

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: مالية والمحاسبة التخصص : تدقيق المالي ومراقبة التسيير

اثر مراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تحت إشراف الأستاذ:  
بن شني يوسف

من إعداد الطالب:  
مغراوي ياسين

السنة الجامعية: 2020-2021

## تشكرات

نحمد الله ونشكره شكرا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه ومن باب قول النبي صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فمن باب الشكر والشكر الخاص شكر عرفانا بالجميل لأستاذي وقدوتي: الدكتور "بشني يوسف" والذي كان دائما مثال الأستاذ والمرشد والناصح، فله كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بالشكر إلى السادة الأساتذة المناقشين لجهودهم الطيبة، وتشريفي بإبداء آرائهم وتقيد ملاحظاتهم.

إليكم جميعا كل الشكر والتقدير.

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز من في الوجود إلى من تحمل مشقة الحياة من أجلنا  
وغمرونا بحبهم وحنانهم الوالدين العزيزين حفظهما الله ورعاهما.

إلى كل أفراد أسرتي.

إلى كل من جمعني بهم المحبة والصدقة والاخوة إلى كل من جمعني بهم مقاعد الدراسة  
ومجالس العلم

إلى كل هؤلاء اهدي عملي.

ياسين

# الفهرس

العامة المقدمة

الجانب النظري

الفصل الأول: مفهوم مراقبة التسيير

06	تمهيد
07	المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير
07	المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير
09	المطلب الثاني: نشأة وظهور مراقبة التسيير
13	المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير
17	المبحث الثاني: أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير
17	المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة
20	المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير
22	المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير
24	المبحث الثالث: مسار ومكانة مراقبة التسيير
24	المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير
28	المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير
30	المطلب الثالث: النظرة الجديدة لمراقبة التسيير
32	المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير
33	المطلب الأول: المحاسبة العامة
37	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية
45	المطلب الثالث: لوحة القيادة
48	خلاصة الفصل

## الفصل الثاني: ماهية الأداء المالي

50	تمهيد .....
51	المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن الأداء .....
51	المطلب الأول: مفهوم الأداء .....
54	المطلب الثاني: أنواع الأداء .....
58	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي .....
58	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي .....
60	المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي .....
62	المطلب الثالث: معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي .....
66	المطلب الرابع: أهمية الأداء المالي .....
66	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه .....
67	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الأداء المالي .....
70	المطلب الثاني: أركان تقييم الأداء المالي .....
72	المطلب الثالث: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء .....
73	خلاصة الفصل .....
	الجانب التطبيقي.

## الفصل الثالث: أثر مراقبة التسيير على الأداء المالي

76	تمهيد .....
77	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة .....
77	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها .....
78	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة .....
81	المطلب الثالث: دوائر المؤسسة .....
85	المبحث الثاني: واقع الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة .....

85	المطلب الأول: دراسة عملية الشراء
93	المطلب الثاني: دراسة المخزونات
97	المطلب الثالث: دراسة عملية البيع
103	خلاصة الفصل
<b>الفصل الرابع: دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام</b>	
105	تمهيد
106	المبحث الأول: تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة
106	المطلب الأول: الوسائل الإحصائية المستعملة
107	المطلب الثاني: تحديد المنهجية المستعملة
108	المطلب الثالث: تحليل وتفسير النتائج الميدانية
116	المبحث الثاني: الأهداف المحققة من طرف المؤسسة في مراقبة التسيير
116	المطلب الأول: أهداف المراقبة
117	المطلب الثاني: الجانب الاستراتيجي للمؤسسة
121	المطلب الثالث: أثر الأداء المالي في المؤسسة
125	خلاصة الفصل
127	خاتمة عامة
129	قائمة المراجع
134	قائمة الملاحق

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
13	مكونات النظام	1
21	أهداف مراقبة التسيير	2
25	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	3
26	مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية	4
27	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير	5
31	مثلث مراقبة التسيير	6
41	أعباء المحاسبة العامة	7
43	علاقة التكلفة المتغيرة بكمية الإنتاج	8
80	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	9
93	تطور نظام المشتريات في وحدة تغذية الأنعام	10
95	الهيكل التنظيمي لقسم المخزونات	11
101	تغير رقم الأعمال من سنة 2010 إلى 2015	12
121	علاقة مراقبة التسيير بإستراتيجية المؤسسة	13

## قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة	11
2	تصنيف أعباء المحاسبة التحليلية	44
3	الشكل العام للوحة القيادة	47
4	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	81
5	تطور نظام المشتريات في وحدة تغذية الأنعام مستغانم	92
6	معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستورددهما الوحدة	97
7	تطور رقم الأعمال وحدة تغذية الأنعام مستغانم	100
8	الإجابة على السؤال الأول	108
9	الإجابة على السؤال الثاني	109
10	الإجابة على السؤال الثالث	109
11	الإجابة على السؤال الرابع	110
12	الإجابة على السؤال الخامس	110
13	الإجابة على السؤال السادس	111
14	الإجابة على السؤال السابع	111
15	الإجابة على السؤال الثامن	112
16	الإجابة على السؤال التاسع	112
17	الإجابة على السؤال العاشر	113
18	الإجابة على السؤال الحادي عشر	113
19	الإجابة على السؤال الثاني عشر	113
20	الإجابة على السؤال الثالث عشر	114
21	الإجابة على السؤال الرابع عشر	114

115	الإجابة على السؤال الخامس عشر	22
118	توزيع وحدات تغذية الأنعام بالغرب حسب الولايات	23
122	تحليل مكونات جدول حسابات النتائج	24

## مقدمة عامة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات اقتصادية في طرق تسييرها وإنتاجها وتسويقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطاتها وذلك تماشياً 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 باتجاهات شتى لإيجاد مفهوم لعملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن السابق في المؤسسات الأمريكية، وبعدها عرفت من حيث محتواها أو بعدها التنظيمي تطورات كبيرة جداً، حتى أصبحت من التقنيات الإدارية الأكثر اهتماماً في تسيير المؤسسات وخاصة الصناعية، فقد أثبتت وجودها كأداة لقيادة و ضبط والمساعدة في اتخاذ القرارات بالمؤسسة، فهي ترافق المسير طيلة سير وتسييره للمؤسسات بحيث تتجاوز بذلك كل مجرد عملية للوقوف على النتائج، فقياس الأداء المالي يهدف إلى اتخاذ قرارات لتحسين ظروف تحقيق هذه النتائج لذلك عملية مراقبة التسيير يمكن اعتبارها نظام لتسيير الادعاءات بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية:

➤ كيف يمكن أن تساهم مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء المالي؟

ولتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير؟

ماهية الأداء والأداء المالي تحديداً؟

كيف تساهم مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي؟

فرضيات الدراسة:

- إن الإطار المحدد لمراقبة التسيير يستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية توضحه مبادئه واستخداماته.

- الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية وهذا يرتكز إلى الأداء المالي.

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

### أهمية وأهداف الدراسة:

- التعريف بوظيفة مراقبة التسيير ومحتواها إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين التسيير.
- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ومعرفة التقنيات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحققه لأهداف المؤسسة المسطرة.
- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير لترشيد القرارات.

### مبررات اختيار الموضوع:

- تم اختيار الموضوع لأسباب ذاتية وموضوعية.
- أهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث وإلى مجال التخصص.
- انحصار مفهوم مراقبة التسيير في التقييم والرقابة فقط، والتي هي أداة للتسيير بين مختلف وظائف المؤسسة.

### المنهج المستخدم:

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ليتلاءم مع البحث.

### تقسيمات الموضوع:

محاولة للإجابة على أسئلة الموضوع وسعيًا لتأكيد صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

**الفصل الأول:** ويتم التعرض فيه للإطار المحدد لمراقبة التسيير والمرتكزات التي تستند عليها وذلك من خلال مدخل عام لمراقبة التسيير، لإبراز مختلف الجوانب الأساسية بغرض إبراز خصائصه والتعرف على دور وأهمية وعلاقته بالهيكل التنظيمي وأهداف مراقبة التسيير ومسارها، كما تم عرض بعض الأدوات التي يركز عليها نظام مراقبة التسيير.

**الفصل الثاني:** حيث يتضمن الأداء بصفة عامة ومفاهيم أساسية عن الأداء، وذلك من خلال التعرف على مختلف التعاريف لهذا المصطلح وأنواع وتقسيمات الأداء وماهية الأداء المالي.

**الفصل الثالث:** وانطلاقًا مما سبق، وكجانب تطبيقي يتم فيه تقديم عام لوحدة أغذية الأنعام (UAB) ومصالحها وتقسيم العمال حسب المهام من خلال المبحث الأول، ودراسة مشتريات مرورًا بالتخزين إلى المبيعات في المبحث الثاني.

## مقدمة عامة

---

**الفصل الرابع:** ندرس فيه حالة مؤسسة تغذية الأنعام بإتباع طريقة جمع البيانات والوسائل المستعملة في البحث، ويتم تحليل نتائج الاستبيان، والتطرق إلى علاقة مراقبة التسيير باستراتيجية المؤسسة بتحليل مالي.

تمهيد:

تعتبر مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرارات وقد عرفت تطورا في دلالتها وتطبيقاتها تماشيا مع مفهوم المنظمة، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء والعقاب وتظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية وتقتصر على بعض المؤسسات، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها. وقبل بدايتها كالتخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة واستراتيجياتها. وتقدما للاستشارة واتخاذ القرارات. ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها ووسائلها. وبعد إنجاز العملية تقوم بتحديد الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة. الوقت المواصفات ومدى تحقيق الأهداف المرجوة ومن ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار. ومن أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز وإعطاء المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير وذلك بالتطرق إلى العناصر التالية:

- المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير
- المبحث الثاني: أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير
- المبحث الثالث: مسار ومكانة مراقبة التسيير
- المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير.

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

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

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير

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

فالرقابة" هي عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا<sup>1</sup>.

وتظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمرقابة ذاتية، ولتكون فعالة لابد أن تكون مستمرة ومتواصلة.

ويمكن إدراج تعاريف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P.BERGERON بأنها "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وباتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"<sup>2</sup>

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

أما A.KHEMAKHEM فيعرف مراقبة التسيير على أنها مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقتوالموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان<sup>3</sup>

فمراقبة التسيير ادن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقتهم مناجل تحقيق أهدافها المسطرة والتأكد منتحققها. فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقت المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذاالأهداف.

وعليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:

أ-الفعالية *efficience*: وتعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة.

ب-الكفاءة *efficacité*: وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

ج-الملائمة *pertinence*: وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديریات فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

<sup>1</sup>- زاهد محمد ديري، الرقابة الادارية، دار المسيرة، عمان، 2011، ص25.

<sup>2</sup>- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص10.

<sup>3</sup>-A.khemakhem , dynamique de contrôle de gestion, édition, dunod, france,1977,p14.

