبادئ عامة يمكن تطبيقها على النظم، أيا كان نوعها وطبيعة العناصر المكونة لها، أو أيا كانت القوى والعلاقات التي تنظم عملها، أو الأهداف التي ترغب في تحقيقها .

بعد انتشار استخدام هذه النظرية أصبح ينظر للمنظمة كنظام متميز يصنف ضمن الأنظمة المفتوحة، ويقصد بالنظام المفتوح ذلك النظام الذي يتفاعل مع البيئة، حيث يتأثر بها ويؤثر فيها .

تعريف النظام :

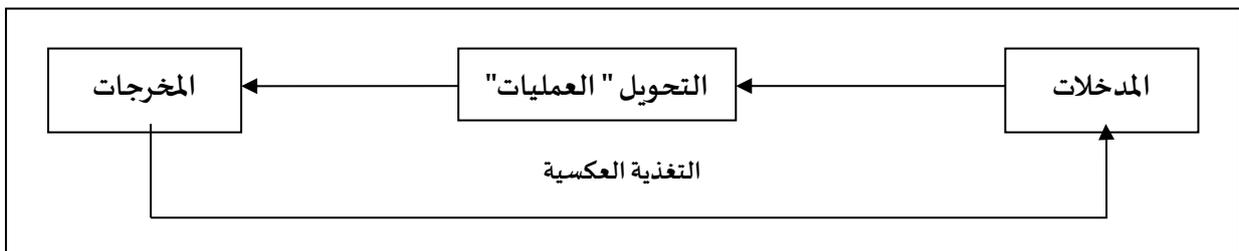
يعرف النظام بصفة عامة بأنه: "مجموعة عناصر متفاعلة ديناميكية ومنظمة للوصول إلى غاية معينة"¹

عناصر النظام :

إن المنظمة باعتبارها نظاما مفتوحا تتكون من جملة من العناصر وهي² :

- المدخلات : هي جميع عناصر المحيط التي يتأثر بها النظام وتسمى متغيرات المحيط.
- العمليات : هي عملية داخلية تنتج جراء التأثير والتأثر في متغيرات المحيط وتحويلها إلى مخرجات.
- المخرجات : هي تلك العناصر أو النتائج التي يؤثر بها النظام على المحيط الخارجي.

الشكل رقم 5: العناصر المكونة للنظام



المصدر: خالص صافي صالح، نفس المرجع، ص:262.

¹ Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Enterprise, 3eme édition d'organisation, paris, 2000, p:345.

² خالص صافي صالح, رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2010، ص: 263

- علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات :

إن مراقبة التسيير في حاجة إلى المعلومات، كما أنها تعتبر وسيلة لإنتاجها (أي المعلومات).

أولاً: استعمال المعلومات من طرف مراقبة التسيير .

من المهم التمييز بين استعمالين مكملين للمعلومات، حيث أن المعلومة متغير إستراتيجي وضروري للمؤسسات ومورد مهم لتسييرها، كما أنها تعتبر وسيلة للاتصال والتنسيق.

كما أن مراقبة التسيير تعرف على أنها مساعد لاتخاذ القرار ومساعد لتحديد أو تغيير الهيكل التنظيمي .

كما أن حساب التكاليف لمختلف العمليات والخدمات وأنشطة المؤسسة وكذلك وضع الميزانيات والمؤشرات، لذلك مراقبة التسيير عليها أن تجمع معلومات من مصادر مختلفة .

يمكن من خلال الجدول الآتي تحديد نوع الطلب على المعلومات التي تتلاءم مع مراقبة التسيير وفق بيئة المؤسسة وأهدافها.

الجدول رقم 01 مراقبة التسيير والمعلومات التي تستعملها حسب بيئة المؤسسة وأهدافها.

البيئة وأهداف المؤسسة	نوع الطلب على المعلومات.	الملاءمة (التكيف مع مراقبة التسيير)
القرن 19: الإنتاج.	داخلية، كمية، أكيدة، مستقرة .	حساب التكاليف، الكميات
بداية القرن 20 : تنظيم الإنتاج	داخلية، كمية، أقل استقرار..	حساب التكاليف، الموازنات، الانحرافات.
منتصف القرن 20 : توسيع السوق.	خارجية، كمية، كيفية، غير مستقرة	حساب متغيرات كمية وكيفية.
نهاية القرن 20 : التكيف مع التطورات	داخلية وخارجية، غير مستقرة ، كمية وكيفية	كل أنواع المؤشرات للتحرك في الوقت المناسب

Source: Cloud Alazard , sabine sépari , op. cit , p:84.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن المعلومات متعددة ومختلفة، ومراقبة التسيير لا بد أن تستعمل معلومات مؤكدة، لهذا فإن تعقد البيانات وحجمها وتحليلها لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار في عملية تحليل مصداقية النتائج المتحصل عليها من قبل مراقبة التسيير .

لذا لابد من التعرف على العلاقة بين نظام المعلومات ومراقبة التسيير وذلك انطلاقاً من التساؤل التالي : ما علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات؟

ثانياً: علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات.

تتضح علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات من خلال المقارنة بين التعاريف المقدمة لكل منها, أي لكي نستطيع فهم وتحديد هذه العلاقة علينا أن نقارن مفهوم مراقبة التسيير مع مفهوم نظام المعلومات.

سبق أن عرفنا نظام المعلومات على أنه: "مجموعة من الإجراءات والوثائق التي تعطي المعلومات المفيدة التي تساعد في أداء وظائف مراقبة التسيير من جهة, ومن جهة أخرى هو مجموعة من الوسائل المادية والبشرية الضرورية لمعالجة وتخزين وتحويل المعلومات بهدف استغلالها الجيد والصحيح.

أما تعريف مراقبة التسيير فيتمثل في: "هي مجموعة الأفعال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسيرين والمسؤولين من أجل ضمان التسيير الحسن والفعالية* المستمرة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة"¹

نلاحظ مما سبق التطابق بين نظام المعلومات مع محتوى ومفهوم مراقبة التسيير بمعنى آخر أن مراقبة التسيير بشكلها المعاصر هي: أحد أنظمة المعلومات التي تتبناها المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها"²

كما أنها عرفت من طرف خبراء المحاسبة على أنها: "نظام شامل للمعلومات في المؤسسة يسمح بجمع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد فهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة"³

لهذا فإن مراقبة التسيير تعتبر نهجاً يتم سلوكه وإتباعه, وبموجبه يتم صيانة المؤسسة وحمايتها من الأخطاء قبل وقوعها وكذلك معالجة وتصحيح الانحرافات حال حدوثها عن طريق التهيئة السليمة للقاعدة التي تستند عليها المؤسسة عند اتخاذ القرارات وتحفيز العاملين في المؤسسة لتحسين مستوى الأداء والوصول إلى تحقيق الأهداف المرسومة.

¹ خالص صافي صالح, رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق, مرجع سبق ذكره, ص: 263.

² خالص صافي صالح, نفس المرجع, ص: 264 .

³ مصطفى الباهي, معراج هواري, مدخل إلى مراقبة التسيير, مرجع سبق ذكره, ص: 6.

ثالثا: مكونات نظام معلومات مراقبة التسيير:

يتكون نظام معلومات مراقبة التسيير من¹ :

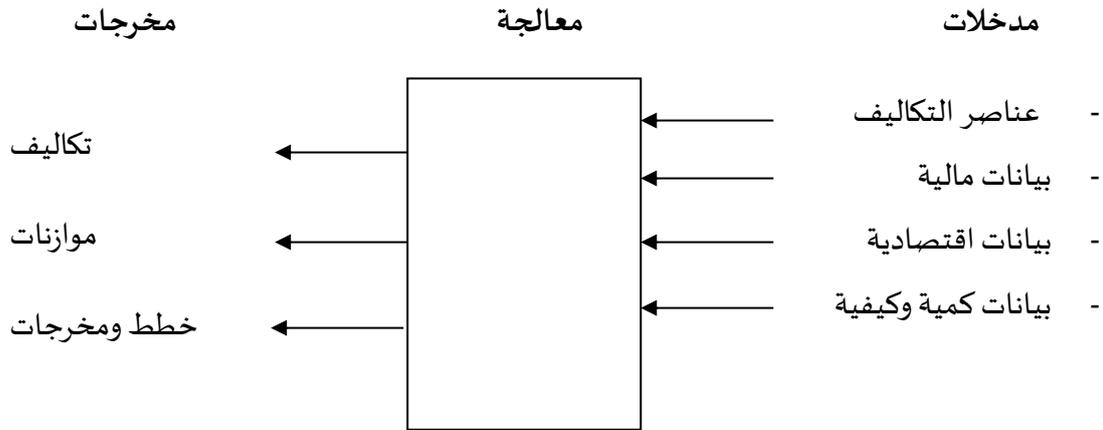
المدخلات: تعتبر كل من,دراسة التكاليف, بيانات التحليل المالي والمحاسبة التحليلية, التدفقات المالية الخارجية والتدفقات الداخلية.

المعالجة: إجراءات المحاسبة, وضع الموازنات, حساب التكاليف والإجراءات تمثل وسائل المعالجة لنظام المعلومات.

المخرجات: كل من التكاليف(تحليل التكاليف, الموازنات, الخطط, الانحرافات... الخ هذه تمثل مخرجات هذا النظام.

ويمكن توضيح مكونات نظام معلومات مراقبة التسيير في الشكل الآتي:

الشكل رقم 6: مكونات نظام معلومات مراقبة التسيير



. - - - Source: Claude Alazard, Sa bine séparé, op.cit, p:87.

¹ Claude Alazard, sabine sépari , contrôle de gestion manuel et application DCG11,op.cit,p87,88

المبحث الثالث: عملية اتخاذ القرار

المطلب الأول: مفهوم القرار وأنواعه

أولاً: مفهومه

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية وعلى الرغم من أن "مايون" اعتبر أن اتخاذ القرار مرادفا للإدارة وأن "وايت" اعتبر أن اتخاذ القرار هو القلب النابض للإدارة، إلا أن عملية اتخاذ القرار ليست سهلة لكثرة تعقيداتها من جهة، وكثرة المؤثرات التي تواجه متخذ القرار من جهة ثانية، ولكونها تتطلب عددا من الإجراءات والأنشطة العلمية للوصول إلى قرارات رشيدة.

جاء في اللغة "فر" بمعنى سكن واطمأن، وقرر الأمر رضا عنه وأمضاه وتقرر الأمر معنى ثبت واستقر، والقرار هو ما انتهى إليه الأمر¹

ويشير اتخاذ القرار إلى عملية اختيار دقيق بعد دراسة تحليلية موسعة لعدد من البدائل المتاحة التي يمكن اتباعها للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة².

ويقول "هربرت ساتون" في تفسيره العملية اتخاذ القرار "أن اتخاذ القرار هو قلب الإدارة و أن المفاهيم النظرية للإدارة يجب أن تستند على منطق و سيكولوجية الاختيار الإنساني هذا التعريف يركز على العنصر الإنساني و النواحي النفسية في الاختيار³.

كما أن عملية اتخاذ القرارات هي "الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة من السوق ، تخفيض تكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج، و يتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة من التعاريف المسابقة تستنبط أن لاتخاذ القرارات عناصر أساسية مشتركة هي:
-إن اتخاذ القرار يمثل عملية ذهنية أو حركية أو كليهما يتم من خلالهما الوصول إلى القرار المناسب .
أن اتخاذ القرار يقوم على أساس الاختيار بين عدة بدائل أو خيارات حيث يمثل البديل الذي يتم اختياره هذا القرار.

- أن هناك هدفا أو غاية من وراء اتخاذ القرار حيث يتمثل الهدف في حل مشكلة ما أو تعديل وضع قائم.
- إن اتخاذ القرار في أي أمر ، وربما يترتب على أي قرار مشاكل وخسائر كبيرة ، فمدير شركة ما إذا أخطأ في اتخاذ قرار ، فمن الممكن أن يؤثر سلبيا على الشركة ، وعلى موظفيها ، وإن الطيار إذا اتخذ قرارا غير مناسب وحالي ، فمن الممكن أيضا أن يذهب بأرواح الركاب إلى التهلكة .
لذلك يجب على كل شخص قبل أن يتخذ قرارا بشأن أي مشكلة ، أو أي أزمة ما، أن يعرف ما هي خطوات اتخاذ القرار ؟ وأن يختار القرار المناسب والملائم لحل هذه المشكلة خطوات إتخاذ القرار⁴ :

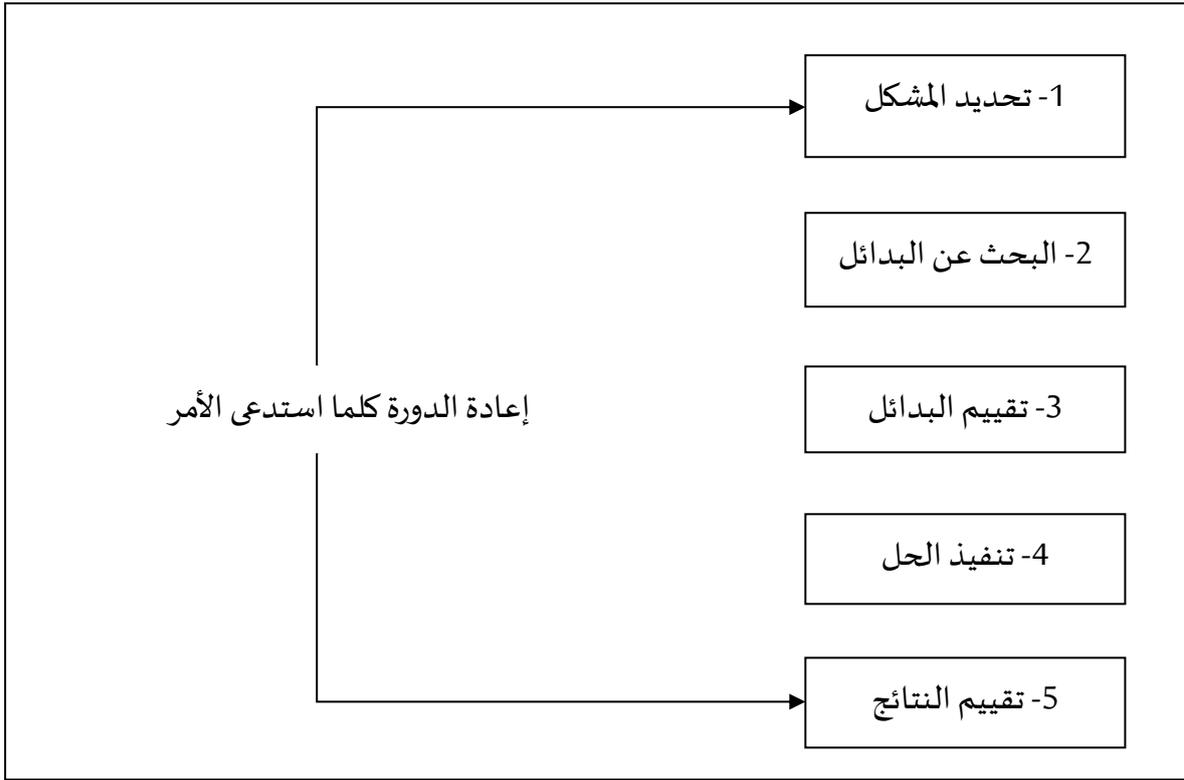
¹ أدلبيد خيدش، تمويل التعليم العالي و البحث العلمي في الجزائر، مجلة فكر و إبداع رابطة الأدب الحديث الجزء التاسع و الخمسين القاهرة يوليو 2010

² سعيد يس عامر وعلى محمد عبد الوهاب ، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة ، مركز سيرفيس للاستشارات و التطوير الإداري ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، 1998م 425

³ نواف كنعان ، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، دار الثقافة ، عمان ، الطبعة 6 ، سنة 2003 ص 40

⁴ Charles A. Gallpher, Hugh J. Watson, Quantitative Methods for Business Decision, McGraw-Hill inc. Standard Ed. Y. W.- 1980, p120

الشكل رقم 7 : مراحل عملية صنع القرار



تشخيص المشكلة :

وهي أهم خطوة ، فيجب على كل مدير بيده اتخاذ القرار ، وأن يتعرف إلى مسببات تلك المشكلة وأن يتعرف إلى أبعادها .

جمع البيانات والمعلومات :

جمع البيانات والمعلومات الدقيقة من أكثر من مصادر، وتحديد أحسن الطرق للحصول عليها ، يساعد المدير في الوصول إلى القرار المناسب .

تحديد الحلول المتاحة وتقويمها :

وفي الخطوة يجب الأخذ بعين الاعتبار درجة الملائمة بين الحل والمشكلة، ومدة الحل الأنسب للمشكلة، علاوة على ذلك مصلحة المؤسسة وموظفيها .

اختيار الحل المناسب للمشكلة :

وهنا يقوم المدير أو الشخص المسؤول باختيار الحل الأنسب،وفقا لمعايير واعتبارات موضوعية، منها :
 أن يحقق الحل الهدف المنشود لتحل المشكلة .
 مراعاة قبول الأفراد هذا الحل
 درجة السرعة المطلوبة في الحل للوصول لتحقيق الهدف المنشود
 كفاءة هذا الحل ، ومدى نجاحه في تحقيق الهدف .

متابعة تنفيذ القرار وتقويمه :

إن متابعة القرار وتقويمه يقع على عاتق من يتخذه ، فيجب على من يتخذ القرار، أن يختار الوقت المناسب للإعلان عن القرار، حتى يسهل عليه أن يتابع تنفيذه ، ويعد تطبيق القرار يجب على المدير أن يرى مدى تحقيق هذا القرار لحل المشكلة ، أيضا عملية المتابعة للقرار تجعل المرؤوسين يطبقون هذا القرار على أكمل وجه ، وتنهي لديهم روح المشاركة .

فالمشاركة في اتخاذ القرار تلعب دورا هاما في مدى تحقيقه للهدف المنشود، وتساعد في جعل القرار أكثر قبولا بين العاملين ، والمشاركة أيضا تساعد في تحقيق الثقة المتبادلة .

ثانيا: أنواعه

هناك عدة تصنيفات للقرار نذكر منها:

التصنيف الأول : حسب البيئة التي يصنع فيها القرار

يشمل المناخ على المؤثرات والقيود والتغيرات البيئية التي تؤثر على عملية صنع القرار ويمكن القول بشكل عام أن القرارات تقنع في ثلاث حالات مختلفة وهي ¹ :

✓ حالة التأكد

✓ حالة عدم التأكد

✓ حالة المخاطرة

أ- حالة التأكد :

يكون متخذ القرار في هذه الحالة في حالة تأكد تام حالة الطبيعة التي ستحدث ولي هذه الحالة توجد حالة واحدة وتكون هناك معلومات كاملة و مؤكدة عنها تمكن من التنبؤ بشائج كل بديل مسبقا وقبل التنفيذ.

ب- حالة عدم التأكد :

يواجه متخذ القرار في هذه الحالة عدة حالات طبيعية، ويكون صانع القرارات في موقف ليس لديه فيه المعلومات الكافية و الكاملة عن مختلف الحالات وبالتالي لا يستطيع إعطاء احتمالات للنتائج المرتبطة بالبدائل المختلفة لحل المشكلة.