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

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

ويقسم أحد الكتاب رقابة المؤسسة إلى مراقبة تسيير ورقابة محاسبية، ويطلق على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء، وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام. وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط والعمليات المرتبطة بالمؤسسة. بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية كما تتضمن كل الوسائل والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل والتوجيه المحاسبي وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

### المطلب الثاني: نشأة وظهور مراقبة التسيير

مراقبة الأنشطة هو حقل ونطاق التحليل لمراقبة التسيير في بداية القرن التاسع عشر، هي الفترة التي وافقت المرحلة الصناعية. ظهورها يعود لتطور وتقدم التقنيات، ونمو النشاط الاقتصادي. هذا التطور بفضل تحاليل Taylor 1905 للإدارة العلمية للعمل OST وأعمال Gantt 1955 على التكاليف الهيكلية. وأعمال Fayol H 1916 وبفعل التطورات الحاصلة في مجال التسيير في 1923 General Motors و 1935 Gobain Saint وكان Fayol H أول من أسس دعائم مراقبة التسيير في أعماله على الإدارة العامة، أين أكد أن المراقبة تعني الفحص والتأكد أن الأهداف المحددة محققة، كما أن التaylorية ضمن التنظيم العلمي للعمل OST لها دور وتأثير كبير على تصميم مراقبة التسيير فعرفت مراقبة التسيير بعدة تعاريف مختلفة، و تعتبر حالياً كنظام إعلامي هام لقيادة الأداء. وأول من نظر لها كعلم Anthony Robert 1965 بحيث عرف مراقبة التسيير بأنها: "الإجراء الذي من خلاله يتمكن المسيرين من التأثير على أعضاء المنظمة لوضع الاستراتيجيات قيد التنفيذ بفعالية وكفاءة." فإذا كانت قواعدها تعود إلى 1850- 1910 فإن تطبيقها مقسم بشكل تطوري حسب حاجة المؤسسات ومع نمو حجم الوحدات الإنتاجية وتعدد نشاطاتها في الوقت أصبح من الضروري تمثيل المهام والمسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة اتجاه المنفذين. وعرفت أثناءها تحديات ورهانات المؤسسات من خلال تبني مراقبة التسيير الذي يعرف كنظام إعلامي للمساعدة على تسيير الأداءات (بمعنى تحقيق الكفاءة والفعالية) وخلق القيمة للزبائن والملاك (المساهمين).

وزيادة درجة التحكم في التكاليف (الأنشطة) وسلسلة القيمة وتأسيس مختلف الرقابات التي هي بمعنى التحكم. تركز مراقبة التسيير على أربعة محاور:

الثبات في الزمن.

- لمعلومة الجيدة للمسير (كاملة).

- البحث عن تدنئة التكلفة (من حيث الوقت).

- تكلفة الإنتاج مسيطرة في التكلفة الكلية.

وينظر لمراقبة التسيير كأداة لمراقبة الإنتاجية الصناعية وعوائد العمل المباشر (التنفيذي) وكأداة للمساعدة والتحفيز على اتخاذ القرارات. إن نطاق التحليل وأدوات مراقبة التسيير كانت مرجع لغرض التأقلم لمتطلبات تسيير الأداءات أين يعتبر الإنسان كعضو أساسي للمنظمة ومورد (استثمار). فيما يتعلق بكفاءات (مؤهلة) المؤسسة، ثم أصبحت مراقبة التسيير بفعل الزمن والأحداث

كعلم يدرس <sup>1</sup> Discipline.

مفهوم مراقبة التسيير	التيار
- مراقبة محاسبية ومالية - التركيز على التدقيق - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات	النظرية الكلاسيكية
- مراقبة اجتماعية واقتصادية - مراجعة اجتماعية - مشاركة، تحفيز، اتصال	مدرسة العلاقات الإنسانية
- قيادة المؤسسة - نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي - الأهداف والأداء	مدخل النظم

جدول 1: تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

➤ source : P.Lauzel et R.Teller, contrôle de gestion et budgets, sirey Ed 7<sup>ème</sup>, Paris, 1994,p8.

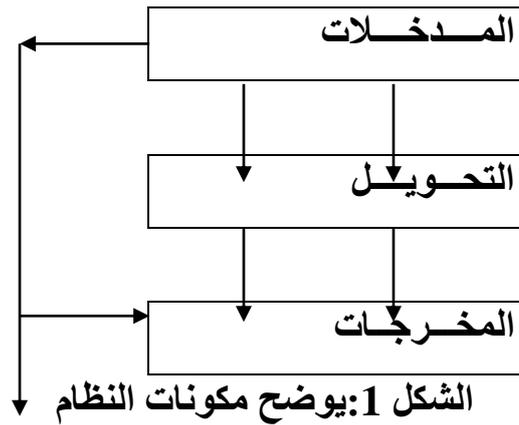
<sup>1</sup> - Nacer Eddine Sadi, contrôle de gestion stratégique, Edition Harmattan, paris, France, 2009, p19-20.

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، ويرجع ذلك إلى فترة ما بين الحربين العالميتين لكن انتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائدا في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.

ويمكن ملاحظة أن تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت وتطور تبعاً للحاجة إلى المشاكل المصادفة والمتولدة من انتشار واتساع النشاط الاقتصادي والأزمات الاقتصادية ابتداء من المحاسبة العامة التي ظهرت بشكلها الأقرب إلى الحالي في إيطاليا في القرن 15 ثم انتشرت عبر العالم قبل أن تأخذ الولايات المتحدة الزيادة في تحسين وتطبيق عدد من التقنيات الكمية في التسيير<sup>1</sup> وفي هذا الإطار أسست مراقبة التسيير وكانت المحاسبة وأدواتها دعائم لها. وشيئاً فشيئاً بدأ مجال نشاطها يتسع وبدأت الدراسات تنتشر في البحث عن تحديد أهداف ووظائف ووسائل مراقبة التسيير فإن أول شكل لمراقبة التسيير كان يهتم بالمراقبة المحاسبية وكان دور مراقب التسيير يتمثل مع دور الخبير المحاسبي ثم تطورت وأصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل، إنتاج، توظيف ولها صلة مباشرة مع المسيرين إذا تمددهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة كما أشار Thiart إلى التطور التاريخي لمراقبة التسيير من خلال مرحلتين:<sup>2</sup>

المرحلة الأولى (المدرسة الكلاسيكية): ترى هذه المدرسة أن المراقبة تعتمد أساساً على التقييم الهام أجزاءها الأساسية وتحديد الطرق العلمية للعمل، وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة. وقاد هذه المدرسة كل من المفكرين تايلور وفايول.

المرحلة الثانية: وهي ترتبط بظهور مفهوم La cybernétique الذي عرف بأنه الاتصال والمراقبة داخل الأنظمة. وتتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية كما يوضحها الشكل.



➤ المصدر: ناصر دادي عدون.

1- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص7.

2- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص13.

أ/ المداخلات: تتمثل في عناصر المحيط (عوامل الإنتاج)، والتي تدخل لتستعمل في النظام وتؤثر عليها وتعرف بمداخلات المتغيرات.

ب/ المخرجات: وهو ما يخرج النظام نتيجة حركته أو نشاطه.

ج/ التحويل: يتمثل في تحويل المداخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية للنظام وتحويلها إلى مخرجات.

فالنظام هو مجموعة عناصر مترابطة ومتفاعلة فيما بينها. تقوم في مجموعها بنشاطات تصب في هدف مشترك.

ومما سبق فإن تحقيق أهداف أي نظام يستلزم وجود علاقات الاتصاليين مختلف العناصر المكونة له ووجود نظام للرقابة الداخلية. وحسب مفهوم *Cybernétique* فإن الأنظمة تراقب نفسها عن طريق ردود الأفعال اللاحقة أو البعدية، فالمرقبة من هذا المنطق تتم بصفة الآلية، فالمرقبة وفقا لهذا المنظور خلاف للاتجاه الكلاسيكي الذي يرى أن المراقبة تتم داخل نطاق مغلق، تتم على نطاق مفتوح في تطور دائم لكن بطريقة آلية.

### المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير

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

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

**المرقبة القبليّة:** هذا النوع من الرقابة بتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية. حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر مراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

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

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

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

**المراقبة المفاجئة:** وهي التي بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد. وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

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

**المراقبة المستمرة:** تكون طوال أيام السنة (دائمة)، لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

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

**المراقبة الداخلية:** وهي المراقبة الذاتية<sup>1</sup> Autocontrôle أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة و المهام. والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة. وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط.
- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
- تقدير حصة المؤسسة في السوق.
- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

**المراقبة الخارجية:** هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

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

**على مستوى الأفراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم و هذا باستخدام عدة مؤشرات: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب و التأخر. **المراقبة على الأنشطة الوظيفية:** وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

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

<sup>1</sup>-HamadoucheMalika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'ESC, Alger , 2000, p09.

كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:

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

**الرقابة الاستراتيجية:** وهي مجموع الإجراءات التي تحدد بها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، ويتم وضع الاستراتيجية العامة (الكلية) واختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، و الخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

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

-بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة وأهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل وتقليص الفوارق ( الفجوة)

-بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

و حسب Bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية:

- ضمان التوافق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية.
- حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.
- تنميط (نمذجة) العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.

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

- الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.
- الفعالية: مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمداخلات.

توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتموين، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية والأجور، تسيير الخزينة.

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

<sup>1</sup> - Frédéric gutier, Annepezet, contrôle de gestion ,Darios et Pearson éducation, France,2006, p31.

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

### المبحث الثاني: أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطوراً واسعاً في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهمية، دور وأهداف مراقبة التسيير وشروط فعاليته.

#### المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعالية وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في الإدارة والرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها و رسم سياستها و متابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و تستمد أهميتها من:<sup>2</sup>

أ- تغير الظروف: تواجه كل المنظمات تغيراً في الظروف البيئية و بشكل متزايد وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف وتنفيذ الخطط، ومراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له وكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

ب- تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء و يتعاظم أثرها. إذا ما بقيت بدون معالجة فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً و لكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية قد تؤثر في أرباحها.

ت- التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع و تشتري عدداً محدوداً من المواد الأولية و تعمل ضمن هيكل بسيط و تواجه سوق رائج فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات و المشتريات و الأسواق و تعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.

<sup>1</sup>- Frédéric gutier, Anne pezet, op-cit, p32.

<sup>2</sup>- محمد الصغير قرشي، مرجع سابق، ص167.

وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة والتقييم. كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة. ولكي تحقق أهدافها لا بد وأن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها بمقاييس ما تم إنجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت خطط أو أهداف محددة مسبقاً وفي الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط وملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة. وما يقترن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الإنجاز المراد تحقيقه.

ولذلك فإن الرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن خلال تلك الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة. تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة عن المسؤولين، أفراد، أنشطة، منتجات، ومراكز مسؤولية و غيرها و تتخذ في ذلك القرارات اللازمة ويمكن إيجاز أهمية الرقابة في النقاط<sup>1</sup>:

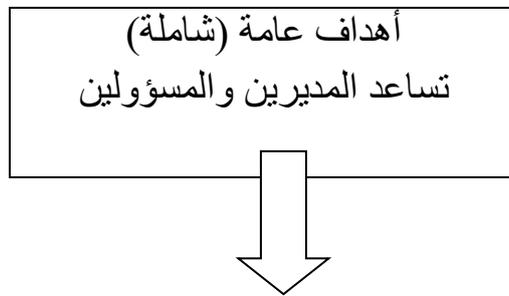
- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعرض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفق الأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقدره.
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماماً دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق حالات غير الحيوية وتحقيقاً لإرادة الاقتصادية.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات وبخاصة منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

<sup>1</sup> - محمد الصغير قرشي، مرجع سابق، ص 168.

### المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير

- من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين، نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>
- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير.
  - تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
  - تطبيق التسيير وسلوك الأفراد.
  - تصميم ووضع نظام المعلومات والاستقلال الجيد له.
  - التمكن من تحقيق اللامركزية.
  - مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب وتحسين الأداء.
  - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
  - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين.
  - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة (مسايرة الأحداث).
  - مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات.

ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:



<sup>1</sup> - Nobertguedg, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, paris,2000, p45.

الأهداف الجزئية:  
معالجة المعلومات قبل اتخاذ القرارات  
تخطيط القرارات.  
تنظيم و تنسيق النشاطات.  
مراجعة

التسيير

الشكل 2: أهداف مراقبة

- Source : alazard.c et separi.s : le contrôle de gestion , manuel et application , op-cit,p8

ولتحقيق هذه الأهداف يجب :

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية أو ما يعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.

-تسجيل مجمل المؤشرات بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات،

كذلك فقد تأكد أن وجود نظام رقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تفتضيه الإدارة العملية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.

**المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير**

**الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير**

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

- تحسين الأداء وفعالية النشاط: إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:

-التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير، حيث بجمع المعلومات.

-التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه.

<sup>1</sup> - Hamadouche Malika, op.cit, p09.

وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة وتحليل النتائج.

معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

1- التحكم في التطور: إن مسايرة التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في:

✓ تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.

✓ وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار استراتيجية محددة.

✓ إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي

بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش.

✓ إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

2- الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال: إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتقبة، وكذلك

التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال. ولهذا فمراقبة التسيير يمكن

أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف

المؤسسة. كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق:

- أكبر فعالية.

- أحسن مردودية.

- أرباح ومردودية إنتاجية

الفرع الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير

1- حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها: يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ

القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها

وفائدة جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة

للتفسير.

2- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي

المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات

خاطئة.

3- القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين

ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

4- توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك

توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.

5- التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: ي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون

موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة حول الاستراتيجيات المتبعة من طرف

المؤسسات هناك مضاعفات الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50 % من السوق خلال سنتين أو تعظيما لأرباح خلال المدى القصير.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: مسار ومكانة مراقبة التسيير

تقوم مراقبة التسيير على فكرة أساسية هي أن تحكم المسؤولين العمليين أدائهم مرتبط بتزويدهم مجموعة من الوسائل التي تمكنهم من الوصول إلى الأهداف ويرتكز هذا التحكم المستمد من مسار مراقبة التسيير على مجموعة من الأسس. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مسار ومكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة والنظرة الجديدة لمراقبة التسيير.

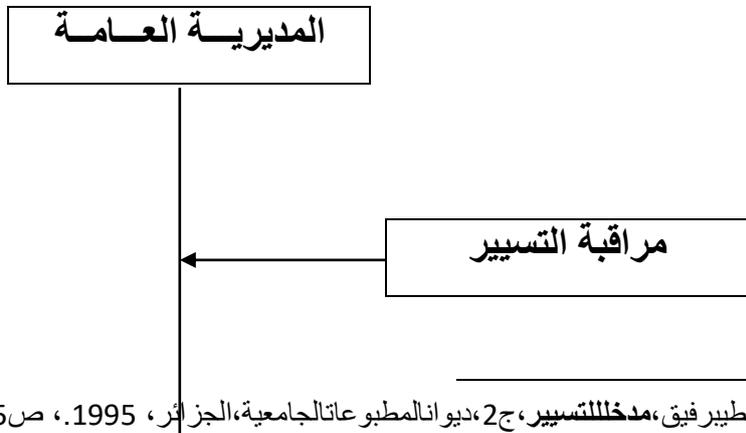
#### المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

مراقبة التسيير هو عملية تجميع المعلومات، حيث يستقبل، يعالج، يحلل ويحول النتائج التي تحصل عليها إلى آخرين للاستفادة منها، إذ مكانته في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة وضرورية، لكن مكانته داخل التقسيم الوظيفي هو أن للمؤسسة يعتبر مشكلة منذ القدم وما يجب فهمه عموما مكان مراقبة التسيير له علاقة وطيدة بما يلي:

- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي)
- حجم المؤسسة.
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.
- درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة.
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير والوسائل المتاحة.

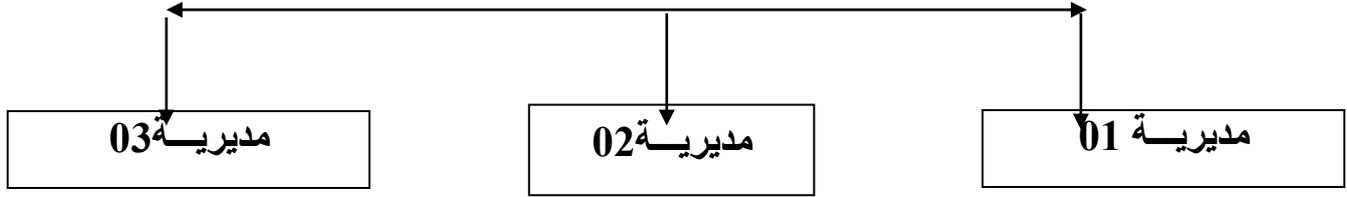
وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي<sup>2</sup>:

#### 1- الحالة الأولى: مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة:



<sup>1</sup> - محمد الطير فيق، مدخل للتسيير، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص15.

<sup>2</sup> - Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier, 4eme édition, revue banque ,France, 2002, p68.

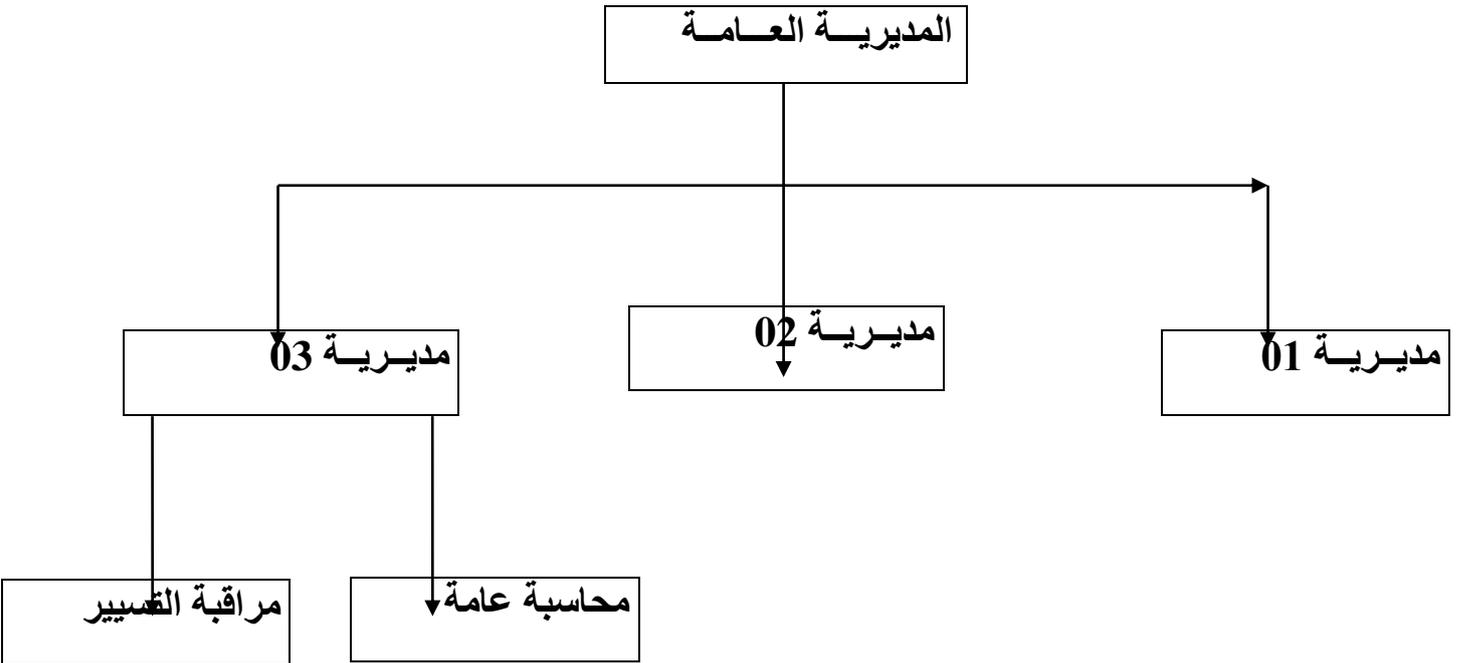


الشكل 3: مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة.

➤ Source : Michel Rouachet Gérard Nanteau , op-cit , p69

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز بـ:

- تحظى بأهمية كبيرة.
  - تحصل على المعلومات المثلى حول التوجيهات الإستراتيجية.
  - تمتاز بالاستقلالية.
  - تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.
- 3- الحالة الثانية: مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية



الشكل 4: مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية وظيفية.

➤ Source : Michel Rouach et Gérard Nanteau IDEM , p69

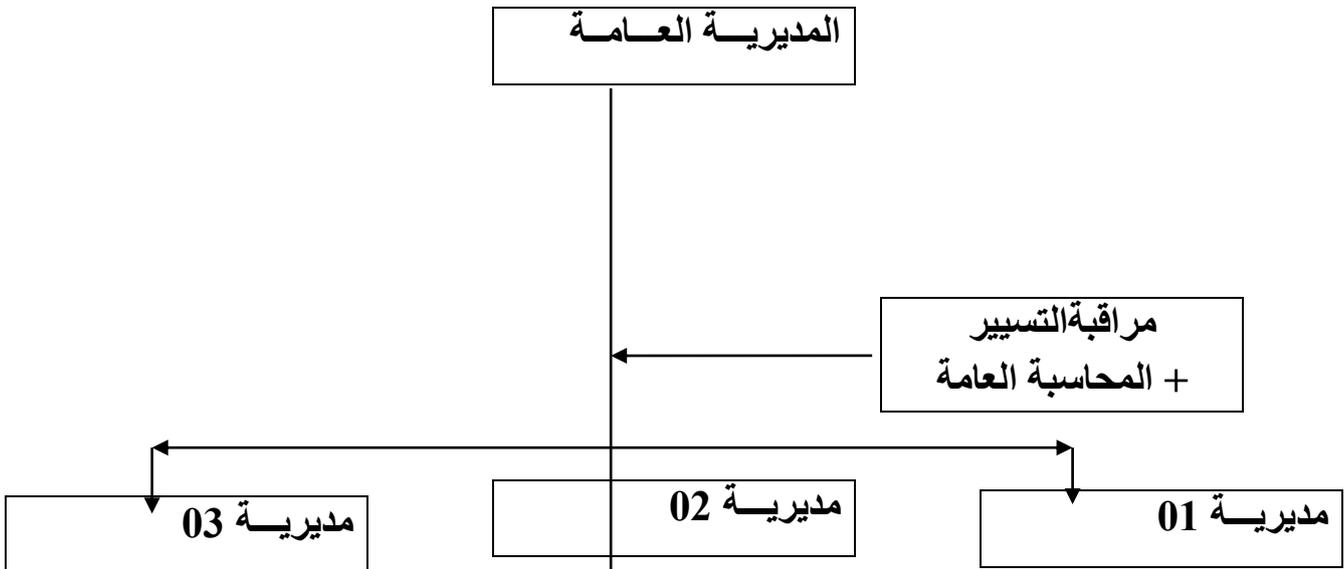
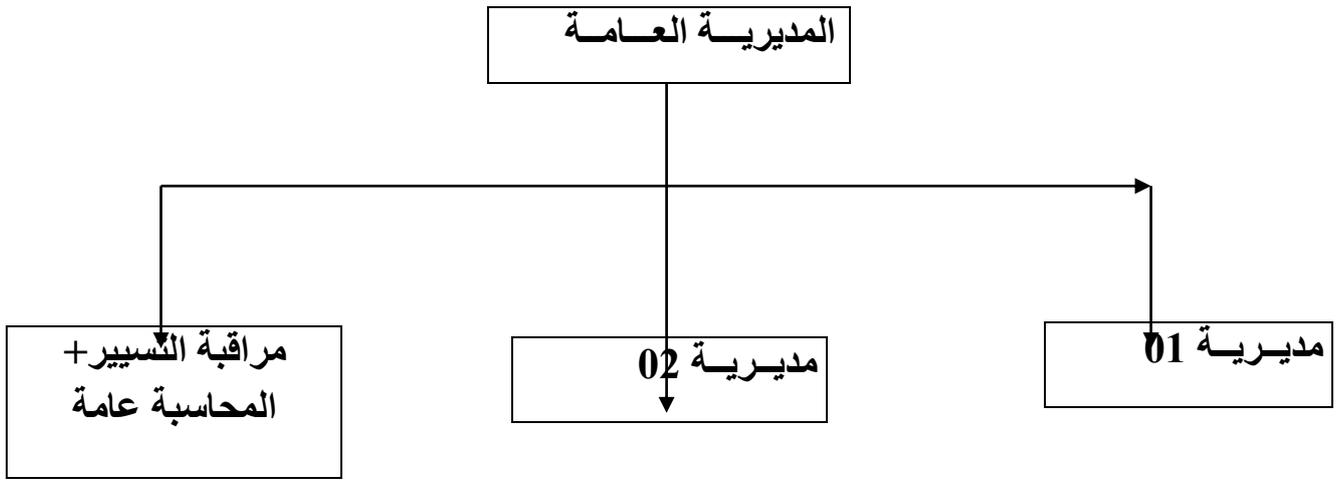
أما هذه الحالة فتمتيز بـ:

- انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.
- تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات.

- توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبة.
- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.
- محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

3-الحالة الثالثة:

مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية:



الشكل 5 : مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.

➤ Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau ,op-cit ,p70.

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز بـ :

- إمكانية إرسال وتحليل فعال وسريع للمعلومات المحاسبية.
- يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين.
- يوفر بناء نظام معلومات متجانس .
- حوار مدعم بين المديرين العملية.
- وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.

وبفعل التطورات الحديثة، فإن على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، مما يعطي للمراقب من سلطة تدخل أكثر أهمية. حتى يقوم بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل المالية والبشرية، أيضا يقوم بتكيف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي كيف تنظيم المؤسسة بتعدلات وتغيرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي.

### المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية التصحيح. فهو مسار وحلقة (boucle) تفرض توفر المعلومات وهي: التخطيط، المتابعة والتحليل وأخيرا والتدريب بصفة تدريجية ويتعلق الأمر بحلقة Deming. تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف. وتتمثل هذه المراحل في<sup>1</sup>:

#### المرحلة الأولى: التخطيط

نقطة الانطلاق لهذا المسار ويتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق أهداف قصيرة الأجل ومن الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

#### المرحلة الثانية: التنفيذ

<sup>1</sup> عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 74.

بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

### المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

### المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيارها أحسنها، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للاستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الاستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيراً قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها.

وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، ولا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو تعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير فأبي حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل، يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود. فأحياناً تجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط والتحليل دون متابعة الأداء والتقييم.

### المطلب الثالث: النظرة الجديدة لمراقبة التسيير:

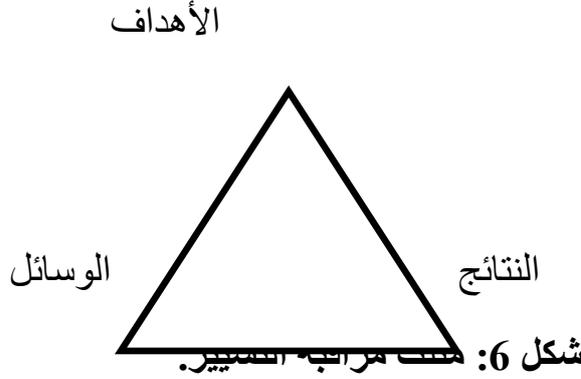
أصبح لمراقبة التسيير نظرة جديدة تقوم على الوجهة الكلاسيكية مع الأخذ بعين الاعتبار إدخال تعديلات على حدود هذه الوجهة، كما يمر نظام مراقبة التسيير في إعدادها على عدة مراحل<sup>1</sup>:

النظرة الجديدة لنظام مراقبة التسيير: تم اقتراح نموذج جديد يتمثل في مثلث مراقبة التسيير. حيث يعتمد سير نظام مراقبة التسيير وفق هذا النموذج على ثلاثة مؤشرات.

1- الأهداف : إن تحديد الأهداف هو نقطة الانطلاق لنظام مراقبة التسيير، حيث تكون هذه الأهداف علمدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية .

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 15-17.

- ب - الوسائل : يمكن أن تكون الوسائل الموضوعية حيز التطبيق تقنية أو مادية ، بشرية، مالية .  
ج - النتائج: من اجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات والتدخلات بالوسائل المخصصة لذلك .



المصدر: نفس المرجع السابق

تتفاعل الأقطاب الثلاثة لنظام مراقبة التسيير مكونة مختلف العلاقات الموجودة بينها وكذا الديناميكية التي تربطها. وعليه تتضح ثلاثة إشكاليات مطروحة على مستوى المؤسسة حسب الشكل. منها فعالية المؤسسة وقدرتها علي تحقيق الأهداف. غير أن التحكم في التسيير وتحسينه من خلال مراقبة التسيير. أدى لظهور عدة عراقيل. أو شروط تحد من مهمة مراقبة التسيير عند عدم توفرها. ويمكن إدراج هذه الشروط فيما يلي:

- 1- الأهداف : يتم تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤوليات في المؤسسة و. يمكن أن تكون هذه الأهداف عائقا أمام مراقبة التسيير في حالة تعارضها فيما بينها. وهذه الميزة خاصة بطبيعة الأهداف بغض النظر عن التسيير. لذا فان دور مراقبة التسيير هو العمل من اجل التنسيق بين أهداف هذه الأقسام.
- 2- التنظيم: لتحقيق أهداف المؤسسة لابد من تنظيمها و هيكلتها. غير أن إعداد هيكله ما وعدم القدرة أو الرغبة في تغييرها يشكل حاجزا أمام وظيفة مراقبة التسيير حيث يواجه مراقب التسيير صعوبة أمام الاستعمال الأمثل للطاقات، لذا يجب أن تكون هذه الهياكل مرنة وقابلة للتغيير مع الظروف المحيطة بها لتحقيق أهداف المؤسسة .
- 3- نظام المعلومات: إن وجود شبكة لانتقال المعلومات داخل المؤسسة يعد ضرورة من اجل اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، ومن ثم إيصالها إلى المستعملين بنفس الشروط. وباعتبار أن دور مراقب التسيير هو دور استشاري فان وجود شبكة لانتقال المعلومات غير كافية، وإنما يشترط أن تكون هذه الشبكة مرنة وتسمح بانتقال المعلومات بسرعة وتكون هذه المعلومات ذات مصداقية .
- 4- سلوك الأفراد اتجاه المراقبة: تتجه أنصار أفراد المؤسسة إلى الجانب السلبي للمراقبة . فهم يعتقدون أنها تعني العقاب. وهذا ما يؤثر سلبا على هؤلاء الأفراد.

وبالرغم من كل هذه العراقيل التي يواجهها مراقب التسيير. فإن دوره يبقى ضروريا وأساسيا في السماح للمسيرين بالتحكم في الإدارة من جهة وتحسينها من جهة أخرى.

### المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير

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

### المطلب الأول: المحاسبة العامة

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة العامة

المحاسبة فن موجه لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات وهي تقنية تقوم بجمع تطبيق وتلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع (لغة الأعمال) فهي ذات قواعد وأنظمة. مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقتها مع الغير، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمالنهاية الدورة. لتكون مخرجاتها مداخلات المحاسبات الأخرى<sup>1</sup>

ومنه فالمحاسبة كنظام تسجيل مترابط تكون الاستعمالات هلا علاقة بالموارد التي مولتها وتكون الاستهلاكيات في مستوى من المستويات مرتبطة بمخرجات المخزون. في مستوى آخر مما يجعلها وسيلة للتسيير بحيث:

- تسمح بإنتاج مؤشرات ضرورية لقيادة المؤسسة

- تسمح بقياس أداء المؤسسة الاقتصادي والمالي

النظام الإعلامي المحاسبي: يمكن أن يعرف بمجموعة من العناصر (عتاد، برمجيات أفراد) تمكن الحصول، معالجة، تخزين وإيصال المعلومات لهدف مساعدة الأفراد في الوظائف التنفيذية

<sup>1</sup>- ن. دادي عدون، تقنيات التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1988، ص8.

في التسيير واتخاذ القرارات فهو يقدم معلومات وفق الاحتياجات المختلفة للمستعملين. فهي عنصر أساسي لاتخاذ القرارات التسييرية في المؤسسة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: وظائف المحاسبة

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

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

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

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

<sup>1</sup> - Moussa Hamam, comptabilité générale selon l'SCF, Ed le savoir, Alger, 2011, p21.

<sup>2</sup> - محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص21.

<sup>3</sup> - • KhemissiChiha ,gestion et stratégie financière, lereEd houma,Alger, 2005., p24-25.

لأجل الفهم الجيد تشكيل نتيجة الدورة، يمكن حساب نتائج جزئية على شكل هوامش، تمكن الأرصد الوسيطة للتسيير التحليل الاقتصادي للنتيجة، ويتم تمثيل قائمة هذه الأرصد وفق ثلاث فئات للنتائج الجزئية :

نتيجة الاستغلال المالية، النتيجة خارج الاستغلال ويمكن تعميم هذا التحليل بحساب الأرصد بشكل تنازلي ومنها الهامش الخام، القيمة المضافة، فائض الاستغلال الخام، نتيجة الاستغلال، النتيجة قبل الضريبة، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الصافية للدورة.

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

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

3- الفائض الخام للاستغلال: (l'excédent brut d'exploitation) = القيمة المضافة - (ضرائب ورسوم + مصاريف المستخدمين).

4- نتيجة الاستغلال (exploitation de résultat): ويتم حسابها بتقسيم نواتج الاستغلال لآعباء الاستغلال لوهي تقيس الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتحسب: (فائض الاستغلال + مسترجعات آعباء الاستغلال نواتج الاستغلال) - (مخصصات الإهلاكات والمؤنات + مصاريف أخرى لاستغلال)

5- النتيجة قبل الضريبة: (résultat courant avant impôt) ولحساب هذه النتيجة يأخذ بعين الاعتبار لمجموع العمليات المالية (: نتيجة الاستغلال + النواتج المالية) - المصاريف المالية.