ج- حالة المخاطرة :

هذه الحالة تقع في مكان ما بين حالة التأكد وحالة عدم التأكد، وفي هذه الحالة تتوفر لدى صانع القرار بعض المعلومات الخاصة بنتائج البديل، مما يمكنه من تقدير احتمال النتائج إذا تم تنفيذ البديل، فنتائج البديل تكون معروفة بعض الشيء فقط.

التصنيف الثاني: حسب المشاركة في اتخاذ القرارات يمكن تبويب القرارات حسب نوع المشاركين في صنعها إلى ما يلي ² :

¹ سلسلة الإدارة المثلى ، القيادة الإدارية الفعالة ، مكتبة لبنان ، الطبعة الأولى ، بيروت ، 2000 ص 36

² سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة ، مطابع الإشعاع ، الإسكندرية ، 1997، ص 34

أ- القرارات التنظيمية : وهي القرارات التي يتخذها المدير باعتباره عضوا في السليم، أي عندما يعمل بصفته الرسمية أثناء القيام بوظائفه باعتباره مسؤولا عن التنظيم، كالقرار الصادر بشأن تعيين أو نقل موظف ما

ب - القرارات الشخصية : وهي تلك القرارات التي يصدرها المدير بصفته الشخصية وليس باعتباره عضوا مسؤولا عن التنظيم ، أي تلك القرارات المتصلة بتصرفاته الشخصية، كالقرار الصادر بتخصيص مدة شهر من إجازته السنوية وقضائها بالخارج.

التصنيف الثالث: حسب تكرارها

ميز SIMON بين القرارات المبرمجة و القرارات غير المبرمجة¹.

أ- القرارات المبرمجة (Decisions programmables):

واعتبارها إجراءات روتينية متكررة، تحكمها قواعد واضحة وتعتمد هذه القرارات على الخيارات الشخصية لمتخذها وعلى معرفة المواقف السابقة المماثلة. وتستعمل هذه القرارات لحل المشاكل البسيطة والتي لا تحتاج إلى تحليل طويل وتكون المعلومات فيها صحيحة ودقيقة. و يمكن تعديل هذه القرارات أو إلغاؤها دون نشوء آثار ضارة بالمؤسسة.

ومن أمثلتها العديد من المشاكل اليومية المتكررة التي تواجه المديرين في عمليات الإشراف والمراقبة على سير العمل اليومي كالقرار الذي يتخذ للقيام بترتيب أصناف المنتجات على رفوف المحل،

ب - القرارات غير المبرمجة (Decisions non programmable)

تتصف هذه القرارات بأنها غير روتينية وغير متكررة ولا توجد مواقف معروفة مسبقا لحلها لأن المؤسسة تواجهها لأول مرة . وعادة ما يصعب تجميع المعلومات الكافية لهذا النوع من المشاكل و بالتالي فان الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد، ومن أمثلتها توسيع خطوط المنتجات والاندماج مع مؤسسات أخرى و بالتالي لا توجد أنماط محددة لحل هذا النوع من المشاكل ففي هذه الحالة وعندما يحدد المشكل المطروح و غير المتوقع أو المبرمج، فانه بإمكان المسير الاستعانة ببعض الخوارزميات والبراهين التي يتوقع أن تساعد كثيرا على التقدم في مرحلة الحمل واتخاذ القرار .

التصنيف الرابع : حسب المستوى التنظيمي

حسب Anthony يمكن تصنيف القرار حسب المستوى التنظيمي إلى ثلاث أنواع :

أ- القرارات العملية (Decisions operationnelles)

وهي قرارات لامركزية ومتكررة تتعلق على سبيل المثال بالأسعار وبرامج الإنتاج ومستوى المخزونات ... الخ تصنع هذه القرارات في المستويات التنظيمية الدنيا وتتخذ في ظروف التأكد التام ونتائجها تكون معروفة مسبقا.

¹ H. Simon, Le nouveau management - la decision par ordinateur, Economisa, Paris, 1994, p 39

ب-القرارات التكتيكية (Decisions taetiques)

ترتبط بهياكل المؤسسة وحياسة الموارد والهياكل والمسؤوليات وتدفق المعلومات، تطوير الموارد وبصورة خاصة الموظفين والمواد الأولية وهذه القرارات تتخذ في المستويات التنظيمية الوسطى في ظل ظروف عدم التأكد النسبي ولا توجد لهذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا .

ج - القرارات الإستراتيجية (Decisions strategiques)

وهي القرارات التي تخص الخيارات الكبرى للمؤسسة من أهداف التنمية والتوجهات فيما يتعلق بالإنتاج أو نوع النشاط الذي تريد المؤسسة الدخول إليه . وهذه القرارات تتطلب زمنا أطول مقارنة بالقرارات السابقة وتتخذ من المستويات التعليمية العليا للمؤسسة .

المطلب الثاني : محددات صنع القرار:

و تتحكم في عملية اتخاذ قرار مجموعة من المحددات و لا يمكن اتخاذ قرار عقلاني إلا بوجودها وتتمثل فيما يلي :

حصر وضبط الإمكانيات المادية و البشرية المتاحة ومدى قدرة الإدارة على استخدام تلك الإمكانيات مستوى الضغوط المختلفة ، مصادرها ، واتجاهاتها ، و الحسابات التي توضع لمواجهةها ، ومن ثم تقدير درجة الاستجابة المنتظرة من الطرف الذي يعنيه القرار أو الذي سيوجه له ودرجة التأييد أو المعارضة من قبل المنفذين ومدى اقتناعهم لبث الحماس والمشاركة في تنفيذ القرار¹.

إذن فعملية اتخاذ القرار في الاختبار القائم على أساس عدة معايير البديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر بغرض تحقيق هدف ، وهذا يعتبر القرار بمثابة الوسيط بين التفكير و الفعل الحقيقي و تنطوي عملية اتخاذ القرار علي ثلاثة عناصر أساسية وهي :

الاختيار:

قد يتوافر لمتخذ القرار حرية واسعة في الاختيار في بعض الظروف و قد تنعدم هذه الحرية تماما في الظروف أخرى أن اخت درجات حرية الاختبار من الموضوعات الهامة في الإدارة وهي نتيجة لأن المدير عليه أن يتخذ قرارا في ظروف بيئية تتكون من قيود إنسانية ، قيود فنية ، قيود اقتصادية ، بصرف النظر عن المستوى المشرف على العمال عليه أن يتخذ قراراته داخل قيود محددة كالسياسات و الإجراءات و الجداول التي تحددها الإدارة العليا ، ورئيس مجلس الإدارة عليه أن يتخذ قراراته في ظل قيود قانونية أو اجتماعية واقتصادية ، وكما اتجهنا إلى المستويات العليا في الهيكل التنظيمي كلما زادت القيود التي تضبط الاختيار والعكس .

البدائل:

أن الادعاء بأن المشكلة ليس لها سوى حل واحد ، يرجع عادة إلى عدم كفاية التحليل أو إلى العجز في تكوين البدائل، لأن عملية اتخاذ القرار تتطلب وجود عدد كبير من البدائل و على المدير في مثل هذه الحالات، تخفيض عدد البدائل إلى ادني حد ممكن.

¹سعد الدين عشاوي، الإدارة الأسس وتطبيقاتها في الأنشطة الاقتصادية والأمنية، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية،

الأهداف والدوافع:

إن العنصر الثالث هو الأهداف و الدوافع وتأتي أهمية هذا العنصر من ضرورة استخدام معيار محدد لاختيار البديل، ومن الطبيعي أن لكل قرار دافع معين، وتعتمد نتائج القرارات على أهمية الدوافع التي تحرك السلوك و على قوتها، فقوة الدافع تجدد الأهمية النسبية للهدف المرغوب تحقيقه.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في صنع القرار:

مهما تعددت وتنوعت القرارات التي يتخذها المدير او المسير، فإنها تتأثر بمجموعة من العوامل، بعضها داخل المنظمة وبعضها الآخر خارج المنظمة، وبعضها الآخر سلوكي أو إنساني، بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة والعوائد المتوقع¹.

يمكن ذكر بعض العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار وهي كالتالي :

عوامل البيئة الداخلية :

و تتمثل في العوامل التنظيمية و خصائص المؤسسة و تؤثر هذه العوامل على الظروف المحيطة متخذ القرار، وكذا تأثير القرار على الأفراد داخل المؤسسة و الموارد المادية والبشرية التي تمتلكها المؤسسة ونذكر أهمها :

عدم وجود نظام معلومات داخل المؤسسة يقيد متخذ القرار بشكل جيد

عدم وضوح درجة العلاقة التنظيمية بين الأفراد و الإدارات و الأقسام

- درجة المركزية وحجم مؤسسة؛

- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة ؛

مدى توافر الموارد المالية و البشرية والفنية للمؤسسة؛

- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

عوامل البيئة الخارجية :

و تتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية المحيطة بالمؤسسة والتي تخضع لسيطرتها بل إن إدارة المؤسسة

تخضع لضغوطها وتتمثل في ما يلي :

- الظروف الاقتصادية والسياسية و المالية السادة في المجتمع.

- التطورات الثقافية والتكنولوجية و القاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية .

- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين و الموردين والمستهلكين.

- العوامل التنظيمية الاجتماعية و الاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية و الراي العام

و السياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج

¹كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية مفاهيم وطرائق كمية ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ص 35

عوامل شخصية ونفسية :

تشعب العوامل النفسية فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ، ومنها ما يتعلق بالمحيط النفسي المتصل به و أثره في عملية اتخاذ القرار خاصة في محلة اختيار بديل من مجموعة البدائل المتاحة ، أما العوامل الشخصية فتتعلق بشخصية متخذ القرار وقدراته ، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية و الشخصية للفرد والتي تطورت معه من قبل وصوله إلى المؤسسة و عليه تشكل عمليات اختيار الأفراد و تدريبهم عوامل مهمة في نوعية القرارات المتخذة .

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل من هذه الدراسة رسم صورة مختصرة عن مختلف النقاط المتعلقة بنظام مراقبة التسيير حيث تم التطرق إلى مفهومه خصائصه ومن جانب آخر تم التطرق إلى عملية اتخاذ القرارات من خلال التعرض إلى مفهومها أهميتها ومحدداتها، لذا من أجل السير الحسن للمؤسسات وفقا لرسالتها و استراتيجياتها و أملها بتحقيق الأهداف المسطرة لبد لها من تبني نظام يعمل على تحقيق ما سبق و المتمثل في نظام مراقبة التسيير حيث كوظيفة و كنظام يعمل على قياس أداء العمل و مساعدة الرؤساء في تسيير المؤسسة أقسامها على أكمل وجه أن طبق بالطريقة الصحيحة . تحسين مردودية المؤسسة و العمل على ترشيد قراراتها بشكل مستمر.

الفصل الثاني

مقدمة

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تمتد بمختلف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، فهي تقوم بحساب التكاليف الخاصة بكل منتج وكذلك حساب النتائج المحققة، كما تساهم في وضع الموازنات التقديرية.

أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء، فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها، وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنية.

تنتج المحاسبة التحليلية ومراقبة الموازنات معلومات تفصيلية وشاملة عن نشاط المؤسسة، وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة وهذا ما تحققه لوحات القيادة.

وسنحاول في هذا الفصل التعمق أكثر في هذه الأدوات.

المبحث الأول: المحاسبة التحليلية

تمهيد:

تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات وهذا ما سنتعرف إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة وتطور ومفهوم المحاسبة التحليلية:

التعريف الأول:

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات وهي تهدف من جهة إلى:

- معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة.
 - تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول (الجرد الدائم للمخزونات).
 - تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتوجات ومقارنتها بأسعار البيع.
- ومن جهة أخرى إلى :

- وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف والمنتوجات.
- توفير المعلومات الضرورية للتسيير وكل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات¹.

التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية².

التعريف الثالث:

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف وتصنيفها ثم تحليلها³.

● الأهداف للمحاسبة التحليلية:

من التعاريف السابقة يمكن تصنيف أهداف المحاسبة التحليلية إلى ثلاث أهداف كبرى وهي:

أ- قياس تكاليف التسيير:

فيما يخص الإنتاج أو العمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط، هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تنجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها.

¹ Jean- pierre jobard, Pierre Grégory, Op cit, p609.

² Ali Sahraoui, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004, p9.

³ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص1.

ب-مراقبة التسيير:

إن الهدف الثاني للمحاسبة التحليلية يتمثل في مراقبة التسيير، فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تباع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكييف عرضها مع ما يطلبه السوق وكذلك على السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

ج-المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير:

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة. فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة الملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكله التكاليف، وعلى سبيل المثال: هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى؟ هل يجب شراء شاحنات النقل أم يجب استئجارها؟ كل هذه الدراسات تتطلب تحليلاً مقارناً للتكاليف.

وهذا الصدد على المحاسبة التحليلية أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية إستراتيجية فعلى سبيل المثال، في مرحلة طرح منتج جديد، متى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه، وهنا تكون بعض المعلومات التحليلية مفيدة وقيمة، وكذلك في مرحلة شيخوخة المنتج عندما يتعلق الأمر بقرار سحب المنتج من قائمة منتجات المؤسسة، وهنا تكون معرفة تطور النتائج التحليلية أساسية.

وعليه فإن المحاسبة التحليلية هي أداة أساسية تساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة

1-تعريف التكلفة: التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموع منتجات، أو خدمة أو مجموع خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.

2-أنواع التكاليف: يمكن تقسيم التكاليف حسب عدة معايير كما يلي¹:

- حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة (تكاليف جزئية).

¹ Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3^{ème} Edition, Paris, Dunod,

1996,Tomel , P12.

- حسب زمن حساب التكاليف: فإذا كانت التكاليف محددة مسبقا يطلق عليها التكاليف المعيارية أو التقديرية، أما إذا حددت لاحقا فيطلق عليها "التكاليف الحقيقية" والمقارنة التي تتم بين هاتين التكاليفتين تؤدي إلى استخراج الانحرافات.

- حسب حقل تطبيق التكلفة المدروسة: وهنا يمكن التمييز بين عدة أنواع:

أ- التكلفة حسب الوظيفة الاقتصادية: وتتمثل في تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع.

ب- التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب.....

ج- التكلفة حسب الإنتاج (نشاط الاستغلال): مجموعة، عائلة منتجات، مرحلة تصنيع منتج.

د- التكلفة حسب المسؤولية: وهي مجموعة الأعباء التي توكل إلى شخص ما (مدير، رئيس مصلحة....).

هـ- تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن.....

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم 2: أنواع التكاليف

حساب حقل التطبيق	حساب الزمن	حساب المضمون أو المحتوى
- الوظائف	- تكاليف تقديرية	- تكاليف كلية
- الوسائل	- تكاليف حقيقية	- تكاليف جزئية
- الإنتاج		* تكاليف ثابتة
- المسؤوليات		* تكاليف متغيرة
- أخرى		

المصدر: Christian Goujet, Christian et Christiane Raulet, Op cit, P13

3- تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو جموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى مرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)¹.

المطلب الثالث: الطرق المختلفة لحساب التكلفة

يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة الخاصة بالمنتجات أو الخدمات في المؤسسة بالاعتماد على عدة طرق. وفي كل الطرق تسبق عملية الحساب عملية التحليل التالية:

أ- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية: أي المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات.

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به.

ج- تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.

¹ ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1990، ص 14.

وفيما يلي سنحاول إعطاء شرح مختصر لهذه الطرق.

❖ الطريقة الأولى: طريقة التكلفة الكلية

حسب هذه يمكن أن نصنف التكاليف إلى قسمين: المباشرة وغير المباشرة، ويعتبر هذا التقسيم مهما بالنسبة لهذه الطريقة وهذا بسبب اختلاف طريقة معالجة هاتين التكلفة¹.

أ- التكاليف المباشرة وحسابه: تعرف التكاليف المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة² وعليه فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة ولا تطرح أي مشكل في الحساب وبالتالي تسجل مباشرة وكلية " في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة".

ب- التكاليف غير المباشرة وطريقة تحميلها: تعرف التكاليف غير المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بعدة تكاليف أو أسعار تكلفة والتي ينبغي توزيعها قبل تحميلها³ ولا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكلفة أو سعر التكلفة المعينة، لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتوجات أو الوظائف أي تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي.

يتم تحميل هذه التكاليف غير المباشرة باستعمال عدة طرق وأهمها طريقة الأقسام المتجانسة (أو مراكز التحليل) وتعود جذور هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بغض النشاطات، ومنها ما يتعلق بنشاط واحد. وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

والقسم المتجانس هو نظام محاسبي في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف وهذا قبل تحميلها على هذه الأخيرة.

● طريقة تقييم التكلفة الكلية:

بعد تعريف القسم المتجانس الذي يعتبر المفتاح الأساسي لطريقة التكلفة الكلية، نستطيع القول أن هذه الطريقة تهتم بمجمل التكاليف: سواء المباشرة التي تخص منتج معين أو غير المباشرة التي تخص عدة منتجات والتي يتم تحميلها على أساس الأقسام المتجانسة وبالتالي فإن أهم مميزات هذه الطريقة أنها تسمح بـ:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة.
- عملية مراقبة التسيير، ذلك لكونها تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.

¹ A.Burlaud, C.Simon , comptabilité de gestion, Paris, Vuibert, 1993, P15.

² Nobeit Guedj, Op Cit, P149.

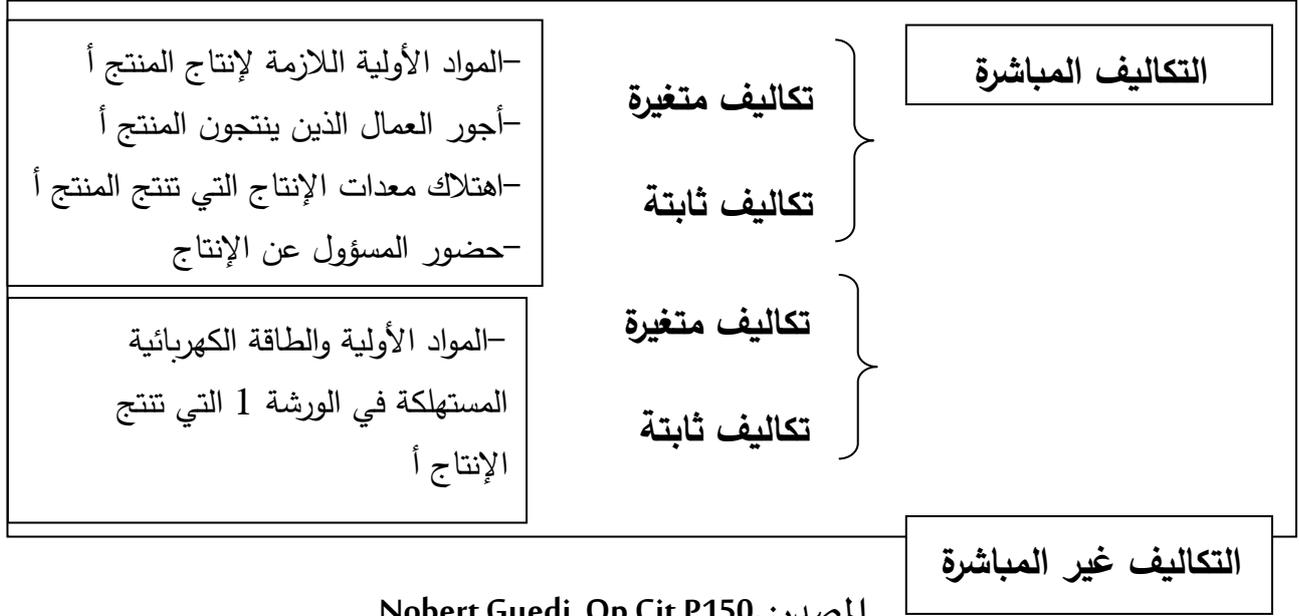
³ A.Burlaud, Op Cit, P16.

- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج، توزيع.

الطريقة الثانية: طريقة التكاليف المتغيرة:

تتكون التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة من: تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 8: العناصر المكونة للتكاليف المباشرة وغير المباشرة



المصدر: N Robert Guedj, Op Cit, P150.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط¹.

وتعرف التكاليف الثابتة على أنها تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم النشاط على المدى القصير مثل: الاهتلاكات، الإيجار، التأمينات.

أما التكاليف المتغيرة فهي تلك الأعباء التي تتغير بتغير حجم النشاط خلال فترة زمنية.

إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج، أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في طريقة التكاليف المتغيرة فهدفه اقتصادي تحليلي، فهذه الطريقة تهدف إلى تحليلي النتيجة وليس حسابها فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة).

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة هو مرور إلى حساب هامش الكلفة المتغيرة ونقطة الصفر (عتبة المردودية، أو رقم أعمال نقطة الصفر).

¹ N Robert Guedj, Op Cit, P157.

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة الصغيرة – التكاليف الثابتة

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} * \text{رقم الأعمال}}{\text{هامش التكلفة المتغيرة}}$$

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}}$$

مع العلم أن :

$$\text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{هامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال} * 100}$$

• تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

تبدي هذه الطريقة مجموعة من المزايا والمساوئ ويمكن حصرها فيما يلي:

1- المزايا:

- تمتاز هذه الطريقة بسهولة وقلّة تكلفتها مقارنة مع طريقة التكلفة الكلية.
- تسمح مقارنة الهامش على التكلفة المتغيرة بين المؤسسات بتقييم وضعيّة المؤسسة، مقارنة مع باقي المؤسسات.
- وتعتبر عتبة المردودية مؤشرا يتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة، فهو يسمح للمؤسسة، بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لا ربحا ولا خسارة. أي يمكن المؤسسة من تغطية التكاليف (الثابتة + المتغيرة) دون تحقيق أي ربح أو خسارة وعلى هذا الأساس يسمح لها بمراقبة التكاليف الإنتاجية والتحم فيها على مجال واسع يسمح لها بتحديد الأرباح في فترة زمنية محددة وهذا بوجود تكاليف إنتاجية عقلانية.

المساوئ:

- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل فالحد المميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي المدة القصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف متغيرة وبالتالي ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- إذا كان جزء التكاليف الثابتة غير المحملة مهم، وإذا كنا نجهل قانون تطورها على المدى الطويل فإن كل ترجمة للوضعيّة تتضمن احتمال وجود نسبة من الخطأ.

الطريقة الثالثة: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

ظهرت التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نظرا للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة الكلية التي لا تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط عند حساب التكاليف الثابتة، وبالتالي تعتبر هذه الطريقة حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

وتعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أسلوبا لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط، حيث نجد أنه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج كل التكاليف الثابتة بالرغم من تغير مستوى النشاط.

لذلك يتم معالجة هذا الفرق في التكاليف الثابتة والنتائج عن تغير مستوى النشاط عن طريق ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة¹.

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة} * \text{معامل التحميل}$$

$$\text{معامل التحميل} = \text{حجم النشاط الحقيقي} / \text{حجم النشاط العادي}$$

ويعرف حجم النشاط الحقيقي على أنه المستوى الفعلي للإنتاج الذي تحققه المؤسسة والذي قد يكون أقل أو أكبر أو يساوي المستوى العادي، أما حجم النشاط العادي فهو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة المتوسطة العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات، وعدد العمل وأوقات التعطلات والصيانة². وبالتالي فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي، فإن معامل التحميل يكون أكبر من الواحد وبالتالي نحصل على فرق موجب يسمى ربح زيادة النشاط.

أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أصغر من حجم النشاط العادي، فغن معامل التحميل يكون أصغر من الواحد وبالتالي نحصل على فرق سالب يسمى فرق نقص النشاط.

• تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

- * بالرغم من فوائد هذه الطريقة التي تسمح بحساب سعر تكلفة عقلاني إلا أنها تطرح بعض المشاكل مثل:
- * صعوبة تحديد حجم النشاط العادي.
- * وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

¹ J.Orsoni, Op Cit, P69.

² رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الطريقة الرابعة: طريقة التكاليف المعيارية:

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سيراتها، وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة¹.

المطلب الرابع: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة :

- كيف يمكن للمسيرين أن يعرفوا أنواع المنتجات التي تحقق ربحا فعليا؟

- هل عليهم أن يحسبوا الجهد الذي يقضيه العمال في تطوير الأسواق من أجل التصدير، من دراسة السوق إلى غاية تحديد الموزع المحلي؟

إن الإجابة على هذه الأسئلة قد تكون صعبة إذا لم تحسب المؤسسة جميع تكاليفها الحقيقية. ولقد بدأت الأنظمة السابقة لتقييم التكاليف بعض النقائص التي تظهر عند توزيع التكاليف غير المباشرة، ففي العادة يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الوقت الذي يقضيه العمال في بعض المهام الإدارية، أو الذي يقضونه على خطوط الإنتاج أو لبيع المنتج للزبائن... الخ، لكن على إثر الانخفاض الكبير لتكاليف اليد العاملة وارتفاع التكاليف المتعلقة بنشاطات الدعم في مجالي الإنتاج والتسويق أصبح من الصعب تحديد هذه التكاليف غير المباشرة بدقة وهذا ما يؤكد المحاسبون².

تعتمد طريقة (ABC) على نظرية بسيطة وهي: أن مجموع نشاطات المؤسسة المتوسطة وجدت لدعم تصنيع وتسويق المنتوجات والخدمات لذلك لا بد من تحديد هذه النشاطات بدقة للتمكن من تحميل أعبائها في تكلفة المنتج، وعليه تساعد هذه الطريقة على تحديد التكاليف المثالية ل:

- المؤسسات التي تنتج منتجات بكميات صغيرة وكبيرة في نفس الوقت.

- المؤسسات التي تنشط في أسواق مختلفة جاد.

- المؤسسات التي تهتم بأجزاء مختلفة من السوق.

* كيف يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)؟

لتطبيق هذه الطريقة يتم إجراء في البداية دراسة أفقية تشمل جميع المؤسسة من أجل تحديد السلسلة المعقدة (Chaîne complexe) لكل من الموارد، النشاطات والمهام الضرورية لصنع المنتج أو أداء الخدمة (أنظر الشكل 2-3).

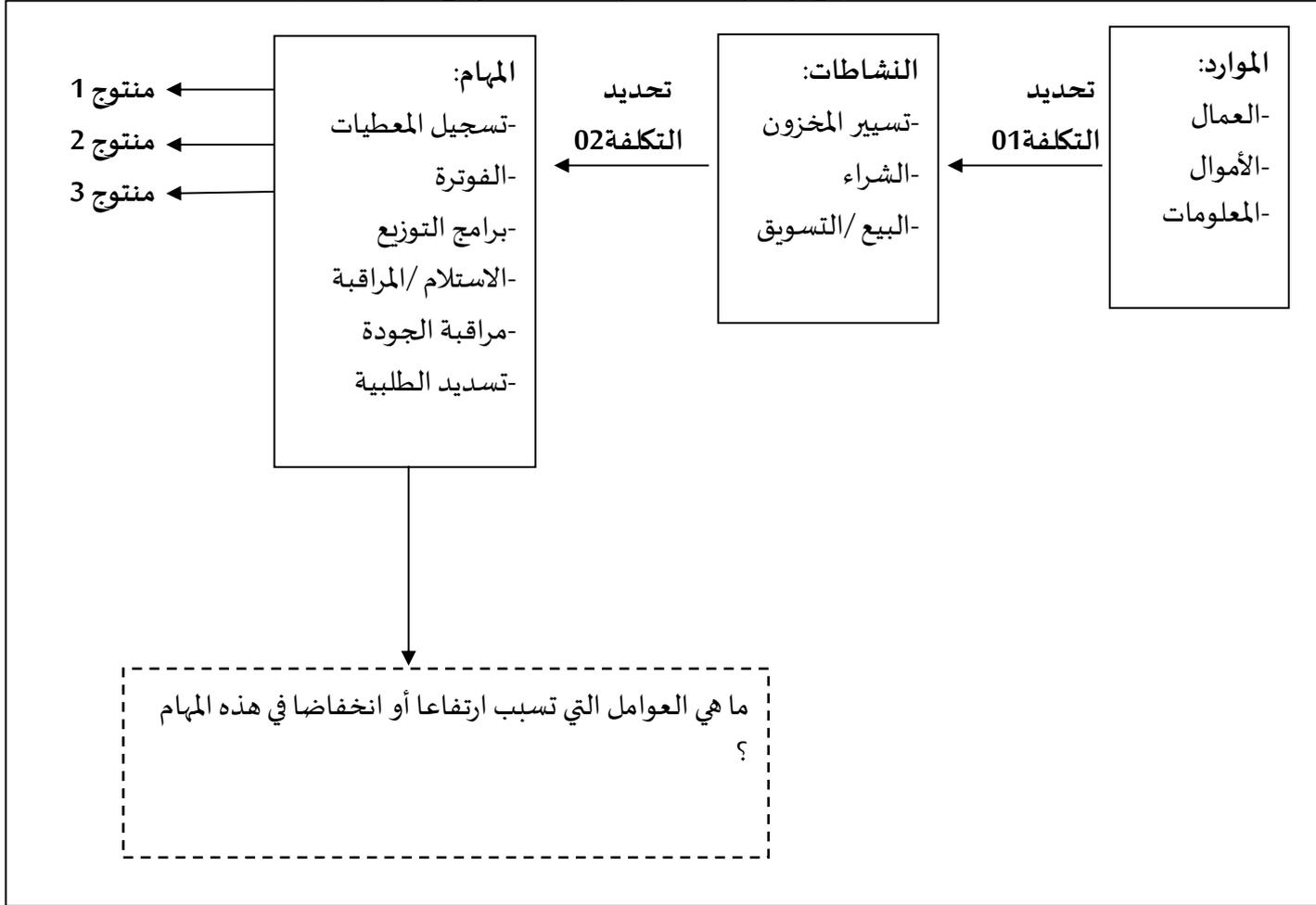
وينبغي أن تشمل هذه الخطوة الضرورية كل المجالات الوظيفية: الشراء، الإنتاج، المراقبة، الغدارة... الخ.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² David P. Doyle, La maitrise des couts, Paris, Edition d'organisation, 1996, P97.

انطلاقاً من فرضية أن النشاطات تولد التكاليف لكن بالموازنة فغن المنتوجات والخدمات تستهلك النشاطات، يمكن أن يتفاجأ المديرون بملاحظة ضخامة التكاليف الناجمة عن تصنيع منتج أو تقديم خدمة تتضمن جزءاً كبيراً من التكاليف غير المباشرة، ويكون هذا أكثر وضوحاً في المنتوجات الموجهة إلى الأسواق الخارجية والتي تتطلب تعديلات ونشاطات إضافية لتتلاءم مع مختلف المعايير الثقافية ومع مختلف الأذواق وهذا ما يؤكد صحة أن النشاطات تولد التكاليف.

الشكل رقم 9: إعادة تقييم النشاطات وفق نظام (ABC)



المصدر: دافيد بولي، ص 99.

*** تقييم طريقة:**

جاءت هذه الطريقة للقضاء على الآثار السيئة الموجودة في الطرق التقليدية والمتمثلة في صعوبة تحديد التكاليف غير المباشرة أو تحديدها بصورة ناقصة، ذلك لأن الاعتماد على تحديد التكاليف وفق الوظائف فقط يؤدي إلى إهمال جزء كبير من التكاليف غير المباشرة مثل: تكاليف التخزين، وتصنيف المشتريات ودراسة طلبات الزبائن ومراقبة عملية التوزيع، وهذا ما تركز عليه طريقة (ABC) عند حسابها للتكاليف على أساس الأنشطة وهو ما يسمح بتحديد تكلفة حقيقية مثالية وأكثر واقعية.

لكن رغم هذا تبقى مراحل هذه الطريقة عرضة لعدة تساؤلات ونقاشات ومن بينها نطرح ما يلي: هل من السهل حساب الوقت والجهد والكفاءات الضرورية لإنتاج وبيع كل منتج؟

المبحث الثاني : الموازنات التقديرية

تمهيد:

ليس ثمة شك أن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراتهما تزداد في الوقت الحالي. وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، ويعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملًا يهدف إلى القيام بهذه الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنه من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة. وينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها.

المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تندمج ضمن إطار التسيير الإستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الإستراتيجي (Plan Stratégique) لتغطية مدة تتراوح بين (5 إلى 10 سنوات)، ثم تقسم أهداف المخطط الإستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي (Plan Opérationnel) لمدة 03 سنوات مثلا، وبناء على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة)¹.

وعليه يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد مرتبعا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح غليها المؤسسة. ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بمخطط عمل (Plan d'action) توعي يتضمن تواريخ انجاز النشاطات².

1- اعتماد الموازنة على التنبؤ: التنبؤ هو توقع الأحداث المستقبلية، وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل، وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة ويجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر وعدم التأكد.

2- الشمول: يجب أن تشتمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة، بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية، وكذلك كل الجوانب الكمية والمالية.

3- توزيع الموازنات توزيعا زمنيا وجغرافيا لكي نتابع ونقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين حتى نوجه الاهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة.

¹ Armand Dayan, Manuel de gestion, Paris, Edition Ellipse, 1999, Volume I, P809.

² Norbert Guedj, Op Cit, P 254.

4- المشاركة في الإعداد: يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم ولم يشاركوا في إعدادها.

إن اشتراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، كما تسمح هذه المشاركة أيضا بتنمية روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفةهم لخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.

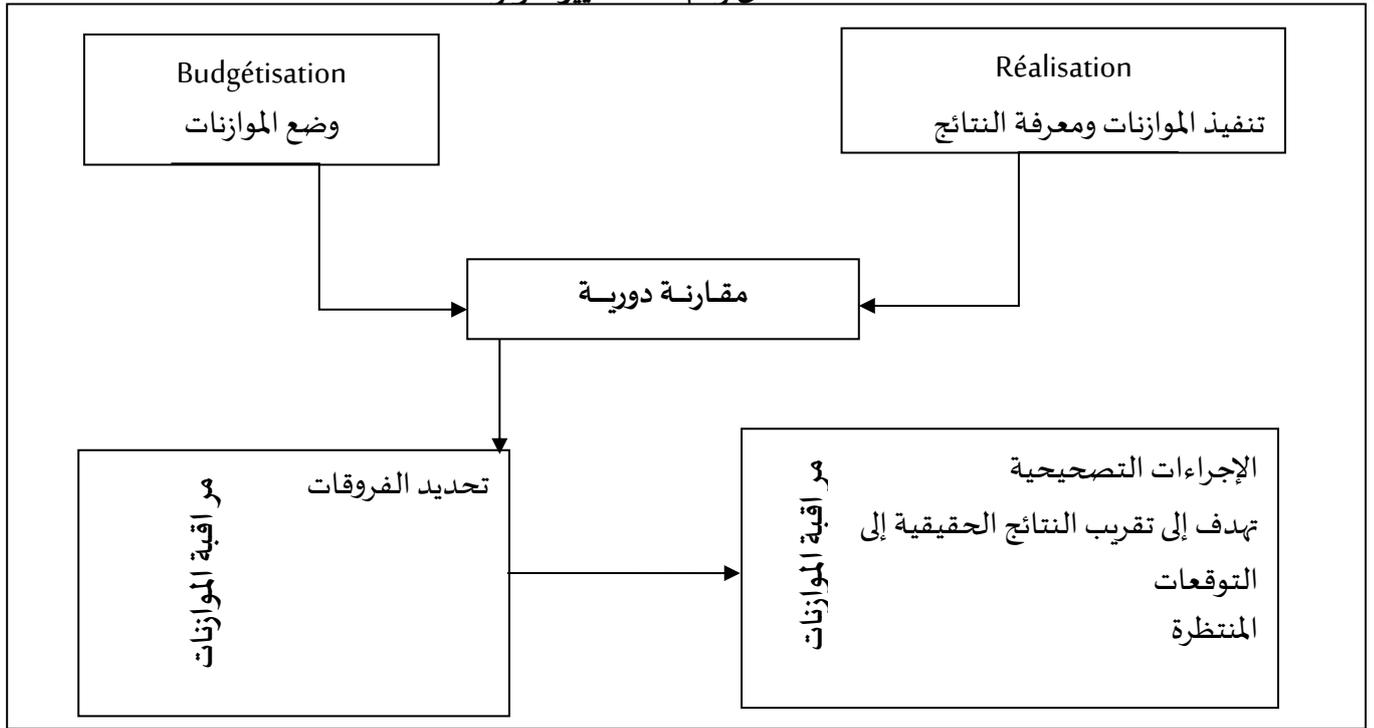
تعتبر الموازنات جزء من نظام تسيير الموازنات (la gestion budgétaire) والذي يتكون من مرحلتين متميزتين¹:

- وضع الموازنات (la budgétisation)

- مراقبة الموازنات (le contrôle budgétaire).

ويمكن تمثيل نظام تسيير الموازنات في الشكل التالي:

الشكل رقم 10: تسيير الموازنات



المصدر: Claud Alazard, Sabine Sépari, Op Cit, P275

¹ Claud Alazard, Sabine Sépari, Op Cit, P275.

المطلب الثاني: مسار إعداد الموازنات التقديرية

تمتد عادة الإجراءات الموازنية من 4 إلى 6 أشهر ويمكن تقسيمها إلى 5 مراحل كبرى وهي¹:

- 1- تبلغ المديرية العامة أهداف المخطط العملي وكذلك المعلومات المتعلقة بالمحيط (التي يقدمها مراقب التسيير) إلى مسؤولي المراكز.
 - 2- يقوم كل مسؤول مركز بوضع مشروع موازنة أو موازنة أولية مؤقتة (Pré-budget).
 - 3- تجمع مشاريع الموازنات لفحص مدى انسجامها ويقوم مسؤولي المراكز ولجنة الموازنات بمناقشة الأهداف والوسائل التي ينبغي تسخيرها.
 - 4- وضع الموازنات النهائية لكل مركز مسؤولية ثم تجميعها للوصول إلى الموازنة التقديرية للمؤسسة.
 - 5- متابعة الموازنات وتعديلها تبعاً لتطورات المحيط والنتائج المحققة.
- ويمكن تمثيل مراحل أو مسار إعداد الموازنات من خلال المخطط التالي:

¹ Aramnd Dayan, Op Cit, P810.

الشكل رقم 11 مسارات إعداد الموازنات التقديرية



المصدر: Nobert Guedj, Op Cit, P254.