6- النتيجة خارج الاستغلال: (exploitation hors résultat) : تعبر النتيجة خارج الاستغلال عن رصيد العمليات التي تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة فهي تبين أهمية النشاط الاستثنائي في النتيجة الصافية للدورة وتحسب: النواتج خارج الاستغلال - الآعباء خارج الاستغلال (الاستثنائية)

النتيجة الصافية للدورة: وتحسب (النتيجة قبل الضريبة + النتيجة خارج الاستغلال) - (مساهمة الآجراء في تحقيق الأرباح + ضرائب على أرباح المؤسسات) ويتم حساب هذه الأرصد من خلال إعادة المعالجة للمعلومات المتضمنة في الميزانية وحساب النتائج. وتمثل أداة فعالة في التشخيص والتحليل للوضع الاقتصادية والمالية للمؤسسة ولآجراء المقارنات القطاعية.

الفرع الرابع: التعديلات الضرورية على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة

لكي تكون المحاسبة العامة أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء بعض التعديلات عليها والمتمثلة في:

1- توفير القوائم المالية على فترات متقاربة: من أجل معرفة النتائج يجب انتظار سنة أو أكثر وهذا يعتبر معرقلاً لعملية التحكم في نشاط المؤسسة وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظراً لطول الفترة، لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهرياً، فصلياً) يعتبر

ضروريا جدا. فحسب دراسة Gervais.M عام 1986 حول 62 شركة غرب فرنسا، وجد أن حسابات النتائج resultat de comptes هو الأداة الأكثر استعمالا في عملية المراقبة كما أنه يتم استعماله وتحضيره شهريا .

2- توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة: تتمثل هذه الأعباء عموما في علاوات التأمين، لضرائب فواتير المياه والغاز والكهرباء... هذه الأعباء يمكن أن تنتج خلال فترة النشاط دون أن يتم فوترتها لحظة استهلاكها

3- إرفاق القوائم المالية بمعايير: يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة. يتم الانطلاق من فرضيات حول تطور رقم الأعمال والتكاليف أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة. ويتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن والدفع للموردين وسياسات الاستثمار والاقتراض، بغرض تشكيل جدول ميزانية تقديري وجدول تمويل تقديري كذلك. وفي نهاية كل فترة تتم مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

4- إزالة أثر التضخم على النتائج: إن معطيات المحاسبة العامة مسجلة على أساس تكاليف تاريخية وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصدقية حيث أن الأصول الثابتة والمخزونات تصبح غير قادرة على تمثيل قيمتها وكذلك بالنسبة للإهلاكات لهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير يتطلب:

- التنبه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار.

- القيام بعملية إعادة تقييم الأصول كلما تطلب الأمر ذلك.

### المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعلقة بصنعها وبيعها إلى جانب تخطيط وقياس كيفية التنفيذ.<sup>1</sup>

وبالتالي فهي تختلف عن المحاسبة العامة في أن الأولتتهم بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدات الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، بينما تهتم المحاسبة العامة بالقوائم المالية الإجمالية للمؤسسة كوحدة.

فقد أطلق عليها عدة مصطلحات:

المحاسبة الصناعية: بحيث تقوم بمعالجة بيانات الإنتاج باستخراج تكلفة كل منتج.

المحاسبة التحليلية للتسيير: إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء واتخاذ القرارات.

محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية: إدخال مزيد من الآليات لمواجهة المحيط الصعب.

محاسبة التسيير الإستراتيجية: إدخال آليات تخص تطور المحيط على أساس مستقبلي .

#### الفرع الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث كلارك وظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل في: <sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 8.

- المساعدة على تحديد أسعار البيع وتحديد حدود انخفاض الأسعار.
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة و غير المربحة.
- مراقبة المخزون وتحديد قيمة المخزون.
- اختبار كفاءة مختلف المسارات ومختلف الإدارات واكتشاف أوجه التقصير والتبذير.
- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج وضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية.

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

- التسعير و تقييم المخزونات.
- قياس كفاءة المنتجات، المسارات والوحدات الداخلية ككل لأجل إعلام المسيرين.
- وتتناسق هذه الغايات مع تلك الأهداف التي حددها تايلور بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تمكن من :

1-ضبط ورقابة عناصر التكاليف بالتحديد الدوري (الشهري)للتكاليف الكلية للمنتوجات المصنعة وقيّد التصنيع.<sup>2</sup>

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

وإلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنصب في دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها، وبالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أنه مع التطور الهائل الذي شهدته نظريات التسيير الحديث، وظهور طرق وأساليب جديدة، تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة التكاليف لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة الممكنة بين التكاليف والمنافع التي تنشأ عنها .

3- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيويًا في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة .

### الفرع الثالث : المحاسبة التحليلية ومجال تطبيقها في مراقبة التسيير

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

<sup>1</sup>- Bouquin H ,1a comptabilité de gestion,2eme édition économique ,paris,1997, p15.

<sup>2</sup>-سفيانبنقاسم، حسينا بيهي، المحاسبة التحليلية-منهجية حسابسعر التكلفة، دار الآفاق، ص6.

- عرض التكاليف: تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع، .... الخ.
- تصنيف التكاليف: تكاليف مباشرة وغير مباشرة، تكاليف متغيرة وثابتة.
- تحميل التكاليف: ويتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة

ولكي يتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الاستفادة منها في مراقبة التسيير، وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم طرق حساب التكاليف.

#### الفرع الرابع: طريقة التكاليف الكلية

التكاليف الكلية تحسب بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة وهي تحتوي على :

- الأعباء المباشرة : وهي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط كمصاريف المادة الأولية، وفي حالة إنتاج منتوجات مختلفة باستعمال مادة أولية واحدة فإن تحديد الكميات المستهلكة لكل نوع يتم على مستوى مصلحة الإنتاج.

- الأعباء غير المباشرة : وهي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات ويجب حصرها لدراستها قصد توزيعها على مختلف أنواع المنتوجات.

إذن هذه الطريقة تعتمد على التفرقة بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتوج إلا بعد توزيعها عن طريق مراكز التحليل التي هي عبارة عن الأقسام أو وحدات محاسبية تسمح بتحليل التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة المنتج وذلك باستعمال وحدات قياس محددة.

وبعد تعيين وتوزيع الأعباء على الأقسام يتم تجميع الأعباء الخاصة بكل قسم بهدف تحديد تكلفة كل قسم وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع الأعباء غير مباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس. وتتم عملية ترتيب الأقسام كما يلي :

أولا : تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

ثانيا : تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمات إلى الأقسام الأخرى

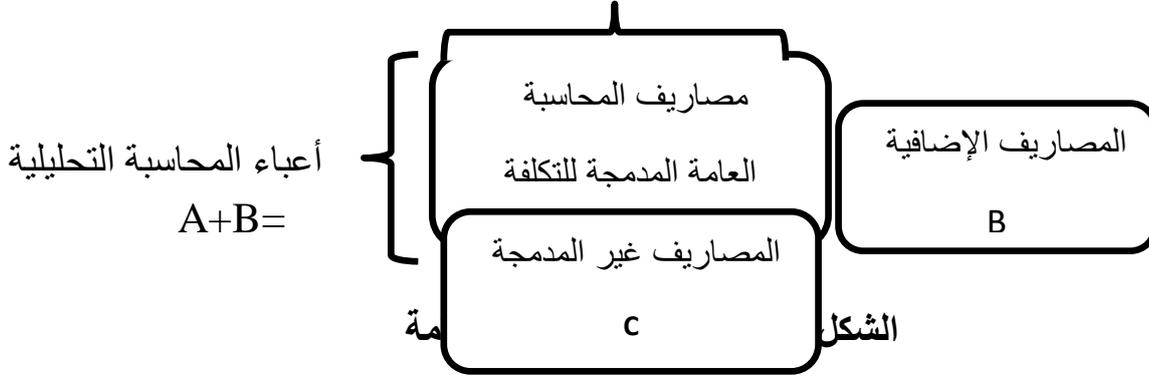
ثالثا : تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام.

وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى ومن ناحية المعالجة المحاسبية تؤدي الاستفادة من الخدمات التي تحمل قسط من مصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات.

ويتلخص مبدأ عمل الطريقة في:

- 1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام التحليل.
- 2- توزيع الأعباء و ذلك بعد إعداد مفاتيح التوزيع.
- 3- تصنيف المصاريف و يمكن أن تتلخص في :

$$A+C = \text{أعباء المحاسبة العامة}$$



1- أعباء المحاسبة العامة = مصارييف المحاسبة العامة - المصارييف غير المدمجة + المصارييف الإضافية.

2 - النتيجة التحليلية = نتيجة المحاسبة العامة + المصارييف غير المدمجة - المصارييف الإضافية  
- تصنيف وتبويب الأعباء ضمن التكاليف إلى مصارييف مباشرة وغير مباشرة  
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل والقيام بالتوزيع الأولي للمصارييف غير المباشرة في مختلف الأقسام

- حساب تكاليف المواد المستهلكة، تكلفة الإنتاج ثم تحديد سعر تكلفة المنتج المباع بإضافة المصارييف المباشرة وغير المباشرة للتوزيع.

**حدود الطريقة:** إن الهدف منها هو تحديد سعر التكلفة التاريخي أو المسجل وقد فقدت هذه الطريقة ملاءمتها بسبب: الأهمية المتزايدة للأعباء غير المباشرة في كتلة المصارييف  
- تكلفتها عالية من ناحية جمع ومعالجة المعلومات والمدة المستغرقة وهو ما أفقدها ملاءمتها فينظر المسيرين.

#### الفرع الخامس: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

لقد سبق لنا وأن تعرفنا على طريقة التكلفة الكاملة (الكلية) حيث يتم امتصاص كل أعباء المؤسسة مهما كان مستوى النشاط فيها ويتحدد مستوى النشاط هذابهيكل الإنتاج والذي يمكن تعريفه على أنه مجموعاوسائل المادية والبشرية الدائمة التي تستخدم في عملة الإنتاج. فعند حجم معين من الإنتاج يظهر ما يلي:<sup>1</sup>

1- بعض الأعباء كالاستعمالات من المواد الأولية واليد العاملة المباشرة تتغير تناسيبا مع نشاط المؤسسة وهنا نكون بصدد الحديث عن الأعباء المتغيرة لأنها تتحدد بحجم مخلف العمليات الإنتاجية (حجم الإنتاج)

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص115.

2- أعباء أخرى كالإهتلاكات مثلا لا تتغير عند مستويات نشاط معين وهنا نكون بصدد الحديث عن الأعباء الثابتة أو الأعباء الهيكلية Les Charges Structures، لأنها تتعلق بهيكل إنتاج معين وبناءا على هذا التقسيم فإن طريقة التكلفة الكلية تبقى غير كافية للتحليل المالي والمحاسبي والمراقبة في المؤسسة حيث يجب تحديد حصة كل من الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة التي تحمل ضمن مختلف التكاليف وأسعار التكلفة وبهذا فإن حصة الأعباء المتغيرة تتغير بتغير حجم الوحدات إلا لنسبة للأعباء أنها تناسب عكسيا مع حجم الوحدات بالنسبة للأعباء الثابتة أي أنه كلما كان عدد الوحدات المنتجة أكثر كان نصيب الوحدة من هذه الأعباء أقل والعكس صحيح .