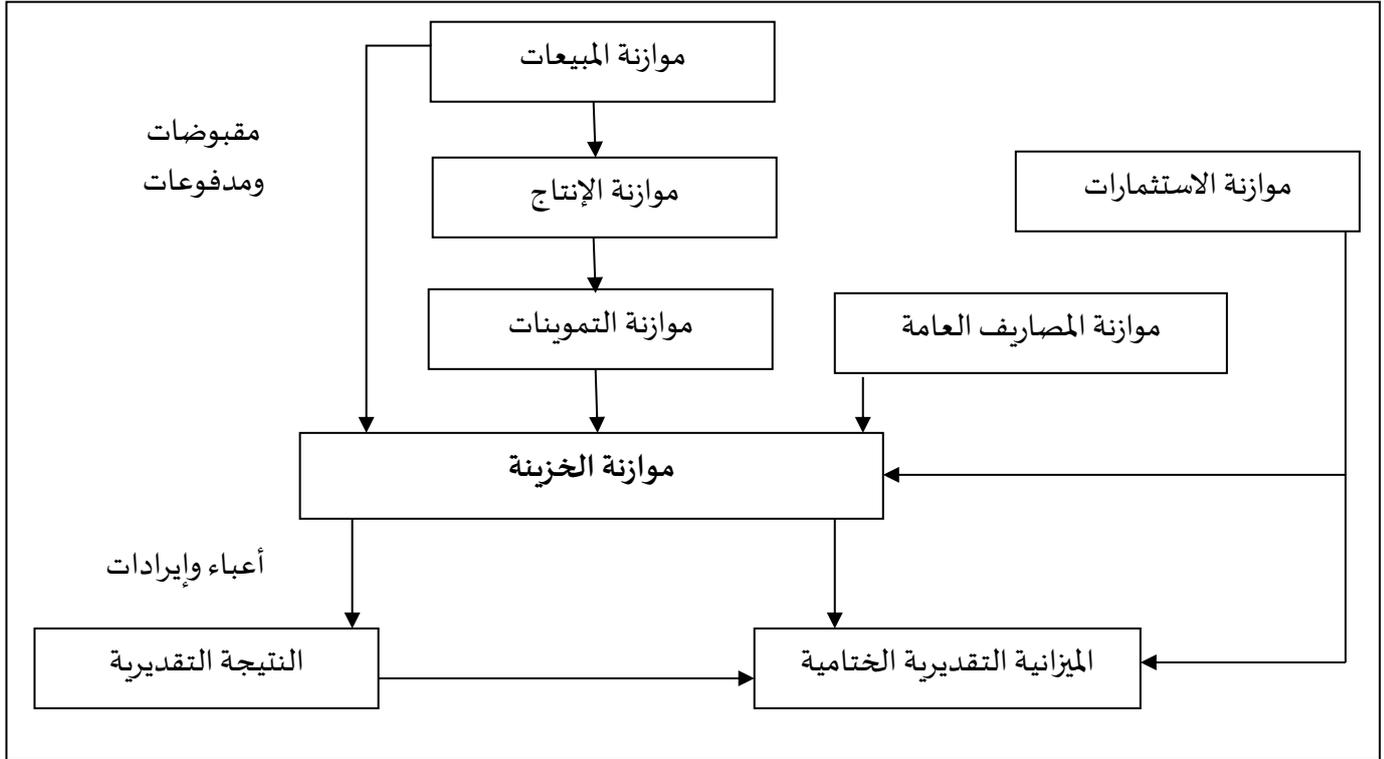
المطلب الثالث: الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية

تتبع كل الإجراءات الموازنة منطقاً سليماً ومنطقاً وظيفياً في نفس الوقت، وعليه يوجد تصنيفين كبيرين للموازنات وهما¹:

أ- الموازنات العمودية: تعتمد هذه الموازنات على المنطق السليم، ويتم وضعها حسب مراكز المسؤولية (مصنع A، ورشة a، منتج B، النوع b).

ب- الموازنات الأفقية: تعتمد هذه الموازنات على التقسيم ذو المنطق الوظيفي (تجارية، إنتاجية... الخ).

الشكل رقم 12: التسلسل الوظيفي للموازنات بالمؤسسة



المصدر: Aramnd Dyan, Op Cit, P 810

وفي هذا الصدد يمكننا أن نميز بين أربعة أنواع من الموازنات:

- موازنات الاستغلال.
- موازنة المصاريف العامة.
- موازنة الاستثمارات.
- الموازنات العامة.

¹ J.Orsoni, Op Cit, P117.

موازنات الاستغلال: (Budget d'exploitation)

وهي الموازنات المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال للمؤسسة وتكون تابعة لحجم النشاط (شراء المواد الأولية، تصنيعها، تهيئتها شكلها النهائي للبيع) وتتضمن: الموازنة التجارية، موازنة الإنتاج، موازنة التموينات.

❖ الموازن التجارية: (Budget Commercial)

تتألف هذه الموازنة من موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع.

• موازنة المبيعات: (Budget des vente)

أول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، لأنها الأساس الذي يستند عليه لإعداد الموازنات الأخرى (إنتاج، مشتريات، أعباء... الخ). ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.

المطلب الرابع: مراقبة الموازنات وتحليل الانحرافات

تتم المراقبة الموازنية بصورة عامة شهريا من أجل تحقيق هدفين هما:

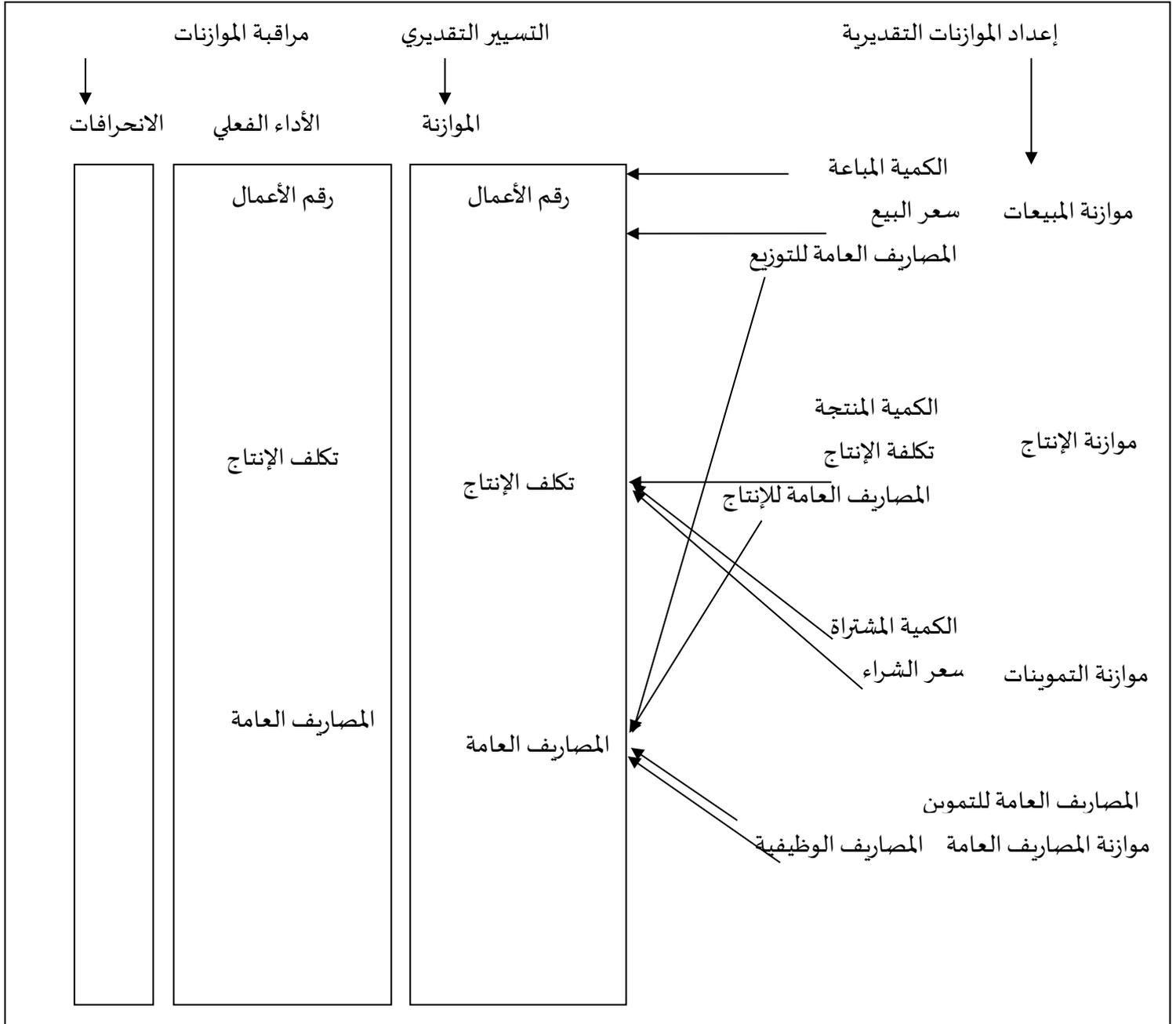
- مراقبة تنفيذ الموازنات، حيث يقوم مراقب التسيير هنا بإلقاء نظرة على الماضي.
- ضبط التقديرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وينصب نشاط مراقب التسيير هنا على المستقبل.

* ويعتمد مسار مراقبة الموازنات على منفذين أساسيين في المؤسسة:

- مراقب التسيير الذي ينفذ مراقبة الموازنات.
 - المديرية أو المصلحة المراقبة التي عليها أن تبرر الفوارق الموازنية.
- إن المقارنة بين المعطيات الحقيقية والمعطيات الموازنية تسمح باستخراج الفوارق الموازنية معبرا عنها بالقيمة وبالنسب المئوية، وتختلف التقنيات المستعملة في المراقبة حسب نوع النشاط المراقب:
- النشاطات التجارية.
 - النشاطات الصناعية.
 - النشاطات الوظيفية.

ويوضح الشكل التالي مصادر المعلومات التي يتم الاعتماد عليها لتحقيق عملية المراقبة الموازنية:

الشكل رقم 13: مصادر المعلومات في المراقبة الموازنة



المصدر: Armand Dayan, Op Cit, P837

وفيما يلي سنحاول عرض الكيفية البت تتم بها المراقبة الموازنة للنشاطات الثلاثة السابقة¹:

¹ Armand Dayan, Op Cit, P841.

1-المراقبة الموازنة للنشاطات التجارية:

يتم حساب الانحراف عادة بطرح التقديرات من التحقيقات كما يلي:

$$\text{الانحراف} = \text{التحقيقات} - \text{التقديرات}$$

وعموما توجد ثلاث أنماط من المراكز لتغطية النشاط التجاري بالمؤسسة وهي:

- مراكز الإيرادات

- مراكز الأرباح.

- مراكز الاستثمار.

وتتحقق مراقبة النشاطات التجارية بالاعتماد على مؤشرين هما رقم الأعمال والهامش.

1.1 المراقبة الموازنة لرقم الأعمال:

تتم المراقبة الموازنة لرقم الأعمال بحساب الفرق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المقدر في الموازنة.

$$\text{الانحراف على رقم الأعمال} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المقدر}$$

ويوجد شرحين محتملين لهذا الانحراف وهما:

- الانحراف بسبب الكميات: حيث تكون الكميات المباعة فعلا مختلفة عن الكميات المقدر في موازنة

ويتم حساب هذا الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف على الكميات المباعة} = (\text{ك ح} - \text{ك م}) * \text{س م}$$

حساب انحراف موازنة المبيعات

- حساب انحراف الكمية وتحليله :

انحراف كمية المبيعات = (كمية الحقيقية - الكمية التقديرية) * السعر التقديري

الجدول رقم 03: يبين انحراف الكمية لسنة 2015 الوحدة: د ج

انحراف الكمية	السعر التقديري د ج	الكمية	المبيعات
6480000	36000	180	توات 1/6
5625000	37500	150	توات 1/5
2940000	42000	70	توات 1/4
3870000	43000	90	توات 1/3
(920000)	46000	(20)	توات 1/2
17995000	204500	470	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المالية للمؤسسة

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن انحراف الكمية لهذه السنة موجب وذلك راجع إلى أن مختلف الأنواع من المكيفات حققت انحراف كمي موجب باستثناء مكيفات من نوع ½ سجلت انخفاض في الكمية المحققة من المبيعات وذلك راجع إلى أمن كمية المبيعات لم تقدر بشكل جيد أو عدم وقوع الطلب المنتظر،/ أما بالنسبة للانحراف الكمي الكلي كما سبق فقد كان موجب وهذا راجع إلى ارتفاع كمية المبيعات للمكيفات عن المقدرة وهو ما تسعى إليه المؤسسة لتعظيم أرباحها، وبناء على هذه المعطيات باستطاعة المؤسسة الاعتماد على تحليل الانحراف الكمي لهذه السنة لتحسين النتائج أكثر من خلال مراجعة الأسعار مقارنة بالمنتجات المنافسة بالإضافة إلى إعادة دراسة الإنتاج فيما يخص المكيفات نوع 182 التي حققت انحراف كمي سالب ومعرفة الأسباب الحقيقية لتعاظم الكمية التقديرية عن الحقيقية لهذا النوع.

الجدول رقم 04: يبين انحراف الكمية لسنة 2016 الوحدة: د ج

المبيعات	الكمية	السعر التقديري د ج	انحراف الكمية
توات 1/6	120	34000	4080000
توات 1/5	100	36000	3600000
توات 1/4	65	40000	2600000
توات 1/3	(30)	41000	(1230000)
توات 1/2	(15)	43000	(645000)
المجموع	240	194000	8405000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المالية للمؤسسة

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن انحراف الكمية لهذه السنة كان موجب بالرغم من أن نوعين من المكيفات 3/1 و ½ سجلت انخفاض في الكميات المباعة وهذا راجع دائما إلى سوء تقدير الكميات المباعة. وبالرجوع إلى تحليل الانحراف وذلك مقارنة بسنة 2015 نلاحظ أن المؤسسة على الرغم من أنها قامت بتخفيض السعر المعياري إلا أن الانحراف الكمي كان أقل وهذا يرجع إلى ظهور منتجات بديلة ونافسة للأسعار (المكيفات الكهربائية) واكتساحها للمنطقة والإقبال الكبير للزبائن عليها.

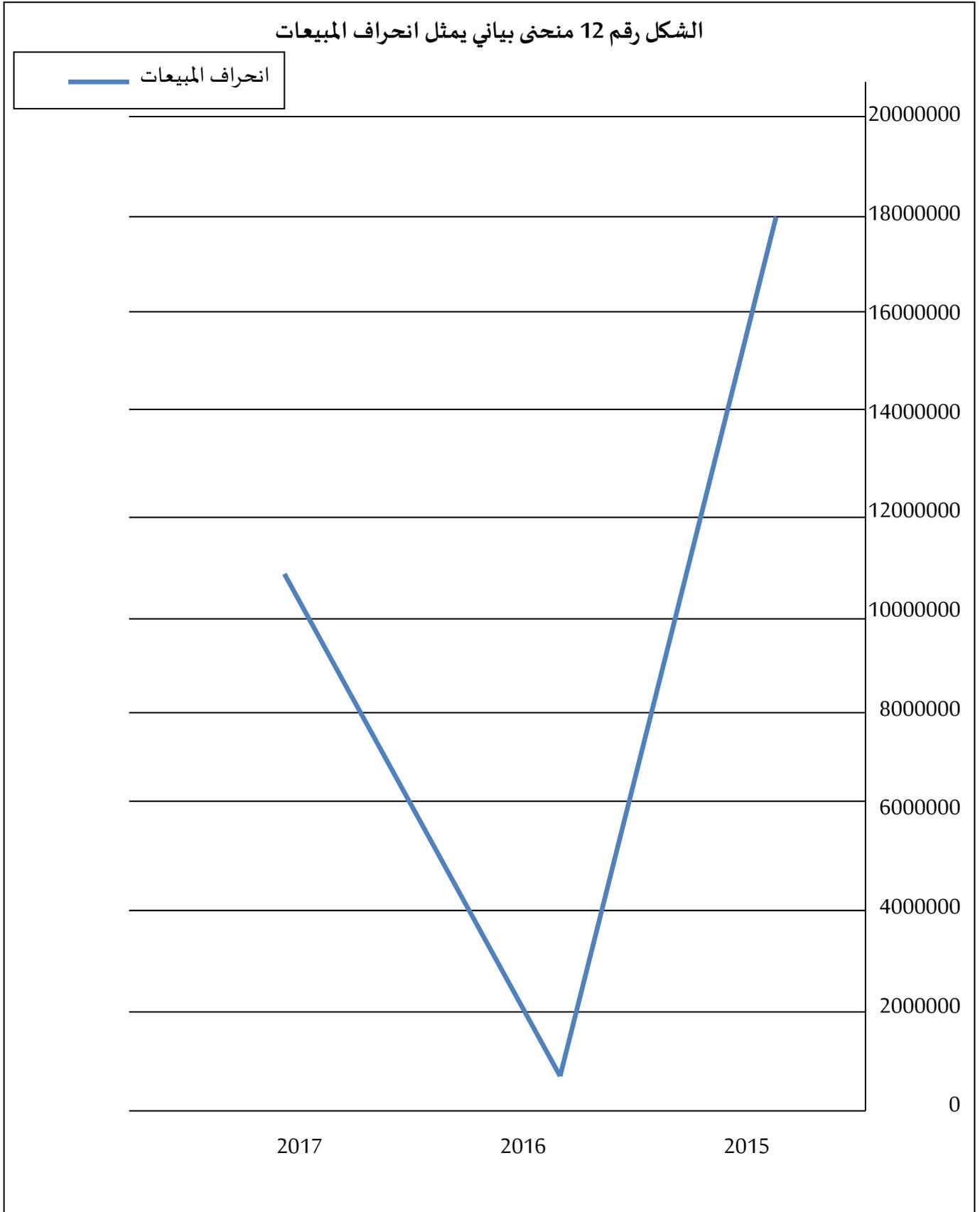
الجدول رقم 05: يبين انحراف الكمية لسنة 2017 الوحدة: د ج

المبيعات	الكمية	السعر التقديري د ج	انحراف الكمية
توات 1/6	140	33000	4620000
توات 1/5	110	35000	3850000
توات 1/4	70	39000	2730000
توات 1/3	(35)	40000	(1400000)
توات 1/2	20	41000	820000
المجموع	355	188000	10620000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المالية للمؤسسة

تحليل الانحراف:

نلاحظ أن انحراف الكمية لهذه السنة كان موجب وذلك راجع إلى أن مختلف الأنواع من المكيفات تقريبا سجلت انحراف كمي موجب وكذا ارتفاع كمية المبيعات عن المقدرة ما يمكن المؤسسة من تلبية طلبات زبائنها أم بالمقارنة مع سنة 2016 بالنسبة لانحراف الكمية الكلي فنلاحظ أن هناك ارتفاع في قيمته مما يوضح بأن المؤسسة قامت باتخاذ إجراءات تصحيحية من خلال مراجعة الأسعار المكيفات مقارنة مع السوق وتحسين جودة المنتجات من حيث النوع والشكل وكذا الرفع في الكمية المحققة من المبيعات مقارنة بالمقدرة.



$$\text{الانحراف على سعر البيع} = (\text{س ح} - \text{سم}) * \text{ك ح}$$

- الانحراف بسبب الأسعار: حيث تباع الكميات الحقيقية بسعر يختلف عن السعر المقدر في الموازنة.

س ح: السعر الحقيقي. ك ح: الكمية الحقيقية المباعة.

س م: السعر المقدر أو المعياري. ك م: الكمية المقدرة أو المعيارية المباعة.

2.1 المراقبة الموازنة للهامش:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{الهامش الحقيقي} - \text{الهامش المقدر}$$

يتم حساب الانحراف الإجمالي على الهامش بمقارنة الهامش الحقيقي بالهامش المقدر في الموازنة.

$$\text{الانحراف الإجمالي} = [\text{الكمية الحقيقية للمبيعات} * (\text{سعر البيع الحقيقي} - \text{التكلفة الوسطية الحقيقية للوحدة})] - [\text{الكمية المقدرة للمبيعات} * (\text{سعر البيع المقدر} - \text{التكلفة الوسطية المقدرة للوحدة})]$$

ويرجع الانحراف على الهامش إلى ثلاث احتمالات ممكنة وهي¹:

- الاختلاف بين سعر البيع الحقيقي وسعر البيع المقدر في الموازنة.

- الاختلاف بين الكميات الحقيقية المباعة والكميات المقدرة في الموازنة.

- الاختلاف بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المقدرة.

وتعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمالين الأولين إلى المصلحة التجارية، بينما تعود مسؤولية الانحراف بسبب

الاحتمال الثالث إلى مصلحة الشراء في المؤسسات التجارية أو مصلحة الإنتاج في المؤسسات الصناعية.

$$\text{الانحراف على سعر البيع} = (\text{سعر البيع الحقيقي} - \text{سعر البيع المقدر}) * \text{الكميات الحقيقية المباعة}$$

$$\text{الانحراف على الكميات المباعة} = (\text{الكمية الحقيقية} - \text{الكمية المقدرة}) * \text{الهامش المقدر}$$

$$\text{الانحراف على التكاليف} = (\text{التكلفة الحقيقية للوحدة} - \text{التكلفة المقدرة للوحدة}) * \text{الكمية الحقيقية}$$

¹ Ibid, P838.

2- المراقبة الموازنة للنشاطات الإنتاجية:

تتم مراقبة النشاط الإنتاجي حسب طبيعة التكاليف كما يلي:

1-2 الانحراف على التكاليف المباشرة:

يتم حساب الانحراف على التكاليف المباشرة بمقارنة التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي بالتكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي.

الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة = التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي – التكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي.

- التكاليف الحقيقية = التكلفة الحقيقية للوحدة * كمية الإنتاج الحقيقية.

- التكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي = التكلفة المقدرة للوحدة * كمية الإنتاج الحقيقية

إذن الانحراف الإجمالي للتكاليف المباشرة = (التكلفة الحقيقية للوحدة – التكلفة المقدرة للوحدة) * كمية الإنتاج الحقيقي.

ويقسم هذا الانحراف إلى انحرافات فرعية لكل عنصر من العناصر التالية:

أ- الانحراف "على المواد الأولية:

إذن الانحراف الإجمالي على المادة الأولية = التكاليف الحقيقية للمادة الأولية – التكاليف المقدرة للمادة الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي

ويرجع الانحراف على المواد الأولية إلى استخدام كمية أقل أو أكثر من الكمية المقدرة أو استخدام أسعار أقل أو أكثر من الأسعار المقدرة، ويتم حساب الانحراف على كمية المواد الأولية وعلى أسعارها كما يلي:

الانحراف على كمية المواد = (الكميات الحقيقية المستعملة – الكميات المعيارية للإنتاج الحقيقي) * سعر المواد المعياري

الانحراف على سعر المواد = (السعر الحقيقي للمواد – السعر المعياري) * الكمية الحقيقية للمواد

ب- الانحراف على اليد العاملة المباشرة:

يتم حساب الانحراف الإجمالي على اليد العاملة بنفس الطريقة المستعملة لحساب الانحراف على المواد الأولية، ويكمن الفرق الوحيد في التسميات حيث يمثل السعر هنا الأجر، أما الكمية فهي عدد الساعات المستغرقة في العمل.

انحراف الأجر = (معدل الأجر الحقيقي – معدل الأجر المعياري) * ساعات العمل الحقيقية

انحراف كفاءة العمل = (ساعات العمل الحقيقية - ساعات العمل المعيارية للإنتاج الحقيقي) * معدل الأجر المعياري

2-2 الانحراف على التكاليف غير المباشرة:

تعود صعوبة هذه الانحرافات إلى:

* اشتراك هذه التكاليف بين عدة منتوجات.

* واحتوائها على عناصر ثابتة لا تتغير مع تغير حجم النشاط.

لذلك فقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة ومختلف الانحرافات المرتبطة بها، لا بد أن نقوم أولاً بإعداد الموازنات المرنة، ولموازنات المرنة هي عبارة عن تقديرات للتكاليف غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) مع الأخذ بعين الاعتبار تغير حجم النشاط (تغير عدد ساعات العمل) وبالتالي فهي تسمح بتكييف التكاليف المقدرة للنشاط المقدر للحصول على التكاليف المقدرة والمحسوبة على أساس النشاط الحقيقي وكذلك على أساس الإنتاج الحقيقي، ثم تقارن فيما بعد مع التكاليف الحقيقية ليتم استخراج الانحرافات.

وعموماً يمكن التمييز بين الموازنات التالية¹:

الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي = التكلفة المعيارية المقدرة

Budget standards exprimé en fonction de la
production réelle B.S.(P)

الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي = التكاليف الثابتة المقدرة

Budget flexible en fonction de l'activité
réelle B.F.(A)

الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي = التكاليف الثابتة المقدرة

Budget flexible en fonction de production
réelle B.F.(P)

مع العلم أن : مستوى النشاط الحقيقي حسب المردودية المقدرة = (النشاط المقدر * الإنتاج الحقيقي) / الإنتاج المقدر.

¹ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 137.

وبعد التطرق إلى كيفية حساب الموازنات المرنة سنقوم فيما يلي بعرض كيفية حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومختلف الانحرافات المرتبطة به:
أ- الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة
يتم حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة بمقارنة التكاليف غير المباشرة الحقيقية بالتكاليف غير المباشرة المقدرة ولكن المحسوبة على أساس الإنتاج الحقيقي:

$$\text{الانحراف الإجمالي على التكاليف غ/م} = \text{التكاليف غ/م الحقيقية} - \text{الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي}$$

B.S.(P)

ب- الانحراف على الميزانية:

أو ما يطلق عليه الانحراف على المصاريف، ويساعد هذا الانحراف على معرفة درجة احترام الموازنة الموضوعة مسبقا، أي معرفة مدى التبذير أو الاقتصاد في الميزانية.

$$\text{الانحراف على الميزانية} = \text{التكاليف غ/م الحقيقية} - \text{الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي (A).F.B.}$$

ج- الانحراف على النشاط:

يساعد الانحراف المؤسسة على تقييم نشاطها، لمعرفة هل حققت فائض في النشاط (sur activité) أو عجز في النشاط (sous activité) وتتحقق الحالة الأولى عندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر أم الثانية فتتحقق عندما يكون النشاط المقدر أكبر من النشاط الحقيقي.

$$\text{الانحراف على حجم النشاط} = \text{الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي (A).F.B.} - \text{الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي (P).F.B.}$$

$$\text{الانحراف على الميزانية} = \text{التكاليف غ/م الحقيقية} - \text{الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي (A).F.B.}$$

د- الانحراف على المردودية:

يسمح هذا الانحراف بقياس الربح أو الخسارة الناتجين على فارق بين مردودية النشاط الفعلي مردودية النشاط المقدر، فإذا كانت عدد ساعات عمل الأفراد الحقيقية أكبر من عدد ساعات العمل المقدر، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف أكبر من التكاليف المقدر، وهذا ما يستلزم إنتاج كميات موافقة لمستوى تلك النفقات وليس الاكتفاء بالمستوى التقديري فقط.

الانحراف على المردودية = الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي (P).B.F. * الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي (P).B.S.

3-المراقبة الموازنة للنشاطات الوظيفية:

تجزأ النشاطات الوظيفية للمؤسسة على مستوى مراكز المصاريف حسب مقتضيات الحال إلى: المحاسبة، الإعلام الآلي، الإدارة...
وتطبق مراقبة التسيير على مستوى هذه النشاطات رقابة موازنة للمصاريف العامة لها: كتلة الأجور، مصاريف الهاتف، مصاريف الإعلام الآلي، مصاريف الإشهار... الخ.
وتتمثل المراقبة الموازنة لهذه النشاطات في متابعة الانحرافات للمجاميع الإجمالية لهذه المصاريف حسب طبيعتها وذلك جون تجزئتها إلى كميات والتكاليف الوحيدة لأنه من الصعب تحقيق ذلك في هذا النوع من المصاريف¹.

¹ Arman Dayan, Op Cit, P 846.

المبحث الثالث: لوحات القيادة

تمهيد:

هل سبق وأن قدت سيارتك من دون مؤشرات السرعة: المسافة وكمية البنزين الموجودة ودرجة حرارة المحرك؟ إذن فكيف يمكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسساتهم دون أن يكون بإمكانهم الإطلاع مباشرة على مستوى نشاطات كل المصالح، تنبؤات السيولة، واتجاه تغير التكاليف ... الخ؟

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة السير، وهي تنتهي إلى نظام المعلومات التسيير الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها وتصحيحها وهي بهذا تعتبر أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف لوحات القيادة

لماذا تستخدم لوحات القيادة؟

إن استعمال الأدوات الحسابية والموازنية فقط غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة ومحاولة تحسين نتائجها، وهذا راجع لعدم التطبيق الجيد لهذه الأدوات من جهة إلى محدوديتها من جهة أخرى: المعلومات الناتجة عنها تكون عادة ذات طبيعة مالية وشديدة التخصص، وغالبا ما تأتي متأخرة ولا تعطي صورة واضحة عن العوامل الأساسية لقيادة المؤسسة.

ولمعالجة هذه النقائص لجأت بعض المؤسسات وخاصة المؤسسات الفرنسية وذلك قبل الحرب العالمي الثانية إلى وضع نظام جديد هو لوحات القيادة والتي تسمح للمسؤولين للحصول على نظرة مركبة عن المؤشرات الأساسية ومحيطها وذلك في الوقت الحقيقي والمناسب (en temps réelle)، وبالتالي فهي تسمح باتخاذ القرارات الملائمة نظرا لتركيزها على المعلومات الأكثر أهمية فقط وليس على كل المعلومات.

وسنحاول فيما يلي إعطاء أهم التعاريف الواردة عن لوحات القيادة:

- لوحة القيادة هي أداة تلخيصية (outil de synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية. وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال لدى جميع الفاعلين بالمؤسسة¹.

- لوحة القيادة هي وسيلة رقمية (instrument numérique) تشير إل المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية او المستقبلية، وهي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطاتهم¹.

¹ <http://www.educnet.education.fr>

لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات، تتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد (من 5 إلى 10) وضعت بكيفية تسمح للمسيرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل التي تؤثر عليها في الأجل المناسبة².

- لوحة القيادة هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفريق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها³.

- لوحة القيادة هي وسيلة للقيادة وهي أداة: *موجهة إلى كل مسؤول عملي.
* تعكس ما يجري وقابلة للتكيف.

* تركز على الجوانب الهامة وترجم الإستراتيجية المختارة.

* مصاغة بلغة عملية.

* تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة.

المطلب الثاني: خصائص لوحات القيادة

ينطلق التصور الكلاسيكي للوحات القيادة من الفرضية التالية، أن متخذ القرار عقلاني ويستطيع أن يفهم كل المعلومات ويتخذ كل أنواع القرارات. وبالتالي يكفي أن يكون متخذ القرارات مزودا بكل المعلومات ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة⁴.

تميزت لوحات القيادة ضمن هذا التصور الكلاسيكي بأنها تضم مجموعة من المعلومات المرتدة ذات الأصل المحاسبي والمالي فقط في وثائق ذات حجم كبير ومعقد (من 10 إلى 200 صفحة في الشهر).

فإذا كانت هذه المعلومات مفيدة صورة عن المؤسسة ولتقييم الخسائر... فهي بالمقابل غير قابلة للاستعمال في ميدان القيادة لأنها:

* تقتصر فقط على المعلومات المالية والمحاسبة.

* بالإضافة إلى أنها ملائمة نظرا لكبر حجمها ولتأخر تاريخ صدورها وبالتالي فإن هذا النوع من لوحات القيادة كان يؤدي إلى تخفيض سرعة العمل⁵، كل هذا كان في ظل محيط مستقر تسعى المؤسسة فيه إلى تحقيق هدف واحد وهو تخفيض التكاليف لزيادة الربح.

¹ [http:// www.Directioninformatique.com](http://www.Directioninformatique.com).

² Bernard Collasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000, P 1133.

³ Daniel, Boix Feminier, Le tableau de bord facile, 2^{ème} Edition, Pris, Edition d'organisation, 2004, P4.

⁴ Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2^{ème} Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002, P7.

⁵ Bernard Collasse, Op Cit, P 1135.

لكن مع تغير خاصية المحيط وارتباطه بظروف عدم الاستقرار والتأكد وجد متخذ القرارات نفسه مجبرا على اتخاذ أفضل القرارات وبسرعة، وهذا ما جعل من النماذج الحديثة للوحات القيادة أدوات سريعة لاتخاذ القرارات وللتسيير العام للمؤسسة¹ وأطلق على هذا النوع من لوحات القيادة اسم لوحة القيادة الاستشرافية أو التنبؤي (prospectif le tableau de bord) وتميزت لوحات القيادة هنا بأنها:

* أداة تلخيصية: حيث أصبحت تحتوي على عدد محدود من المؤشرات (في الغالب من 5 إلى 10) والتي تساعد على تقديم المعلومات الأساسية لكل مسؤول عملي، فكثرة المؤشرات والمعلومات لا يسمح باتخاذ القرارات الملائمة في الأوقات المناسبة لأنها تؤدي إلى صعوبة قراءة لوحة القيادة وكذلك إلى تضيق الوقت. كما تميزت المعلومات المقدمة من طرف لوحة القيادة بأنها ملائمة وموافقة للعوامل الأساسية للنجاح المرتبطة بكل مسؤول بالإضافة إلى أنها أصبحت تقدم بطريقة فعالة تسهل عملية استعمالها (منحنيات، جداول...).

* أداة تضم مؤشرات مالية وغير مالية: منذ 1992 اقترح كل من Kaplan و Norton في عدة مقالات أن تسيير المؤسسات بالاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار إنشغالين أساسيين:
- تحقيق الهدف وليس فقط استرجاع المسار المتبع.
- خلق القيمة وليس مجرد تخفيض التكاليف.

جمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة القيادة متوازنة "équilibré"² من اجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية³:

- ماهية نظرة المساهمين إلينا؟ (النظرة المستقبلية المالية Perspective financier).
- ماهية نظرة المستهلكين إلينا؟ (النظرة المستقبلية للزبائن Perspective du client).
- أين يمكن أن نتفوق؟ (النظرة المستقبلية الداخلية Perspective interne).
- هل باستطاعتنا الاستمرار في التحسين وفي خلق القيمة؟ (النظرة المستقبلية للتعلم والتجديد Perspective d'apprentissage et d'innovation).

* أداة سريعة لاتخاذ القرارات: ففي ظل محيط سريع التغير لا بد من اتخاذ قرارات فورية وسريعة لأنه من النادر أن تتوفر فرصة الحظ الثاني⁴.

¹ <http://www.Eylolle.com>

² لوحة قيادة متوازنة من أجل التأكيد على أن تحسين النتائج المالية ينبغي أن لا يطغى على باقي النتائج.

³ Bernard Collasse, Op Cit, P1139.

⁴ Alain Fernandez, Op Cit, P26.

وعليه أصبح الشكل الحديث للوحات القيادة يسمح بتقديم المعلومات الأساسية بسهولة وبسرعة (أداة تلخيصية)، كما أصبح يمكن المسؤولين من تحليلي النتائج وتفسيرها لاتخاذ القرارات الملائمة بأقصى سرعة وفي الأوقات المناسبة.

• أداة للتسيير العام (Instrument de management globale):

يرى كل من Kaplan و Norton أن لوحة القيادة ليست مجرد أداة لقياس مدى تحقق النتائج وإنما هي أداة للتسيير العام لأنها¹:

- تعطي معنى للأحداث أو الأعمال بإعطائها تمثيلا مشتركا لمهمة المؤسسة ككل.
- تظهر رغبة في التغيير (تفكير وتوضيح استراتيجي مسبق قبل وضع لوحة القيادة وذلك على جميع مستويات الإدارة، مع احتمال إعادة النظر في الهيكلة).
- تضغط على السلوكات الشخصية للأفراد بتقديمها أهداف تفصيلية (الكمية، الأجال) والتي تستخدم لاحقا من طرف نظام التحفيز.
- تدفع إلى تحسين الجودة والتعلم في مجال المنظمة.
- لا فائدة من وضع لوحة قيادة إذا كانت²:

- غير مسايرة للواقع والمستجدات اليومية.
 - أرقامها غير دقيقة.
 - الأهداف غير متفائلة.
 - المؤشرات ليست ذات أهمية.

المطلب الثالث: أنواع المؤشرات

تتكون لوحة القيادة من مجموعة محددة من المؤشرات (من 5 إلى 10 في الغالب) والتي تعمل على تزويد المسؤولين بمعلومات مفيدة لقيادة نشاطاتهم وسنحاول فيما يلي إعطاء المفاهيم الأساسية التي تخص هذه المؤشرات:

تعريف المؤشر (l'indicateur)

* المؤشر هو معلومة رقمية مختارة، هدفها تقديم حسابا أو تقارير دورية متقاربة عن معدلات تنفيذ وإنجاز المهام.³

¹ Alain fernandez, Op Cit, P26.

² سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999-2000، ص127.

³ Dominique Tissier, Guide pratique pour le gestion des unités et des projet, Paris, Insep édition, 1987, P314.

* على المستوى التطبيقي، يجب أن يكون تعريف المؤشر دقيقا جدا، فكل مؤشر ينبغي أن يتضمن توضيحا للمعلومات التالية¹:

- البيان (اسم المؤشر) مثلا: الزمن المتوسط لتركيب جهاز التلفاز (س).
- العلاقة المطبقة لحسابه.
- كشف لمصادر المعلومات مثلا: المصادر التي يمكن استغلالها للحصول على أزمدة تركيب أجهزة التلفاز.
- الدورية مثلا: سيتم حساب هذا المؤشر كل شهر ويتم تجميعها في نهاية السنة.
- المسؤول: من يحسبه؟ من يراقبه؟ ولمن هو موجه؟
- طريقة التقديم: رقم، منحى، أشكال بيانية...
- مرجعية أو هدف: ما هو المستوى الجيد للمؤشر؟

أنواع المؤشرات:

لاختيار المؤشر بطريقة سليمة وتحديد قيمته، فإنه من المفيد الرجوع إلى التصنيفات المختلفة التالية²:

1- مؤشر النتيجة ومؤشر المتابعة (Indicateur de resultat et indicateur de suivi)

- مؤشر النتيجة: يقوم بقياس النتيجة النهائية للأداء أو لحدث معين بعد الإنجاز.
- مؤشر المتابعة: يقوم بقياس مستوى تطور الأداء والعمل خلال فترة الإنجاز.