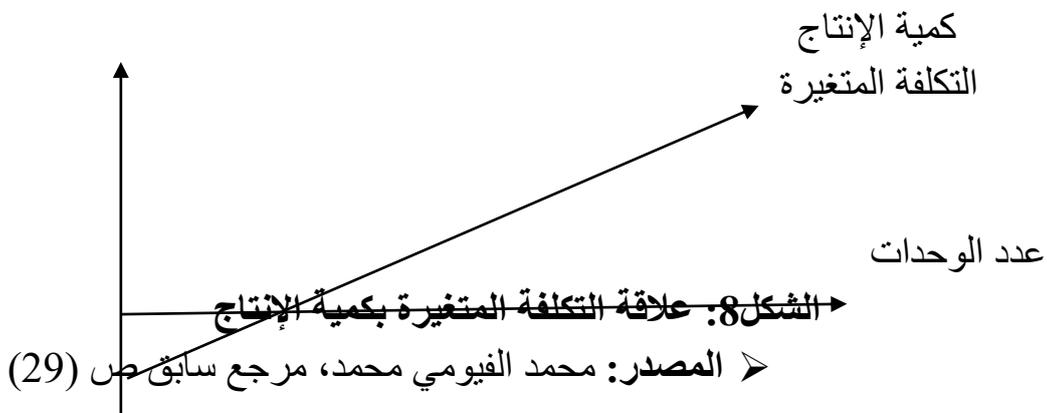
**كيفية استعمال الطريقة:** التحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة جاءت لتجاوز مساوئ طريقة التكاليف الثابتة بحيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الاقتصادي أي تثبتت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل والذي يحسب وفق القاعدة التالية<sup>1</sup>:

معامل التحميل العقلاني = المستوى العادي للنشاط / المستوى الحقيقي للنشاط.

**الفرع السادس: طريقة التكاليف المتغيرة**

لقد تطرقنا إلى طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة والتي تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة حيث تؤخذ الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وهذا لغرض التحليل المالي والمحاسبي والمراقبة، فبعكس طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة فإن طريقة التكاليف المتغيرة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء المتغيرة كما يدل عليها اصطلاحه وذلك لنفس الأغراض السابقة

- فالتكاليف المتغيرة تتغير مباشرة في مجموعها وفقا لتغير عدد الوحدات المنتجة، ففي حالة التوقف فإن التكاليف المتغيرة تتغير مباشرة في مجموعها وفقا لتغير عدد الوحدات المنتجة، ففي حالة التوقف فإن التكلفة المتغيرة ستعود إلى الصفر حينما يتضاعف الإنتاج تتضاعف التكاليف المتغيرة. والشكل يدعم هذا التعريف.



<sup>1</sup>- رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

وعليه فإن طريقة التكاليف المتغيرة كما هو واضح من تسميتها تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة التي ترتبط مباشرة بتغير حجم الإنتاج والتكاليف الثابتة التي ترتبط بالطاقة الإنتاجية. ولقد شهدت هذه الطريقة نوعاً من التطور أدى إلى تقسيمها إلى نوعين أساسيين هما :

1- طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة: أساسها أن التكاليف الثابتة ترتبط بالدورة الإنتاجية وبالتالي فهي تحمل مباشرة لنتيجة الدورة وليس للمنتوج. فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف المتغيرة هي وحدها المحددة لتكلفة المنتج.

2- طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة "Evolué Cousting Direct" : هي نفسها الطريقة الأولى، إلا أن بعض التكاليف الثابتة يمكن تحميلها مباشرة لبعض المنتوجات عندما تكون مرتبطة بها مباشرة. أما باقي التكاليف الثابتة الأخرى فتحمل لنتيجة الدورة، كما يوضحه الشكل التالي :

التكاليف	متغيرة	ثابتة
مباشرة		
غير مباشرة		

الجدول رقم (2): تصنيف أعباء للمحاسبة التحليلية

➤ source : toufiksaada ,opcit , p55

طريقة التكاليف المتغيرة مبنية على أساس التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة في، المدى القصير ولمستوى نشاط أين تكون المراكز تحت التشغيل الكامل. تتعلق التكاليف المتغيرة بمستوى النشاط وهذا التصنيف للتكاليف يسمح بإعداد مؤشرات هامة (الهامش على التكلفة المتغيرة) وهي ملائمة لاتخاذ القرارات والسياسة التسعيرية والتنبيه لمخاطر التشغيل من خلال مفاهيم الأوزان الميتة (عتبة المرودية) والرفع التشغيلي<sup>1</sup>. وقد طورت بعدها لتمكين من تحديد الهامش على التكاليف الخاصة التي هي أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

الفرع السابع: التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات

تقوم الطرق السابقة على حساب التكاليف لاحقاً، وهذا يشكل عائق كبير أمام المؤسسات خاصة فيما يتعلق بعملية تحديد الأسعار في الوقت المناسب، لذا يتوجب وضع أسعار وتحديد التكاليف مسبقاً لتفادي حدوث هذا النوع من المشاكل.

تعريف التكاليف المعيارية: هي تكاليف محسوبة مسبقاً، وتتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة زمنية معينة وقياس قدرها أو إمكانيتها في تحقيق برامجها. وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً وما حدد من قبل.

1- محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، 1995، ص235.

1. فالتكلفة المعيارية محددة مسبقا بدقة كبيرة عن طريق التحليل التقني، كتحديد الوقت اللازم لإنتاج قطعة معينة أو تكلفة ساعة العمل والتحليل الاقتصادي يأخذ طابعا معياريا أو نموذجيا يستعمل لتسهيل المعالجة التحليلية، والسماح بإجراء عملية المراقبة من خلال تحليل الانحرافات.

### المطلب الثالث: لوحة القيادة

#### الفرع الأول: تعريف

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

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

فهي عرض لأهم المؤشرات التي يحتاجها المسؤول والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط ملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.

#### الفرع الثاني: مهام لوحة القيادة

لقد عرف " GERVAIS لوحة القيادة بأنها نظام معلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل أداء المسؤوليات<sup>2</sup>. انطلاقا من هذا التعريف يمكن استخلاص المهام الأساسية للوحة القيادة:

1- الدور التقييمي: إن تفويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض له.

3- الدور القيادي: إضافة إلى الدور التقييمي للوحة القيادة فإنها كذلك أداة إخبارية للأقسام الخاصة بها.

#### الشكل العام للوحات القيادة:

<sup>1</sup>-C. Alazard et S.Sépari, Op.cit.p591.

<sup>2</sup> - GERVAIS .M, op-cit, p593.

إن أغلب لوحات القيادة تحتوي على أربع مناطق كما تظهر في الشكل الموالي :

الفروقات	الأهداف	النتائج	لوحة القيادة الخاصة
			الصنف 1 - مؤشر أ - مؤشر ب الصنف 2 الصنف 3

منطقة المقاييس الاقتصادية      منطقة النتائج      منطقة الأهداف      منطقة الفروقات

الجدول رقم (3): الجدول العام لوحة القيادة

➤ source:C .Alazard et S sépari ,op.citi, p 557

## خلاصة الفصل:

عرفت مراقبة التسيير تطوراً كبيراً، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، وأصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وهي أداة فعالة لتحقيق من التجنيد الدائم الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة

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

**تمهيد:**

يعد مفهوم الأداء عموماً والأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولاً. إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة الشركات على اختلاف لدا فان الأداء ليس بمفهوم جديد على ساحة الأدبيات الإدارية والدراسات المحاسبية لارتباطه الوثيق بهيكل الرقابة. ولقد سعت الشركات قديماً وحديثاً إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة والفعالية التي تمت صياغتها لديمومة الشركات واستمراريتها في ظل ظروف وتحديات حرجة للغاية. كازدياد حدة المنافسة واستخدام تقنية المعلومات والاتصالات فظلا عن البحث عن أساليب جديدة معاصرة تنسجم والتطورات الخامة على مستوى البيئة الخارجية سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** مفاهيم أساسية عن الأداء
- **المبحث الثاني:** ماهية الأداء المالي
- **المبحث الثالث:** العوامل المؤثرة على الأداء المالي ومراحل تقييمه

**المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن الأداء**

هناك خلاف قائم حول مفهوم الأداء. يعود السبب فيه إلى اختلاف وتعدد المعايير والمقاييس التي اعتمدها الكتاب والباحثون في دراسة الأداء وقياسه، ويكمن وراء هذا الخلاف تنوع الاتجاهات والأهداف ذات العلاقة، فهو مفهوم جوهري وهام.

**المطلب الأول: مفهوم الأداء**

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات المتناولة للأداء إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد للأداء.

لغويا مصطلح الأداء مستمد من اللغة الإنجليزية to perform والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل كما ورد في قاموس.oxford

فالأداء يعبر عن " إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد حسب Robin- (Welsma)

وهناك من عرفه بأنه " النتائج النهائية لأنشطة وفعالية المنظمة حسب " runger " في حين عرف على أنه " النتائج التي ترغب المنظمة فيها و السعي إلى تحقيقها (Wright et Al) و يضاف على أن الأداء هو نتيجة بين الجهد والإمكانات وأداء الدور المطلوب تمثيله.

ومن وجهة نظر أخرى يعرف الأداء أنه نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات، فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، وهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه يربط بين أوجه النشاط والأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها<sup>2</sup>.

ويقصد بالأداء بصفة عامة درجة النجاح التي تحققها المؤسسة في إنجاز الأهداف المحددة مسبقا ويرى سيد مصطفى الأداء على أنه درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة للأهداف المخططة بكفاءة وفاعلية، وحسب هذا التعريف نجد أن الأداء يعني تأدية أو القيام بعمل وجهد أو نشاط من طرف فرد أو فريق أو مؤسسة من أجل تحقيق هدف معين. حيث يتم الحكم عليه في الأخير بأنه جيد، كفي، أمثل... ، كما نجد أن هذا التعريف يربط الأداء بين الفعالية والكفاءة سواء على المستوى الاستراتيجي أو على المستوى التشغيلي. حيث أنه لا يمكن الحكم على أداء المؤسسة التي تمكنت من بلوغ أهدافها بأنه جيد إذا كان قد كلفها الكثير من الموارد مقارنة بمتيلاتها<sup>3</sup>.

ومن المصطلحات ذات العلاقة بمفهوم الأداء

**1- الكفاءة:** إن الكفاءة تعني القدرة على خفض أو تحجيم الفاقد في الموارد المتاحة للمنظمة، وذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق معايير محددة للجدولة أي قدر من الناتج أو مخرجات في زمن محدد. والجودة والتكلفة، أي الوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال استخدام موارد المنظمة المتاحة بشكل أمثل يتطلب بلوغ الكفاءة وزيادتها بحسن استغلال الموارد المتاحة دون اهدار<sup>4</sup> وتحسب بالعلاقة التالية:

1- علاء فرحان طالب، الحكومة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011، ص 64-65

2- عايدة الخطاب، التخطيط الاستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989، ص 35

3- محمد سليمان، الابتكار التسويقي و أثره على تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والتسيير، جامعة المسيلة، 2007، ص 115

كفاءة = قيمة المخرجات / تكلفة المدخلات.

**2-الفعالية:** تتمثل في القدرة على تحقيق أهداف المنظمة من خلال حسن أداء الأنشطة المناسبة بمعنى آخر هل يحسن العاملون وفرق العمل والمديرون أداء ما يجب أن يؤدي لتحقيق الأهداف أم هناك أنشطة أخرى تؤدي دون داع أو مبرر.