2- مؤشر المراجعة ومؤشر القيادة (Indicateur de reporting et indicateur de pilotage)

- يستعمل مؤشر المراجعة لإعلام المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج المحققة.
- أما مؤشر القيادة فهو يسمح بقيادة العمل أو الأداء أثناء القيام به مما يساعد على التحكم في النشاطات.
- مثال: يمكن لسائق مكلف بقيادة سيارة من المدينة "سس" إلى المدينة "ص" بأقصى سرعة وضمان واقتصاد ممكن أن يستعمل مؤشرات المراجعة التالية: الزمن المستغرق في الرحلة، عدد المخالفات المعاقب عنها، عدد تجاوزات السرعة المسجلة في العلبة السوداء، كمية البنزين المستهلكة...
- ومؤشرات القيادة التالية: سرعته في لحظة معينة، عدد دورات المحرك في الثانية، السرعة المسموح بها في ذلك الجزء من الطريق...

3- المؤشر المالي والمؤشر غير المالي: (Indicateur financier et non financier)

- المؤشر المالي هو الذي يستند على المعطيات المالية والمحاسبية فقط مثلا: معدل مردودية الاستثمار، سعر التكلفة للمنتوج...

¹ René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2^{ème} Edition, Paris, Dunod, 2002, P83.

² René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Op Cit, P80.

- أما المؤشر غير المالي، فهو ذلك الذي يستند على معطيات فيزيائية عملية (Physico-opérationnelle) مثل: الحجم، الزمن، المخزون...

4- المؤشر المركب والمؤشر المستهدف (Indicateur synthétique et indicateur ciblé) :

- المؤشر المركب هو ذلك المؤشر الذي يحدد بناءً على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة وإجمالية مثل سعر التكلفة المتوسط لمنتوج ما.

- أما المؤشر المستهدف، فهو ذلك الذي يقتصر فقط على مظهر محدد وخاص مثل: الزمن اللازم لتغيير أطر عجلات الشاحنة "أ".

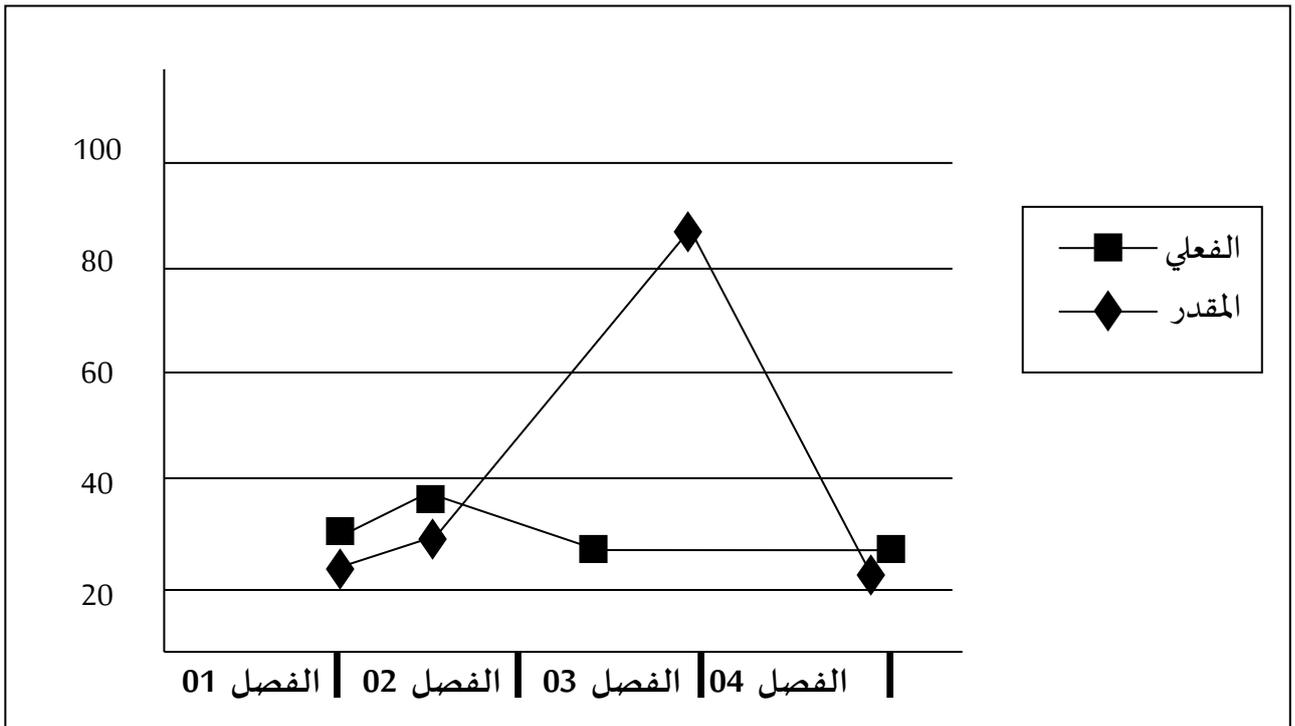
1- الملائمة والمصدقية: وترتبط هذه الخاصية بضرورة تلبية المؤشر لاحتياجات المستفيدين منه بصورة جيدة أي تلبية للمعلومات المطلوبة والتي هم في حاجة إليها.

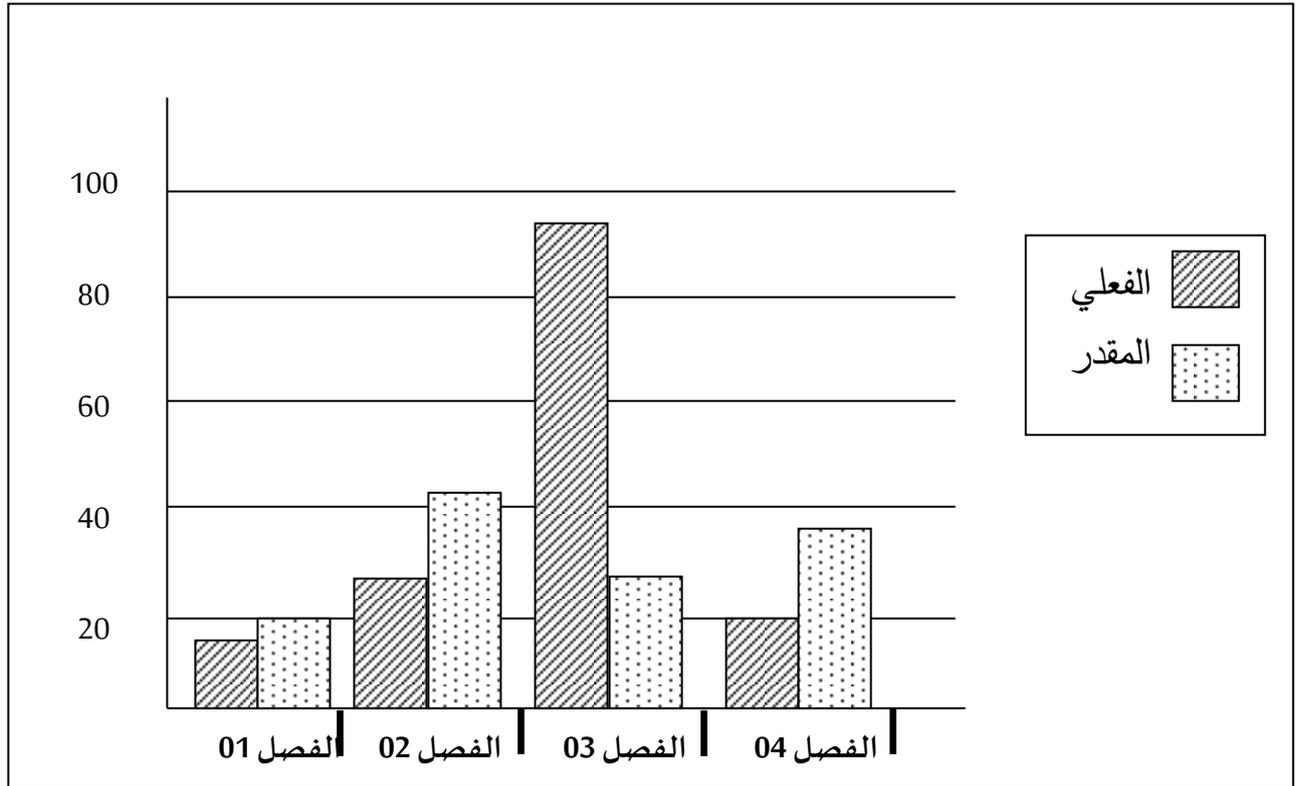
2- الوفاء والموضوعية (Fidélité et objectivité) : وهذا يعني:

- إلزامية تغير المؤشر وتناسبه مع مستوى التغير الذي يطرأ على الظاهرة التي هي قيد التقدير أو القياس. وضرورة ثبات مدول المؤشر في الزمان والمكان وهذا يعني أن المؤشر يقوم على أساس معطيات علمية وموضوعية ويتم إعدادها من قبل مختصين وبالتالي لا يجب أن يخضع لتلاعبات أو تشوهات من قبل مستعمليه.

3- السرعة والسهولة: وهذا يعني سرعة الحصول على المعلومة وسهولة الوصول إليها ليتم استعمالها في الوقت المناسب، وعادة يفضل استعمال الأشكال البيانية باعتبارها تسمح لمستعملها باستخراج المعلومات بسرعة وسهولة ولكونها أكثر تعبيراً كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 13: بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة





المصدر: Arman Dayan, Op Cit, P852

- فضلا عما سبق هناك مجموعة أخرى من التوصيات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار المؤشر¹:
- لا بد أن يكون المؤشر مرتبطا بهدف معين.
 - لا بد أن يسمح باتخاذ القرارات.
 - يجب أن يكون واضحا وخاليا من أي غموض أو التباس.

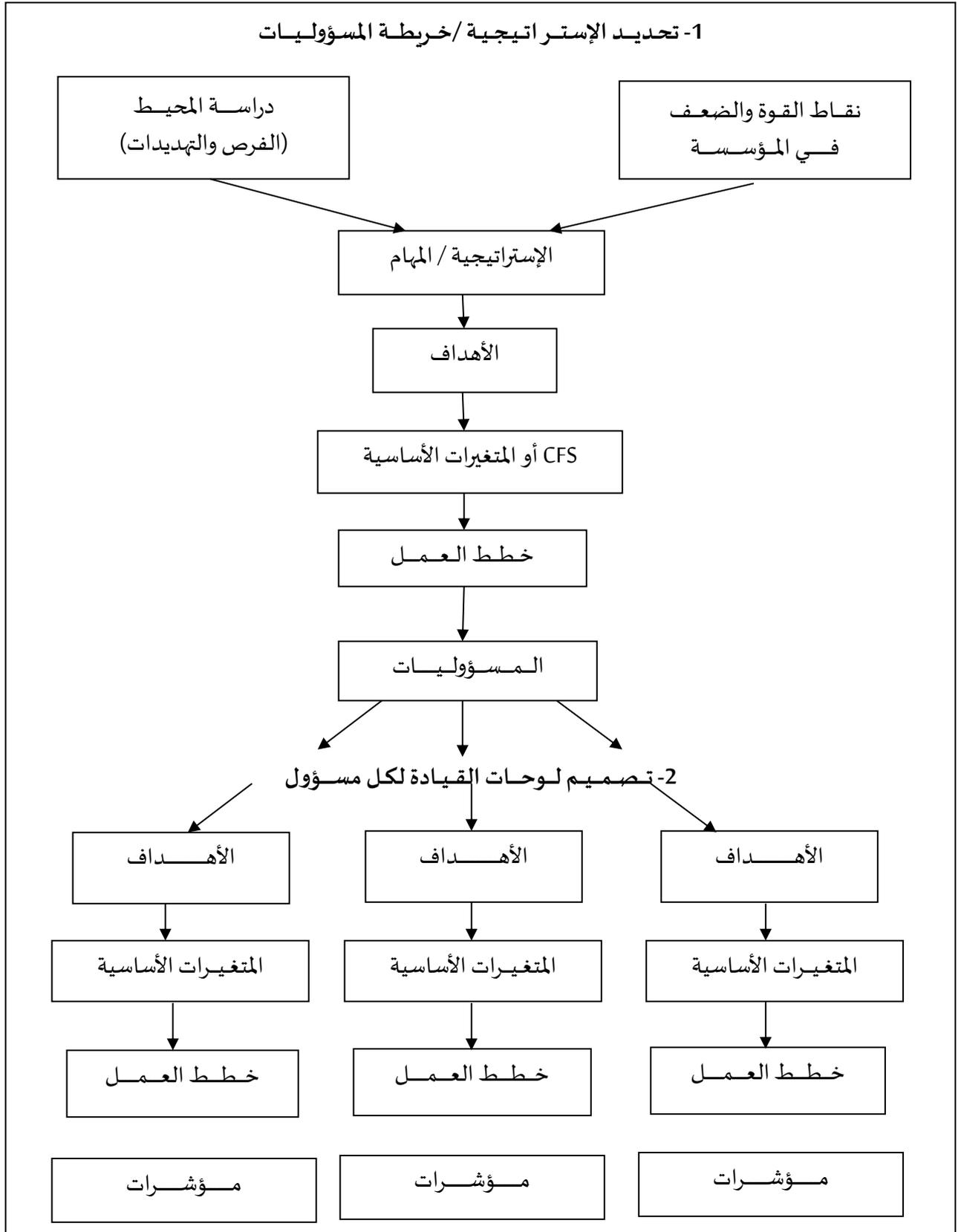
¹ <http://www.modesway.com>

المطلب الرابع: مراحل تصميم لوحات القيادة

تخضع عملية وتصميم لوحات القيادة إلى نفس المراحل التي تطرقنا إليها عند عرضنا لكيفية تصميم نظام مراقبة التسيير وهذا باعتبارها إحدى الأدوات الأساسية المكونة له. وتضم عملية التصميم هذه مرحلتين (أنظر الشكل أدناه)، تتمثل المرحلة الأولى في الدراسة التمهيدية والتي تعتبر ضرورية لأنها تهدف إلى التعرف على إستراتيجية المؤسسة وتحديد مختلف المسؤوليات وكذلك المتغيرات الأساسية للنجاح التي تحقق هذه الإستراتيجية. أما المرحلة الثانية فتتمثل في عملية تصميم لوحات القيادة بالمعنى الضيق، وهي ترتبط باختيار المؤشرات التي تسمح بمتابعة خطط عمل المسؤولين لتحقيق الأهداف الخاصة بكل واحد منهم¹.

¹ Armand Dayan, Op Cit, P 852.

الشكل رقم 14: مراحل تصميم لوحة القيادة



المصدر: Armand Dayan , Op Cit, P853

وسنحاول فيما يلي التعمق أكثر في المرحلة الثانية (مرحلة تصميم لوحات القيادة) باعتبارنا قد تطرقنا سابقا إلى المرحلة الأولى (المرحلة التمهيديّة) عند عرضنا لكيفية تصميم نظام مراقبة التسيير.

تضم مرحلة تصميم لوحة القيادة أربع خطوات وهي¹:

- تحديد المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات الأساسية.

- اختيار المؤشرات المناسبة.

- البحث عن مصادر المعلومات.

- تصميم لوحة القيادة.

1- تحدي المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات الأساسية:

يعرف المخطط التنظيمي للتسيير (L'organigramme de gestion) على أنه التمثيل الرسمي للمسؤوليات الممارسة حقيقة واتصالات الموجودة بين مختلف المستويات التنظيمية وأنشطة المؤسسة، وهو بهذا إعادة تشكيل للمخطط التنظيمي للمؤسسة بطريقة تبين المسؤوليات الممارسة فعليا في الواقع.

إن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد المسؤوليات الحقيقية الخاصة بكل مسؤول وكذلك وسائل العمل المتاحة لكل واحد منهم، وحتى يتمكن مراقب التسيير من تحقيق هذا عليه أن يقوم بإجراء مقابلات وحوارات مع مدير المؤسسة ومختلف المسؤولين حتى يطلع على النتائج المسطرة وخطط العمل الموضوعة لتحقيقها، كما عليه أن يقوم بدراسة الوثائق المستعملة والمنتجة من قبل كل مسؤول وكذلك التعرف على العلاقات التنظيمية والوظيفية.

وبالتالي ينتج عن هذا التحليل تحديد لمراكز المسؤولية والمهام والأهداف الرئيسية لكل مركز وبالتالي المتغيرات الأساسية الواجب مراقبتها.

2- اختيار المؤشرات المناسبة:

تتضمن هذه الخطوة وضع لكل متغيرة أساسية مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة على الانحرافات للتمكن من تصحيحها في الأوقات المناسبة.

وتتم عملية اختيار المؤشرات بمشاركة المكلفين بقياس وتقدير الأعمال والكفاءات (رؤساء المصالح) وتعتبر مشاركة هؤلاء ضرورية بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط والضعف في المصالح وهذا ما يؤدي إلى تركيز المؤشرات على المتغيرات الأساسية.

¹ عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 150.

وبالتالي يتم التوصل في الأخير إلى اتخاذ القرار النهائي بخصوص قائمة المؤشرات التي سيتم استعمالها في لوحات القيادة.

3- البحث عن مصادر المعلومات:

إن عملية اختيار المؤشرات لا ترتبط فقط بمجرد تحديد المهام والأهداف المراد تحقيقها، بل كذلك بإمكانية الحصول على المعلومات التي تسمح بحسابها واستعمالها في الوقت المناسب ومن أجل هذا يقوم مراقب التسيير بدراسة نقدية لنظام المعلومات الخاص بالمؤسسة. وتشمل هذه الدراسة على المراحل التالية:

- التأكد من توفر المعلومات انطلاقاً من قائمة المؤشرات المحددة في الخطوة السابقة، وكذلك التعرف على درجة صلاحيتها (جيدة، حسنة، متوسطة، رديئة، سيئة) وعلى المدة اللازمة للحصول عليها.

- ثم يقوم مراقب التسيير بمساعدة المسؤولين العمليين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة.

ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات، فسيتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلاً مثلاً: وضع وثيقة لمتابعة حركة المخزونات، وثيقة لتدوين ساعات الإنتاج... الخ.

أما في حالة وجود المعلومات ولكن وصولها في أوقات متأخرة فسيتم تقدير قيمتها بمدة قصير وهذا باستعمال القيمة الحقيقية لها عند تاريخ الحاجة واستكمال أو تقدير قيمتها النهائية من أجل استخدامها. ونتيجة لهذه الدراسة النقدية يتم تحديد قائمة المعلومات المتوفرة وإقصاء تلك التي لا يمكن الحصول عليها في الأجل المناسبة أو تلك التي تكون غير صالحة للاستعمال.

4- تصميم لوحة القيادة وتحديد قواعد استغلالها:

يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على اقتراح لوحات القيادة متكيفة مع الهيكلية الموجودة وليس العكس، فإن أدت عملية وضعها إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم رفضها، لهذا السبب يجب أولاً التكيف ثم في وقت لاحق يتم القيام بالتعديلات اللازمة لأنه حيثما سيتم التعرف على عدد من النقائص والأخطاء في التنظيم وتؤدي بذلك إلى إعادة النظر فيها بصفة آلية.

ويجب أن تظهر لوحات القيادة المعلومات الأساسية بوضوح، حتى تسمح باستغلالها بسرعة وتضمن الاتصال الجيد بين مستعملها ومسؤولهم.

ولتحقيق أفضل استخدام للوحات القيادة فمن الأفضل إتباع التعليمات التالية:

استخدم نفس الشكل للوحات القيادة المستخدمة في مختلف المستويات التنظيمية، فتطبق التمثيل سهل الحوار (جداول، أشكال...).