وتقاس الفعالية انطلاقاً من أهداف المؤسسة، إلى أي حد تم تحقيق النتائج المرتقبة والمرغوب فيها؟ (أي التقارب بين النتائج المحصل عليها والأهداف المسطرة)، فالمسؤول الفعال هو الذي يستطيع الوصول إلى تحقيق الأهداف في الآجال المحددة<sup>1</sup>.

وتحسب بالعلاقة : **الفعالية = الإنجاز المحقق / الإنجاز المحدد.**

**3-الإنتاجية:** وتتمثل في النتائج المحققة فعلاً و الوسائل المستخدمة لبلوغها ويعرفها Male بأنها تربط بين الفعالية في الوصول للأهداف والكفاءة في حسن استخدام الموارد لبلوغ الأهداف، فهي مقياس لأداء فرد أو قسم أو إدارة، أي هي تعبير عن قدر الناتج المحقق من استخدام قدر معين من المداخلات أو الموارد في فترة زمنية محددة (يوم، شهر، سنة).

**4- الأهداف:** تعرف على أنها "تعبيرات محددة عن ما ترغب المنظمة في تحقيقه خلال فترة زمنية محددة. أي هناك أهداف بعيدة المدى (إستراتيجية) وأهداف أخرى طويلة أو قصيرة المدى وللأهداف مجموعة من الخصائص هي:

- الواقعية : أي يمكن بلوغه وتحقيقه.

- أن يكون كما قابلاً للقياس مما يسهل عملية التقييم. ومع ذلك يمكن أن تكون بعض الأهداف نوعية غير كمية مثل هدف تحسين صورة المنظمة في أذهان جماهيرها أو كسب تأييد الرأي العام.

- أن يركز على النتيجة المستهدفة وليس على كيفية بلوغها.

- أن تتسجم مع الأهداف الوظيفية الأخرى للمنظمة.

- أن يصلح أساساً لتنظيم الأنشطة اللازمة لبلوغه.

ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة تعريف للأداء بأنه: تعبير عن كيفية توظيف الشركة لمواردها المتاحة على وفق معايير محددة وبطريقة متوازنة من أجل تحقيق أهدافها القصيرة الأجل بغية الاستمرار في مجال الأعمال.

<sup>1</sup>- نفس المرجع، ص115.

تتعدد المفاهيم المستخدمة للإشارة إلى الأداء المؤسسي، وأهمها مفهومي الكفاءة والفاعلية، ويختلف هذان المفهومان عن بعضهما<sup>1</sup>.

● الكفاءة: وتعرف بكونها " قيمة الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات وهي بالتالي مفهوم الرشد استخدام الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلومات المتاحة، كما أن قياس الكفاءة يعتمد على مؤشرين أساسيين هما :

- توفر الطاقات البشرية والمادية والمالية.

- المعلومات المتاحة وسبل استخدام تلك الموارد لتحقيق الأهداف.

● الفاعلية: وهي مؤشر لمدى تحقيق الأهداف. فهي تهتم بالأهداف التي تحددها المنظمة ومدى تحقيقها بالإضافة إلى تحسين عملياتها الداخلية والحصول على الموارد التي توصف بالندرة من البيئة التي تعمل فيها.

### المطلب الثاني: أنواع الأداء

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء، ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار المصدر، الشمولية، المعيار الوظيفي، معيار الطبيعة.

1- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.

1-1- الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة. ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

- الأداء البشري: وهو أداء أفراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

- الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

فالأداء الداخلي هو أداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاطات من موارد بشرية، موارد مالية وموارد مادية.

<sup>1</sup>- وصفي الكساسبية، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، اليازوري، 2011، ص 81 .

**2-1- الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة" فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، ويظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة، كارتفاع رقم الأعمال، القيمة المضافة وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.

**حسب معيار الشمولية:** حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي<sup>1</sup>.

**1- الأداء الكلي:** يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، مثل الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك. بل يتطلب تضافر جهود جميع المصالح أو الوظائف.

**2- الأداء الجزئي:** على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة. فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به. لا أهداف الأنظمة الأخرى. ويتحقق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المنظمة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

**حسب المعيار الوظيفي:** يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة.

ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة وللمؤسسة يمكن حصرها في الوظائف الخمسة: المالية، الإنتاج الأفراد، التسويق والتمويل.

**أداء الوظيفة المالية:** يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة.

**أداء وظيفة الأفراد:** تكمن أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو تحقيق أهداف المؤسسة. فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد. وكذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعيه وسلوك الأفراد وهو ما يوجب توظيف الأكفاء، وذوي المهارات العالية وتسييرهم

<sup>1</sup>- عبد الملوك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد الأول، 2001، 89.

تسييرا فعالا. وتحقيق فعالية الموارد البشرية لا تكون إلا بتوظيف الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

**الأداء الإنتاجي:** يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي إليه، بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح بمزاومة المنافسين.

**أداء وظيفة التموين:** يتمثل أداؤها في تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين. والحصول على المواد بجودة عالية وفي الأجل المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

**أداء وظيفة التسويق:** يتمثل في القدرة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق، كالحصصة السوقية، إرضاء العملاء، السمعة.

**حسب معيار الطبيعة:** تمارس المنظمة عادة نشاطها في مجالات أداء مختلفة، تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، اجتماعية، إدارية.

**الأداء الاقتصادي:** يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ويتم قياسه باستخدام مقاييس الربحية.

**الأداء الاجتماعي:** يعد الأساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية، حيث يتميز هذا النوع بنقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى ساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها، مما يزيد من صعوبة إجراء التقييم الاجتماعي للأداء.

**الأداء الإداري:** يتمثل الجانب الثالث من جوانب الأداء في المنظمات الأعمال في الأداء الإداري للمخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاية وفعالية، ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة، ولتقييم الأداء الإداري يمكن استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات وكذلك البرمجة الخطية.

### المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.

يحض الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين. لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد

لحفاظ على البقاء والاستمرارية. ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات. حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقاً. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء المالي، أهدافه ومعايير ومؤشرات قياسه وأهمية الأداء المالي.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

لقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي. التي تعرف على أنها من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها. وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، ويؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتنشيط (الإيجابي) نقاط القوة (والسلبي) نقاط الضعف (لأدائها المالي)<sup>1</sup>.

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف. ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم<sup>2</sup>.

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات الموجودة، المطلوبات، وصافي الثروة<sup>3</sup>.

ومما سبق فإن الأداء المالي:

- ❖ أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.
- ❖ أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة.
- ❖ أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد هدف لتحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقها.

1- فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل، عمان، ص222.

2- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009، ص45.

3- علاء فرحات طالب، مرجع سابق، ص67.

❖ أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة.

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

جدير بالذكر أن الوظيفة المالية تبحث عن أساس منهجي سليم لتقويم استخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة، كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية وعملية في بناء المؤشرات<sup>1</sup>

ويعود السبب في تباين وتحديد مفهوم الأداء المالي إلى أسباب رئيسية منها:<sup>2</sup>

- ✓ اختلاف رؤى الباحثين حول مفهوم الوظيفة المالية.
- ✓ تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة.
- ✓ تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية.

### المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة ومنها: التوازن المالي، نمو النشاط المرودية والربحية، السيولة، توازن الهيكل المالي<sup>3</sup>.

**التوازن المالي:** وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به، وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرهما.

ومنه فإن رأس المال الثابت والمتمثل في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة، رأس المال مضاف إليه الديون الطويلة الأجل والمتوسطة، وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء شه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات، ومما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

<sup>1</sup>- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، العدد 0/2006، الجزائر، ص41.

<sup>2</sup>- نفس المرجع السابق، ص42.

<sup>3</sup>- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص247.

- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير.

- تخفيض الخطر الذي تواجهه المؤسسة.

**نمو المؤسسة:** يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية، فالنمو وظيفة استراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاحة استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل وتحدد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

الربحية والمردودية: تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة الشركة في توليد الأرباح<sup>1</sup>.

فهي تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية، وهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.

كما تعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، و المردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الرأس المال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية والرأس مال الخاص. وهو ما يعكس المردودية المالية، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة فإن اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

السيولة وتوازن الهيكل المالي: تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل. أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة المحزونات والقيم القابلة للتحقيق إلى أموال متاحة بسرعة. فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات. ويقيس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة<sup>2</sup>.

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين

<sup>1</sup>- محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup>- نفسالمرجعالسابق، ص36.

وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي.

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

#### 1- تقويم الأداء المالي

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

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

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

#### 2- معايير الأداء المالي

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

<sup>1</sup>-مفيدة يحيوي، مثال بعنوان: تحديد الهيكل المالي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 2002/3، ص 89.

<sup>2</sup>- دادن عبد الغني، مرجع سابق، ص 41

إن معظم هذه المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والوثائق المحاسبية والاقتصادية والتقنية، إن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء المالي في حساب المعايير المعتمدة (فإن الميزانية العمومية والكشوفات المالية التحليلية وحسابات الأرباح والخسائر والمعلومات الاقتصادية كالعرض والطلب والإنتاج والقيمة المضافة تلعب دوراً هاماً كمقاييس)<sup>1</sup>.

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي، فالنسب المالية لا تعني شيئاً في حد ذاتها، فينبغي مقارنتها بمعايير نسب أخرى. وهناك عدة معايير للمقارنة، وهي<sup>2</sup>:

أ- **المعايير التاريخية:** تعتمد هذه المعايير على أداء منظمات الأعمال للسنوات السابقة "إذ تمكن المحلل المالي الداخلي من حساب النسب المالية، وأهمية هذا المعيار تستمد من فائدته في إعطاء فكرة عن الاتجاه العام والكشف عن مواضع الضعف والقوة. وبيان الوضع المالي الحالي مقارنة بالسنوات السابقة وذلك لغرض الرقابة على المنة المطلوبة وتقييم الأداء من الإدارة العليا. فظلاً عما تقدم من فائدة كبيرة في تحسين كفاءة الإدارة المالية.

ب- **المعايير القطاعية (الصناعية):** تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من المؤسسات في القطاع الواحد. أي مقارنة النسب المالية للمؤسسة بالنسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة النشاط، ويستفاد منها بدرجة في عملية التحليل لأنها مستمدة من القطاع ذاته.

ج- **المعايير المطلقة:** وهي أقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية، وتشير تلك المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لشبه معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها التقلبات الواقعية، ورغم اتفاق الكثير من الماليين على عدم قبول المعايير المطلقة في التحليل المالي إلا أن هناك بمص النسب المالية مثل نسب التداول...

د- **المعايير المستهدفة:** هذه المعايير تعتمد نتائج الماضي مقارنة بالسياسات والاستراتيجيات والموازنات كذلك الخطط التي تقوم المؤسسات بإعدادها. أي مقارنة المعايير التخطيطية بالمعايير المحققة فعلاً لحقبة زمنية ماضية، ويستفاد من هذه المعايير في تحديد الانحرافات من أجل أن تستطيع المؤسسات بعد ذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية لها.

### 3- مقاييس الأداء المالي:

<sup>1</sup>- مجيد الكرخي، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 57-58

<sup>2</sup>- علاء فرحات طالب، مرجع سابق، ص 73-74.