أن تشمل لوحة القيادة الخاصة بكل مسؤول صفحة رئيسية أو عدة صفحات، تحمل المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط كل منهم، ويتم استعادة هذه الصفحة بنفس الشكل في لوحة قيادة المستوى الأعلى. ويمكن كذلك إدراج في أسفل الصفحة الانحرافات المستخرجة والإجراءات التصحيحية المتخذة لتصحيحها. وفي الأخير يتم اختبار هذه اللوحات المقترحة لفترة محددة من الزمن لتحديد من الزمن لتحديد تلك القابلة للتطبيق الفعلي.

خلاصة:

عندما نحضر لعملية اتخاذ القرار فإن المهم هو المستقبل وليس الماضي، فعلى مستوى التكاليف التاريخية ليست ذات دلالة كبيرة، ومعاينة ليس مهما إلا لكونه يقدم معلومات تشكل قاعدة للتفكير ولا يمكن استعمال هذه المعائنات مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار.

وفي هذا الصدد نجد أن المحاسبة التحليلية يمكنها أن تحدد كيفية تطور التكاليف في المستقبل وذلك عن طريق التكاليف المعيارية والتي يمكن اعتمادها في اتخاذ القرار.

واعتبارا من اللحظة التي تبنى فيها النظرة التقديرية يمكننا أن نتصور سياقاً خاصاً لتحضير اتخاذ القرار وهو المسار الموازي، وبالفعل فإنه أثناء المناقشة الموازية يتم الحزم في الخيارات الأساسية: تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى، شراء التجهيزات أو كراءها، الإطلاق في نشاط جديد...

إن الاعتماد على المحاسبة التحليلية والتسيير الموازي فقط غير كافٍ لأن المعلومات الناتجة عنهما تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، لهذا السبب لا بد من استعمال لوحات القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية، وكذلك باعتبارها أداة تلخيصية تسهل عملية اتخاذ بسرعة وفي الأوقات المناسبة.

الفصل الثالث

تمهيد:

إن الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصلين السابقين تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير الفعال ، والذي يعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة بعد قياسها و بالتالي تحسين مستوى أداء المؤسسة ككل، و يتطلب هذا توفر أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات السلمية في الأوقات المناسبة.

وفي إطار استكمال بحثنا هذا أردنا التأكد من إدراك ذات الشيء بداخل إحدى مؤسساتنا والمتمثلة في مؤسسة " محاجر الغرب "، هذا الاختيار يعود وقبل كل شيء إلى تواجد إدارة مخصصة لمراقبة التسيير، ومن ثمة أردنا في هذا الفصل إسقاط المعلومات المحصل عليها في الفصلين السابقين على أرضية الواقع من خلال إجراء دراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة والتعرف على أدواته ومدى فعاليتها و مساهمتها في اتخاذ القرارات.

هذا العمل المقدم في مؤسسة محاجر الغرب سمح لنا بالتحديد والتغيير الفعال والايجابي على النقاط الملموسة أرض وتحويل الفكرة النظرية إلى تطبيقية في الميدان مع الدقة والموازنة في العمل .

المبحث الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة محاجر الغرب

المطلب الأول: طبيعة المؤسسة ومميزاتها العامة

تتمثل عينة الدراسة في المؤسسة الصناعية التجارية "محاجر الغرب" الواقعة بسيدي لخضر ولاية مستغانم.

لمعرفة واقع مراقبة التسيير وأهم أدوات الرقابة التي تستخدمها هذه المؤسسة قمنا أولا بالتطرق إلى طبيعتها و مميزاتها، فتوصلنا إليه أن هذه المؤسسة مسيرة من طرف أصحابها المالكيين و مسيرين ذوي خبرة المتمثلين في رئيس مجلس الإدارة والإيطارات المسيرة في المؤسسة.

عند تقسيم الأرباح تخصص المؤسسة نسبة 10% من النتيجة الصافية لتسيير شؤونها لهذا نقول أنها ممولة ذاتيا لكن مولها الرئيسي هو البلدية كونها تمتلك رأسمال المؤسسة. تضم مؤسسة محاجر الغرب 71 عاملا إذن هي من بين المؤسسات صغيرة ومتوسطة بحسب معيار عدد العمال.

المطلب الثاني: أسلوب الإدارة المتبع

من خلال دراستي لعمل هذه المؤسسة وجدت أنها تفتقر للإستراتيجية لإنحصار نشاطها على عملية بيع مادة الرمل فقط، مما يؤدي إلى عدم وجود أهداف بعيدة المدى يتم العمل من أجلها وتوفير الوسائل والتقنيات والبرامج اللازمة لها، وهذا ما ينعكس سلبا على أساليب التسيير والرقابة.

أما من جانب اعتماد خطة سنوية أو وجود هيكل تنظيمي ونظام للمعلومات أو اهتمام هذه المؤسسة بأفرادها فإنها تحتل المراتب الأولى بجدارة في طريقة تحكمها و اعتمادها هذه الأساليب في التسيير، ولكن في ظل عدم ارتباطها بإستراتيجية واضحة فإن عملية التسيير والرقابة تظل قاصرة عن إعطاء صورة شاملة لواقع عمل هذه المؤسسة، تستطيع من خلالها أن تستمر وتصمد أمام المنافسة.

المطلب الثالث: أسلوب مراقبة التسيير المستعمل

حيث يظهر أن المؤسسة تطبق نظام رقابي بطريقة أو بأخرى بما يمكنها من متابعة نشاطها، وتتمثل مختلف أوجه النظام الرقابي المستعمل في النقاط التالية:

. أن تعتمد على المحاسبة العامة في عملية الرقابة وتحديد مستوى الأداء من خلال وضعية الحسابات المتحصل عليها وتحديد الوضعية المالية للمؤسسة، و تعتمد على النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في كل الأحوال، وهذا نظرا إلى أن أغلب المؤسسات بمختلف أشكالها وأحجامها تركز عمليا² الرقابية على المعلومات المحاسبية. وأنها لا تعتمد على المحاسبة التحليلية لبساطة عملياتها، فهي تقوم ببيع مادة الرمل دون أي تكاليف غير تكاليف آلة الدفع أي لا يصفى الرمل ولا يحول وهذا منذ توقفها عن نشاط صناعة القوالب الإسمنتية و انحصرت نشاطها فقط على بيع مادة الرمل ما تسبب في تدني مستوى أداء هذه المؤسسة.

_ تعتمد على الموازنات التقديرية لكونها من الأدوات التقليدية الأكثر استعمالا لتحقيق الأهداف قصيرة المدى وهذا في حالة دقة التنبؤات وصحة بيانات الإنجازات الفعلية.

. كما أن المؤسسة تتميز بكفاءة عالية من حيث تمكنها من تطبيق لوحة القيادة كأداة رقابية وقد يرجع ذلك إلى عدم فعالية نظام المعلومات أو عدم معرفة التقنيات المطبقة في هذا المجال.

. وأخيرا نجد أن هناك اهتمام من قبل المؤسسة بمعايير الجودة مما جعلها ترقى إلى المعايير الدولية لتوفرها على المؤشرات الدالة على ذلك ومنها الأدوات الرقابية الحديثة كالتكاليف المستندة للنشاط، إدارة الجودة الشاملة بلا إستعانة بخبراء مختصين، شفافية نظام المعلومات والإدارة بالأهداف إلى غير ذلك، بالإضافة إلى طبيعة مخرجاتها.

تتميز مؤسسة محاجر الغرب في كثير من الحالات بأن لا يتولى المسير شخصا القيام بعملية التسيير والرقابة وأن يوكلها إلى طرف آخر سواء كان محاسبا أو مدقق الحسابات أو غيره، مما يعكس نوعية أدوات الرقابة التي يختارها المكلف بعملية التسيير بناء على أهدافه وخبرته.

منذ بداية نشاط المؤسسة و إلى يومنا هذا تعرضت هذه الأخيرة إلى تغييرات عديدة على مستوى إيطاراتها المسيرة و بصفتهم المشرفين على إدارة المؤسسة و المالكين لها، و اللذين اشتملت نسبتهم أحيانا على شريحة من المتعلمين، أما الذين لهم مستوى متدني من التعليم فيكانوا يفوضون أمر المراقبة و التسيير لطرف آخر ذي كفاءة وخبرة، ويتوقف نجاح المهمة في هذه الحالة على نوعية التفويض والقرارات التي يمكن اتخاذها، وهذا ما

قد يفسر أن المسيرين هم اللذين يتخذون القرارات الداخلية من دون المالكين للمؤسسة أما فيما يخص القرارات المستوحاة بنشاط المؤسسة تشمل مجلس الإدارة.

أما من حيث الجنس فإن غالبية المسيرين للمؤسسة من الذكور (02) دون أي مسيرة من الإناث، وذلك لطبيعة المجتمع الذي لا يشجع المرأة بأن تتولى إدارة المؤسسات الاقتصادية و التجارية الخاصة.

وبالنظر إلى المستوى التعليمي الذي يعكس مدى اهتمام المسير بالتكوين لتحسين مستوى الإدارة والرقابة، فنجد أن المستوى الجامعي يحتل نسبة كبيرة من عينة الدراسة، وتبقى نوعية التخصص الأقرب إلى مجال التسيير عاملا مهما لنجاح مهمة المراقبة و التسيير و بالتالي نجاح عملية اتخاذ القرارات الهادفة، كما تبين لنا أن نسبة كبيرة جدا من العمال ليس لهم مستوى تعليمي و لكنهم يمثلون اليد العاملة للمؤسسة.

و عدد قليل من العينة لهم تكوين مهني، و هذا ما أن ينعكس سلبا على اتقان توظيف أدوات مراقبة تسيير الحديثة و المناسبة.

بخصوص الخبرة المكتسبة فإن أغلب المسيرين لهم خبرة مهنية أكثر من 05 سنوات، حيث المدير كان من عمال هذه المؤسسة قبل أن يصبح مديرا لها هذا ما جعله يكسب خبرة العمل خاصة و أنه كان يعمل في مصلحة الصفقات، كما أن المحاسب له خبرة طويلة تفوق 25 سنة، و ثقافته واسعة شتى المجالات كما أنه يجيد اللغات الثلاث: العربية، الفرنسية والإنجليزية و هذا من بين أهم ما يجب توفره في المسير حقيقة و ما يجعله يكتسب مهارات في صنع القرارات.

كما أن من مظاهر إهتمام المسير بمجال المراقبة و التسيير دعمه للعمال بدفعهم إلى التكوين الخاص من أجل تطوير مهاراتهم.

وأما بشأن التفرغ للإدارة الذي يعبر عن إهتمام المسير بمهامه في تسيير المؤسسة من أجل تحسين واقعها والبحث عن أفضل السبل لتسيير و تقييم نشاطها، فإن المسيرين لهم تفرغ تام لإدارة المؤسسة و الذي يعبر بدوره عن مدى تحقيق أهداف المسير، و تفسير ذلك قد يرجع إلى نجاح مهمة الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة و مواجهة مختلف التحديات التي تواجهها في البيئة الخارجية، ويمكن أن ينعكس هذا إيجابا على عمليتي ومراقبة التسيير و إتخاذ القرار.

المبحث الثاني: مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة محاجر الغرب

المطلب الأول: تطبيق المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي للمعلومات، محاسبة إجبارية من طرف القانون، مهمة و ضرورية مهما كان حجم المؤسسة، رأس مالها و نشاطها.

تتوفر مؤسسة محاجر الغرب على نظام للمحاسبة العامة وفق المعايير الدولية الجديدة، يعتبر القاعدة الأساسية لكل احتياجات المؤسسة من المعلومات.

يقوم المحاسب بتسجيلات يومية لجميع الفواتير المحررة من طرف المصلحة التجارية الخاصة بعملية بيع مادة الرمل أو الفواتير الأخرى و ذلك باتباع الخطوات التالية:

- باستعمال برمجيات المحاسبة تسجل القيود مع مراعات طريقة التسديد إما نقدا أو عن طريق البنك.
- في حال تراجع الزبون عن نقل كمية الرمل المطلوبة، يقوم الزبون باسترجاع المبلغ عن طريق facture d' avoir

- تسديد فواتير شراء المعدات المكتبية و البازين.....الخ.
- إعداد الميزانية التقديرية كل 03 أشهر
- إعداد الميزانية الإفتتاحية و الإختتامية
- إعداد G50 شهريا الذي يحوي TVA على رقم الأعمال، IRG تحسب باستعمال سلم و كذلك يحتوي على TVA المسترجعة و دفعه لمديرية الضرائب في الأجل المحددة.
- مراجعة رقم الأعمال اليومية.
- تسجيل الأجور
- تسجيل المواد و الأدوات والمستهلكة.
- إعداد G50 الخاص بضريبة ال IBS السنوية.
- القيام بتحليل الحسابات.
- إعداد التقارب البنكي Etat d' approachment.

نجد بعد كل هذا أن المحاسبة تقوم بتسجيل كل القيود و العمليات وصولا إلى تحليل الحسابات تحليلا مترجما بلغة الأرقام.

المطلب الثاني: تطبيق الموازنات التقديرية

بعد اطلاعنا على الكيفية التي تتم بها عملية إعداد الموازنات التقديرية تمكنا من إبراز دور هذه الأخيرة و المتمحور في للعناصر التالية:

- يتم التنبؤ بحجم المبيعات حيث تكون الأرقام المتوقعة قريبة من الواقع.
-التنبؤ بالمصاريف المتوقعة.

-تتم عملية التقدير هذه عن طريق تدخل كل المصالح الموجودة المؤسسة بقيادة مصلحة مراقبة التسيير.
-كما لاحظنا الكم الهائل من الزيائن للذين يتعاملون مع مؤسسة محاجر الغرب نظرا لجودة رمالها.
و عليه حاولنا أن نقوم بعرض أهم الموازنات التقديرية التي تقوم بها المؤسسة.

1-البرنامج الشهري للمبيعات :

حسب المصلحة التجارية للمؤسسة سيزيد حجم المبيعات لهذه السنة 2017 بنسبة 20% مقارنة بالسنة الماضية وهذا راجع للتسهيلات التي توفرها المؤسسة في التعامل مع الزيائن وخاصة فيما يخص طريقة الدفع.
*موازنة المبيعات :

المبيعات	ديسمبر			نوفمبر			أكتوبر		
	حجم المبيعات	سعر البيع	رقم الأعمال	حجم المبيعات	سعر البيع	رقم الأعمال	حجم المبيعات	سعر البيع	رقم الأعمال
مقلع بني زرارة	----	----	----	----	----	----	----	----	----
مقلع أ. سي العربي	----	----	----	----	----	----	----	----	----
مكمن المناء الصغير	----	----	----	----	----	----	----	----	----

يتم استعمال رقم الأعمال خارج الرسم عند إعداد جدول حسابات النتائج التقديري , أما الرسم على القيمة المضافة (TVA) فيتم حسابه عند إعداد موازنة الخزينة.

رقم الأعمال (CA) خارج الرسم = حجم المبيعات x سعر البيع

- ب : موازنة المشتريات:

البيان	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
الاستهلاكات	13692264	10334970	6950075
2مخ	10953811	8267976	5560060
1مخ	6500000	10953811	8267976
المشتريات	18146075	7649135	4242159

كمية المشتريات الخاصة بالشهر × قيمة المواد المشتريات حسب المستهلكة كل في شهر
كمية المواد المستهلكة في الشهر

موازنة الخزينة :

أكتوبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
رصيد أول المدة	- 27489888	- 21611149	- 765654
المقبوضات: المبيعات TVA	44534932 7570938	38136216 6483157	26685063 4536461
مجموع المقبوضات	62875736	48632970	39447693
المدفوعات: المشتريات TVA أجور العمال خدمات مصاريف البيع و الإدارة مصاريف مالية مصاريف متنوعة	18187059 3091800 6015450 273353 30768 22045 167000	43145236 7334690 6015450 281808 30768 22045 167000	10086421 1714692 6015450 177539 35383 22045 167000
مجموع المدفوعات	56996997	27787475	18218530
رصيد الخزينة في آخر الشهر	- 21611149	- 765654	20463509+

ج: جدول حسابات النتائج التقديري:

البيان	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
رقم الأعمال	44534932	38136216	26685063
تكلفة الوحدات المباعة	44356206	40455738	28867224
الهامش الإجمالي	178726+	2319522 -	2182161 -
مصاريف البيع و الإدارة	30768	30768	35383
المصاريف المالية	22045	22045	22045
النتيجة الإجمالية	125913 +	2372335 -	2239589 -

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النتيجة التي ستحققها المؤسسة في الفصل الرابع هي نتيجة سلبية (خسارة) تقدر بـ:

-4486011 و سبب في هذه النتيجة السالبة راجع إلى :

- تدني مستوى المبيعات في الفصل الرابع بالمقارنة مع باقي الفصول باعتباره فصلا باردا تنقص فيه استغلال مادة الرمل ونشاط البناء بصفة عامة (بسبب الرطوبة).

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات الخاصة بعملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

المطلب الأول: تطبيق لوحات القيادة

من خلال بحثنا عن الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة توصلنا إلى ما يلي:

- تقوم رئيسة مصلحة المخزن بتقديم المعلومات للمحاسب المالي وفق مجموعة من الوثائق التجارية الخاصة بالمخزن عن ما دخل إليه أو خرج منه.

- يقوم كذلك رئيس المصلحة التجارية بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بحالة المبيعات المحققة بالنسبة لكل مقلع أو مكمن إلى المدير الإداري و المحاسب المالي.

- بعد ذلك يقوم المدير الإداري و المحاسب المالي بمتابعة لوحات القيادة. وعليه وبعد اتصالنا بمسؤولي المصالح تمكنا من الإطلاع و أخذ فكرة عن بعض لوحات القيادة المقترحة والتي تخص المديرية العامة و المديرية العملية كما هو مبين في الجداول التالية:

من خلال تعرضنا إلى الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة و كذلك الشكل الذي تتخذه هذه الأخيرة نجد:

- تتطابق المواصفات الموجودة في الجداول المعروضة سابقا مع المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة حيث نجد أنها لا تخلو من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة ممكنة على الانحرافات والتغيرات بالطريقة التي تمكن من الاستفادة الإيجابية و تصحيح السلبية.

* فعالية لوحات القيادة المعروضة بسبب:

-وجود الهدف الرئيسي من وراء إعداد لوحات القيادة وهو قياس الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
-هناك متابعة للمصاريف الخاصة بالمصالح والإدارات الموجودة بالمؤسسة كما توجد هناك متابعة للمشتريات.
بالتالي وبسبب مطابقة هذه الجداول للمواصفات المطلوبة في لوحات القيادة، نستطيع أن نقول بأنها أداة تسمح بقياس الانحرافات و تساعد على اتخاذ القرارات

المطلب الثاني: القرارات مؤسسية "محاجر الغرب"، الهدف منها.

بعض القرارات المتخذة:

بعد اجتماع مجلس الإدارة فيما يخص القرارات التي من شأنها أن تحسن من مستوى المراقبة و التسيير في المؤسسة قررت بإضافة 03 مناصب عمل، المدققة الداخلية، العون المكلف بالمتابعة و المعاينة كما عينت مشطري للمؤسسة.

و تكون هذه القرارات هي المنفذة إلى حد الساعة و التي ستدرج لاحقا في الهيكل التنظيمي، كما أن هناك قرارات موضوع الدراسة و المناقشة.

القرارات المستقبلية المسطرة:

إن مجلس الإدارة و التسيير يخطط مستقبليا إلى ما يلي:

- مراجعة تسعيرة بيع المتر المكعب الواحد من الرمل.
- مراجعة القانون الأساسي للمؤسسة.
- الاستثمار في مواد البناء و المناجم و السياحة.
- البحث على مناجم أخرى في الملح، الرمل الأحمر، الجبس، الحصى في الوديان و الأنهار.
- شراء بعض الآلات.
- شراء جرار و خزان للماء.
- تصليح و ضعية عمال المؤسسة من حيث المحل و المكان الذي تعمل فيه و خاصة الإطارات و هذا نظرا لما يمليه القانون 11/90 من حيث علاقات العمل.
- توظيف مهندس مختص في المناجم على مستوى المقلع.
- تحسين منحة أعضاء مجلس الإدارة.
- مراعاة كيفية تخليص المهمات التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة.
- خلق مناصب الشغل لفائدة المؤسسة.
- طلب مساحة حيث يتم فيها صنع القوالب الإسمنتية.
- خلق مجالات أخرى للاستثمار، و المشاركة في جميع المزادات العلنية التي تفترحها مصالح المديرية العامة للمناجم.

أهداف المؤسسة من صنع القرارات:

إن إنشاء أي مؤسسة لا يتم إلا من قصد أغراض و تكون هذه الأخيرة مبنية على الربح أولاً، حتى يتم البقاء ومواصلة المسيرة وضمان الاستمرارية، وهذا من ميزات مؤسسة "حاجر الغرب" حيث أن هذه الأخيرة تمون كل مشاريع البناء على مستوى الغرب الجزائري بمادة الرمل الصالحة للبناء، كما أنها شرعت في صناعة القوالب الإسمنتية والمتاجرة بها وتحقيق التنمية الاقتصادية المتمثلة في الدعم المالي الذي تموله للولاية 30% والبلدية 60%، وامتصاص البطالة على مستوى المقلع خاصة كما أنها تسعى إلى جلب أكبر عدد ممكن الزبائن الأوفياء، وهي ترمي من وراء هذا المشاركة في المشاريع التنموية كالاستثمار مثلا مع شركة الخطوط الجوية الجزائرية عن طريق الأسهم.

المطلب الثالث: إرشادات وقواعد عامة لصنع واتخاذ القرار الفعال :

بصرف النظر عن الأسلوب المتبع في اتخاذ القرار في المنظمات، توجد إرشادات وقواعد عامة من شأنها أن تساعدك في جعل أسلوب صنع القرار فعالاً ومؤثراً:

_ شجع جميع المشاركين على إبداء آرائهم، حتى لو كان وقت الاجتماع لا يتسع لذلك؛ ليشعر الجميع بأن أصواتهم مسموعة

_ أعد ذكر الرأي الذي سمعته، وليكن تلخيصك له يبدأ بعبارة مثل: (فهمت من قولك....)، واذكر الرأي بدقة ما استطعت إلى ذلك سبيلاً، ودون نقدك له.

_ حاول أن توجد فهمًا مشتركًا بين الاعضاء.

_ ضع أسساً لتطبيق القرار بعد اتخاذه، وقم بتحديد خطوات العمل، وبتحديد المسؤوليات.

_ التحديد الجيد للهدف، و أن يكون مبسطاً، ويمكن تحقيقه.

_ أن يكون القرار عملياً قابلاً للقياس والتطبيق.

_ احرص على أخذ الوقت الكافي في الدراسة؛ حتى تستطيع توفير الوقت بعد اتخاذ القرار.

_ لا تؤجل القرارات الضرورية إلى ما لا نهاية.

_ فكر في المشكلة جيداً قبل الإقدام على اتخاذ أي قرار.

وخلاصة القول أن عملية صنع القرار في المؤسسات عملية هامة، فاحرص دائماً على وضعها نصب عينيك، وفاضل بين الأساليب التي دُكرت، فقد يصلح أحدها في موقف دون الآخر، أو في قرار دون الآخر.

المطلب الرابع: التوصيات المتعلقة بالمؤسسة

أ. التوصيات العملية:

- 1-مراجعة القوانين المنظمة للمؤسسات الاقتصادية، خاصة من جانب المنح والمساعدات الممنوحة لها بأن تخضع لمعايير اقتصادية بحتة تشجع الشباب لاختيار مشاريع تساهم في التنمية بأنشطة ومنتجات ذات جودة تستطيع الصمود أمام المنافسة ولا يتم ذلك بدون إجراءات تسيير ورقابة مناسبة؛
- 2-وضع نظام حوافز لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية خاصة المؤسسات الصناعية التجارية.
- 3-تكوين الميسرين ومالكي المؤسسات الاقتصادية وتوعيتهم بضرورة اعتماد طرق التسيير وأدوات مراقبة التسيير الحديثة، وأن يتولى الإدارة أفراد لهم مؤهلات علمية وعملية، استعدادا للمرحلة القادمة التي ستعرف منافسة حادة.
- 4-وضع دليل لمعايير الرقابة خاص بالمؤسسات الاقتصادية يأخذ بالحسبان المؤشرات المالية وغير المالية؛
- 5-تفعيل برامج التأهيل وتركيزها على تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية المعنية بذلك، والاستفادة من خبرة الاتحاد الأوربي في هذا الشأن.
- 6-تفعيل بورصة الجزائر لتشمل المؤسسات الاقتصادية ذات الأسهم لتخلق مناخا اقتصاديا يفرض على هذه الأخيرة تحسين مستوى أدائها.
- 7-ضرورة تعاون المؤسسات الاقتصادية مع الباحثين والأكاديميين لدراسة المشاكل التي تعاني منها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

ب. التوصيات العلمية:

- 1-ضرورة القيام بالعديد من الدراسات والأبحاث المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية ومعالجة مختلف القضايا التي²مها وتغير من واقعها نحو الأفضل.
- 2-إدراج طرق التسيير و أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية ضمن مناهج الدراسة الجامعية في النظام الجديد ل.م.د، وإشراك المؤسسات المعنية في وضع التخصصات والبرامج من خلال الواقع الذي تعيشه و المشاكل التي تعاني منها.
- 3-دراسات مقارنة بين واقع التسيير والرقابة في المؤسسات الاقتصادية في الدول المتقدمة وما تعيشه الأخرى في الدول العربية مع مراعاة خصوصيتها الاقتصادية والاجتماعية.
- 4-توجيه الأبحاث المستقبلية نحو الطرق الحديثة في تقييم وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بشكل عام أو بحسب قطاعات النشاط، حيث س²تعمل هذه الأبحاث على تطوير أدوات مراقبة التسيير.

-خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتبين لنا بوضوح أن مؤسسة محاجر الغرب تملك نظاما فعالا لمراقبة التسيير بحكم أننا أبرزنا أهم الأدوات الخاصة بمراقبة التسيير التي تطبقها المؤسسة، و التي اشتملت على الأدوات الحديثتين، لوحة القيادة و الموازنات التقديرية إضافة إلى استعمالها للمحاسبة العامة رغم أنها تقليدية إلا أن طبيعة نشاط المؤسسة فرضت عليها ضرورة العمل بهذه الأداة.

كما تطرقنا إلى أهم القرارات المتخذة و المستقبلية المسطرة من قبل صناع قرارات هذه المؤسسة، مبرزين من خلال ذلك النتائج المرجوة، و أخيرا جعلنا توصياتنا آخر لمسة نضعها على دراستنا الميدانية.

الخاتمة

الخاتمة:

يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، الاقتصادية حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال، وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات.

وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين أساسيين، الأول يخص الراسة النظرية تطرقنا فيه إلى نظام مراقبة التسيير حيث قمنا بعرض مفهوم هذا النظام واستخرجنا أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به كما تطرقنا إلى كيفية تصميمه ودرسنا أهم أدواته مع توضيح كيفية مساعدتها على اتخاذ القرارات، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية و اخترنا مؤسسة " محاجر الغرب " لتكون مثالا عن مؤسساتنا الاقتصادية.

ومن خلال هذين القسمين المتكاملين استطعنا استخراج عدة نتائج سواء على المستوى النظري أو على المستوى التطبيقي و يمكن تلخيصها فيما يلي:

- بالنسبة للدراسة النظرية :توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى النقاط التالية :
 - التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.
 - تعتمد العملية التسييرية على مجموعة من المبادئ التي تساعد المسيرين على القيام بعملهم بالطريقة المناسبة و تمكنهم إذا ما أحسنوا استخدامها تجنب الكثير من الأخطاء.
 - كما تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة، وتتطلب ممارسة هذه الأخيرة من رجال التسيير قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات، لذلك تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية التسييرية ككل.

-تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة وهذا ما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير.
-بالرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعاريفهم تتدفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء و الانحرافات.
-ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين، وتطوير قدراتهم، وتعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.
-يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي : التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل وأخيرا تصحيح الانحرافات.

-تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير بالإضافة إلى المواصفات الأخرى التي ينبغي أن تتوفر فيه وأهمها المعارف المالية والمحاسبية، الانفتاح، المرونة، التنظيم والصرامة والقدرة على الاتصال....
-تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذا لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكبر.

-في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على تصميم هذا النظام باتباع الخطوات التالية :

•يقوم في المرحلة الأولى بإجراء دراسة عامة لمحيط وقطاع نشاط المؤسسة وتسمح هذه المرحلة بتحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع.
•ثم يقوم بإجراء دراسة داخلية للمؤسسة تمكنه من تحديد وضعية المؤسسة، كما تسمح له بتشخيص تنظيم المؤسسة، وهذا من خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمية لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية الخاصة بها، ثم يقوم بالاطلاع على نظام التقييم والترقية المطبق ويعمل على تطويره وجعله يقوم على أساس النتائج المحققة وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية.

•بعدها وفي المرحلة الموالية يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام مراقبة التسيير والذي يأتي في شكل خطة عمل يتم وضعها ومتابعتها للتعرف على الانحرافات وتصحيحها.

-يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات، وتعتبر هذه الأدوات أدوات مساعدة على اتخاذ القرار. تطرقنا في دراستنا إلى أهمها وهي:

*المحاسبة العامة: تعتبر المحاسبة العامة من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات عن طريق تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في نشاطها.

*الموازنات التقديرية :ينطوي نظام الموازنات التقديرية على مرحلتين :الأولى تتعلق بتحضير ووضع الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنات بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

تسمح المناقشات التي تتم أثناء إعداد الموازنات التقديرية بالحزم في العديد من القرارات الأساسية مثل: المواصلة في شراء التجهيزات أو كراؤها بالإضافة إلى العديد من القرارات الأخرى الهامة وعلى هذا الأساس تعتبر الموازنات التقديرية أداة أخرى هامة في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات.

*ينتج عن المحاسبة العامة و تسيير الموازنات معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة ،وبالإضافة إلى ذلك نجد أن استعمال الأدوات المحاسبية والموازنية فقط غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة وهذا راجع لكون المعلومات الناتجة عنها تكون عادة ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة و في هذا الصدد نجد أن لوحات القيادة تسمح بتقديم المعلومات الأساسية ذات الطبيعة المالية وغير المالية بصورة ملخصة تسهل عملية استعمالها في اتخاذ القرارات الملائمة بسرعة و في الأوقات المناسبة.

وبالتالي يمكن اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها و الحكم عليها بعد تنفيذها، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين، يهتم النوع الأول بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له و ذلك باستعمال الموازنات التقديرية مثلا، أما النوع الثاني فهو يقوم بالقيادة المتزامنة للأداء ويسمح كذلك بالقيادة الخلفية وذلك باستخدام المحاسبة العامة و لوحات القيادة. بعد هذه الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات والتوسع فيها وتصحيح بعضها الآخر كما هو مبين :

- مراقبة التسيير هي قلب المؤسسة وهو يسمح بتوفير المعلومات الأساسية المختلفة التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات.

-عملية التصميم الناجحة لنظام مراقبة التسيير لا بد أن تتم بمشاركة المعنيين باستخدام هذا النظام وليس من طرف مراقب التسيير لوحده. باعتبار أن المسؤولين عن استخدام هذا النظام هم المعنيين بتحقيق الأهداف.

•أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي :
-تطبيق مراقبة التسيير بالمؤسسة لتواجد المصالح المتعلقة بها و هذا راجع في نظرنا لإحاطة العاملين بهذه

المصالح بالطرق والكيفيات التي تتم بها عملية مراقبة التسيير ورغم نقص تكوينهم في هذا المجال. -ويعي معظم المسؤولين والأفراد بأدوار وأهداف مراقبة التسيير و اشتراكهم في عملية تخطيط الأهداف. وبناء على هذا حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات للمؤسسة كما هو موضح: -يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة , كما تعمل على تطوير القدرات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلا وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.

- ينبغي تنظيم نشاطات تكوين على جميع المستويات، كما ينبغي النظر إلى هذه العملية على أنها استثمار لا يقل أهمية عن باقي الاستثمارات.

- ضرورة الزيادة في توعية الأفراد بأهمية و بأهداف مراقبة التسيير.

-الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير.

- مواصلة إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف حتى تكون لديهم محفزات أكبر لتحقيقها.

كأفاق للدراسة نرى أنا نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محلا للتطبيق في الإدارات العمومية، لاسيما وأن هذه الأخيرة تعاني هي الأخرى من وجود انحرافات بين التخطيط والتنفيذ، وغالبا ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب بالرغم من ضخامة المبالغ المنفقة، فكيف يساهم نظام مراقبة التسيير في حل مثل هذه المشاكل ؟

في الختام، نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه وإن لم يكن بكل جوانبه فعلى الأقل للجوانب الأكثر أهمية، والعمل العلمي إفادة واستفادة والكمال الله وحده.

قائمة المراجع

قائمة المراجع.

الكتب والمجلات:

- دليلة خيدش، تمويل التعليم العالي و البحث العلمي في الجزائر، مجلة فكر و إيداع رابطة الأدب الحديث الجزء التاسع و الخمسين القاهرة يوليو 2010
- سعاد عفون، "نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في الأمسية الاقتصادية"، رسالة ماجستير، بجامعة الجزائر 2001 2002
- سعد الدين عشموي، الإدارة الأسس وتطبيقاتها في الأنشطة الاقتصادية والأمنية، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 1421م
- سعيد يس عامر وعلى محمد عبد الوهاب ، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة ، مركز سيرفيس للاستشارات و التطوير الإداري ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، 1998
- سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة ، مطابع الإشعاع ، الإسكندرية، 1997،
- صلاح الشنواني ، التنظيم و الإدارة في قطاع الأعمال، الإسكندرية، مؤسسة الجامعة
- عبد الغفار حفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، بيروت، الدار الجامعية، 1991
- كمال عبد السلام خالد المعتصم أصول حلول المراجعة المنصورة 2002
- علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994
- كمال عبد السلام خالد المعتصم أصول حلول المراجعة المنصورة 2002
- ماهر أحمد، الإدارة المبادئ والمهارات، الدار الجامعية الإسكندرية 2001
- مسعود صديقي دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة، مجلة الباحث العدد الأول 2012
- نصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية مفاهيم و طرائق كمية ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000
- نواف كنعان ، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، دار الثقافة ، عمان ، الطبعة 6 ، سنة 2003
- يونس إبراهيم حيدر، الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات و الشركات، دمشق، أرضيا المعلومات، 1999

المذكرات والأطروحات:

مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير رسالة ماجستير 2005-2006
علي سنوسي ، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية ، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999-2000،

المراجع باللغة الفرنسية:

A.Burlaud, C.Simon , comptabilité de gestion, Paris, Vuibert, 1993

Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2^{ème} Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002

Ali Sahraoui, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004

Anne Marie Keiser, contrôle de gestion, edition ESKA, 2^{ème} édition, paris, 2000

Armand Dayan, Manuel de gestion, Paris, Edition Ellipse, 1999

Bernard Collasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000

Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3^{ème} Edition, Paris, Dunod, 1996

Claude Alazard. Sabine Sépari, Contrôle de gestion, Séme Edition, Paris, Dunod, 2001

Daniel, Boix Feminier, Le tableau de bord facile, 2^{ème} Edition, Pris, Edition d'organisation, 2004

Dominique Tissier, Guide pratique pour le gestion des unités et des projet, Paris, Insep édition, 1987, P314.

Gaston Cuendet, Dynamique de la gestion, Suisse, Presse polytechnique romandes, 1982

'H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL le controle de gestion édition ELLIPES paris :2001

*Michel Gervais, contrôle de gestion, Temne edition, ECONOMICA, 2000.

Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Enterprise, 3^{ème} édition d'organisation, paris, 2000

Pascal Fabre, management et contrôle de gestion, Dunod, paris, 2007

René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2^{ème} Edition, Paris, Dunod, 2002

Yves Dupuy, Faire la recherche en contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1999

مواقع إلكترونية:

[http:// www.educnet.education.fr](http://www.educnet.education.fr)

[http:// www.Directioninformatique.com.](http://www.Directioninformatique.com)

<http://www.modesway.com>

الملخص:

تمثل الدراسة التحليلية لمراقبة التسيير إحدى المهام الأساسية التي يقوم بها مراقب التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية والتي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير خاصة في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعمولة وسرعة التبادل وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة، وذلك لما تتميز به مراقبة التسيير من خصائص وأدوات تمكن المسير من قياس وتقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرار المناسب الذي يرمي إلى تحقيق أهدافها كما أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 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 وتستمر أمام التحديات التي تواجهها، كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية فهي بحاجة أكبر إلى ذلك نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية في الجزائر، ولتحقيق هذا يجب الأخذ بعين الاعتبار حسن اختيار مراقب التسيير المؤهل لإنجاح عمل المؤسسة الاقتصادية لأنه المسؤول الأول عن ديمومتها وازدهارها، فمن يحسن التسيير يعيش دوما بخير بعيدا عن الانحرافات والأخطاء، ولأنه من يقوم بالدراسات والتحليل قبل وبعد وقوع المشاكل لتفاديها أو لحلها جذريا باتخاذ و صنع قرارات سليمة معتمدا على الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير و المساعدة على اتخاذ القرار، فإذا وجدنا من يحمل مواصفات مراقب التسيير جعلناه في موقعه السلمي ليقوم بما هو من صلاحياته لنكون قد وضعنا " الرجل المناسب في المكان المناسب "

Summary:

The analytical study of management control represents one of the basic tasks performed by the management controller within the economic institution on which the success of the management process depends, especially in light of the current environment characterized by globalization, rapid exchange, technological level development and intense competition, due to the characteristics and tools that enable the management to Measuring and evaluating the performance of the institution and taking the appropriate decision aimed at achieving its objectives, just as small and medium enterprises, which have become occupying a large place in the economic process for developed or developing countries alike, need to use modern monitoring tools in order to withstand and continue in front of the challenges they face As is the case with the Algerian economic institutions, they need more because of the transformations in the economic environment in Algeria, and to achieve this, consideration must be given to the good choice of a qualified management controller for the success of the work of the economic institution because he is primarily responsible for its sustainability and prosperity. Away from the deviations and mistakes, and because he is the one who conducts studies and analyzes before and after the occurrence of problems to avoid them or to solve them radically by taking and making sound decisions based on modern tools for monitoring management and assisting in decision-making. To carry out his powers to have us put "the right man in the right place". ,