وذلك باستخدام النسب المالية التي هي عبارة عن علاقة بين البسط ومقام. وقيم البسط والمقام هي البيانات والأرقام التي تعرضها الميزانية العامة وقائمة الدخل، شرط أن تكون العلاقة مرتبطة بالأداء ومفسرة له. ومن أهم هذه المقاييس<sup>1</sup>:

• المقاييس المتعلقة بالربحية (نقطة التعادل) وهي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع العائد من المبيعات أو يكون حجم المبيعات ساوي لحجم مبيعات التعادل، وعندما يزيد حجم المبيعات عن حجم التعادل فإن الفرق يسمى ربح مردودية وهو مؤشر يدل على زيادة مستوى الأداء والعكس هو تكلفة العطالة وتفيد نقطة التعادل في تتبع أثر زيادة حجم المبيعات على قيمة الربح أو الخسارة وكذلك مراقبة تأثير زيادة أو نقص التكاليف المتغيرة أو الثابتة على الربح.

• معدل العائد على الاستثمار (ROI) ويمثل نسبة صافي الربح إلى قيمة رأس المال المستثمر وهو من أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء وقياسه مدى نجاعة القرارات الاستثمارية.

• القيمة الاقتصادية المضافة: وهو من المقاييس الأداء المالية الحديثة، تم تطويره واستخدامه من طرف أحد مكاتب الدراسات الأمريكية.

فمفهوم القيمة المضافة الاقتصادية: هي المعيار الأدق تحليلا وتفسيرا وتمثيلا للقيمة، فاعتمادها للآباء المالي كنتيجة للسياسات التمويلية، المزيج التمويلي يضمن الهيكل المالي وهيكل المالي رأس المال، الرفع المالي، الوفر الضريبي، تخفيض تكلفة هيكل رأس المال سياسة توزيع الأرباح زاولت وصيغرات المالية للفوائض وهو ما يسمى بالمكون المالي للقيمة. good will financier.

### المطلب الرابع: أهمية الأداء المالي.

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات لتحديد جوانب القوة والضعف والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين، وتتبع أهمية الأداء المالي أيضا في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

<sup>1</sup> - محمد الصغير قريشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات. والحكومات، ط2، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، ص115.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على: تقييم ربحية الشركة ، سيولة الشركة ، تطور النشاط ، المديونية ، تطور التوزيعات، تطور حجم الشركة. لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي، حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتصنيفها هو تعظيم قيمة الشركة، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها ، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية واستثماراتها والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي. أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي ومراحل تقييمه

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

#### المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في:<sup>2</sup>

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

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

2- **المناخ التنظيمي:** وهو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها

1- محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص46-48،

2- المرجع نفسه، ص48.

وعملياتها وأنشطتها مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها لاتخاذها وأسلوب إدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء.

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

**3- التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المشوبة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات (تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكون وفقا للمواصفات المطلوبة، تكنولوجيا الإنتاج المستمر، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة، وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات، والتي لا بد لهذه الشركات من التكيف معها واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف المواءمة بين التقنية والأداء. وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية

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

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

ويمكن تصنيف وتبويب العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات إلى<sup>1</sup>:

● **العوامل الخارجية:** وهي مجموعة من التغيرات الخارجية التي تواجه المؤسسة وتؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيرات وتشمل هذه العوامل:

<sup>1</sup>- ابن خروف جلييلة، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتدبير، جامعة بومرداس، 2009، ص78.

\*التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

\*القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق.

\*السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

• **العوامل الداخلي:** وهي تلك العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة بحيث أنه يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل:

- الرقابة على التكاليف.

- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة.

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة ترشيدها ومن أهمها: نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة، وتبرز هذه النسبة قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة.

ونسبة الفوائد المدفوعة على الودائع حيث توضح هذه النسبة أهمية هذه لفوائد المدفوعة على جملة الأموال التي تحصلت طيها المؤسسة من المصادر الخارجية (الودائع من العملاء والمستحقات).

- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام.

- درجة المركزية وحجم المؤسسة.

- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.

- مدى توفر موارد مالية وبشرية للمؤسسة.

- عدم وجود نظام معلوماتي داخل المؤسسة يفيد متخذي القرارات بشكل جيد.

فكل هذه العوامل لها تأثير على متخذ القرار في تحديد قراره، ومنه فعلى المؤسسة تحديد الهدف من القرار المتخذ وتوفير البيئة والجو المناسب داخل المؤسسة لتطبيقه لكي يتحقق نجاح القرار المتخذ<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق، ص 79.

## المطلب الثاني: أركان تقييم الأداء المالي

تركز عملية فهم الأداء المالي على الأركان الأساسية التالية:

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

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

**3- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير:** يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية، ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء قبل وقوعها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها. ويجب أن تركز الرقابة على الانحرافات الهامة، ووجود فرق مدربة على المحاسبة والإحصاء يؤدي إلى سرعة كشف الانحرافات وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والموضوعة.

**4- اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات:** إن اتخاذ القرارات لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة سبقاً وقياس الأداء الفعلي، ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط. لذلك فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب ومحددًا بوضوح نوع التصحيح المطلوب. أخذاً في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقراد ولذلك يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء تهدف للتعرف على مدى تحقق الوحدات الإدارية للأهداف الموضوعة لهاء كما أنه بواسطتها تتوافر لدي الأجهزة المختصة المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للتخطيط الجيد مستقبلاً.

## المطلب الثالث: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل أهمها:

- 1- الحصول على البيانات والمعلومات الإحصائية: وذلك من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية، جدول النتائج وقائمة التدفق النقدي والقوائم الأخرى والملاحق المرفقة بالتقارير المالية إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة، والبيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت المشابهة.
- 2- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط: حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.
- 3- إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة الاقتصادية وذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
- 4- تحديد الانحرافات: وذلك بمقارنة نتائج التقييم مع الأهداف المخططة للوحدة وألأنحرافات التي حصلت في النشاط قد تم حصرها وتحديد أسبابها وأن الحل ول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.
- 5- متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: وذلك بتزويد نتائج التقييم إلى الإدارات المختلفة داخل الوحدة للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

### خلاصة الفصل:

يلعب تقييم الأداء أهمية كبيرة في النشاط الاقتصادي وذلك للتأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المسطرة داخل المؤسسة كما أن تقييم الأداء المالي يمكن من تحديد مراكز القوة أو بيان نقاط الضعف وفعالية الأداء في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة بحيث يتم اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها بعد القيام بعملية الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة.

**تمهيد:**

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة مراقبة التسيير وأساسيات الأداء، سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع "وحدة أغذية الأنعام" لتكون حقلاً لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة دور مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة.

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهي على النحو التالي:

- ❖ **المبحث الأول:** عموميات حول المؤسسة.
- ❖ **المبحث الثاني:** واقع الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة.

**المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة**

**المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.**

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام ب 4-4-1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة

والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لامركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث:

ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقرر ONAB.

دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت بـ 20% من رأس المال وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998 وحولت:

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذي أنشأ بـ 19-1-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 7.003.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظف حاليا 86 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

#### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

■ **تعريف التنظيم:** تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

- **المدير العام والمساعدون:** مهامهم وضع الأهداف والسياسات رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة.
- **الهيكل التنظيمي:** هو مخطط يمثل مجموع شياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه أحيان وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة.
- **الهيكل الخاص بالوحدة:** تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:

### الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

المديرية



التعليق:

نلاحظ إن الأغلبية المقدرة ب 57 من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم ب 27 فقط. وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية.

المطلب الثالث: دوائر المؤسسة

✓ **دائرة المحاسبة والمالية:** هو القسم المختص بتجميع وتبويب البيانات المالية ومن ثم إعداد قيود اليومية والترحيلات إلى إعداد القوائم الختامية.

والمختص أيضا بإدارة الأموال بالشركة من مصروفات ومقبوضات وتوجيهها إلى إدارة الموارد المالية الداخلة والخارجة

وتقوم بتسجيل وتبويب التعاملات المالية وعرضها بشكلها التاريخي بدون الاهتمام بالقيمة الحالية (للأصل أو القرض) في شكل قوائم مالية، منها ما يبين الوضع المالي للمنشأة كالميزانية، ومنها ما يوضح الأداء التجاري لها خلال مدة معينة كقائمة الدخل.

✓ **دائرة تسيير المخزون:** هو القسم الذي يلبي حاجيات الزبائن العملية والإنتاجية من المواد المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبيات)، وكذا مستلزمات الصيانة وقطع الغيار واللوازم الضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وضمان استمرارية العمليات الإنتاجية.

كما تساعد على تحقيق التوازن في تدفق المواد الأولية والأجزاء والمعدات والمهمات الضرورية لمقابلة الاحتياجات التشغيلية كما تقدم المخازن لإدارة الإنتاج المواد في الوقت المطلوب و بالكميات المطلوبة لمقابلة الجداول الزمنية الموضوعة و تكون على استعداد لتلقي الكميات الجاهزة التامة الصنع في أي وقت من الأوقات, كما تكون مسؤولة عن استلام مخلفات الإنتاج أو بواقي الصناعة بالمقابل من واجب إدارة الإنتاج الإعلام عن جميع التغييرات أو التعديلات في جداول الإنتاج وخاصة عندما يستدعي الأمر زيادة أو تخفيض الكميات المخزنة.

✓ **دائرة التموين و النقل:** وهو القسم الذي يساهم في تحديد الحاجات الأساسية التي يجب استيرادها، وتوفيرها دائماً، مثل: المواد الأولية التي تعتبر جزءاً من العمل الرئيسي لبعض الشركات، ويحرص على تطبيق الاستراتيجيات التي تساهم في تجنب حدوث أي نقص بالمتطلبات الأساسية التي يجب توفيرها في الوحدة , يعمل على تنسيق وتزويد أقسام المؤسسة بحاجاتها الأولية, تحرص على التأكد من جودة المواد، والمشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها فعلياً.المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المخصصة للإنتاج في المخازن.

\* كما تنفرع إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- قِسْمُ المُشْتَرِيَات: هو القسمُ الذي يهتمُ بشراءِ كافةِ الموادِ التموينيةِ المطلوبةِ سواءً أكانت مواد إنتاجية، أو تُستخدمُ في الوظائفِ المكتبيّة، والإدارية، أو في الأعمالِ الميدانيّة.

- قِسْمُ المُتَابَعَةِ: هو القسمُ الذي يُتابعُ عمليةَ الشراءِ منذُ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكدُ من الحصولِ على كافةِ الموادِ المطلوبةِ من أجلِ تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرةً في الإنتاج.

- قِسْمُ المُرَاجَعَةِ: هو القسمُ الذي يتأكدُ من نجاحِ كافةِ أقسامِ وظيفةِ التموينِ بتحقيقِ المهامِ المطلوبةِ وفقاً للمعاييرِ والخُططِ المُتفقِ عليها مُسبقاً.

✓ دائرة الإنتاج: تلعب إدارة الإنتاج دوراً أساسياً في العملية الإنتاجية للوحدة وعن طريقها تحقق المنشأة أغراضها الأساسية.

وتتضمن إدارة الإنتاج مجموعة من النشاطات المشاركة في:

- التصميم.

- الموارد (العتاد والمال والبشرية).

- الجدولة.

- ترسيم النشاطات الإنتاجية.

- مراقبة نشاطات الإنتاج.

- تحديد خصائص العمليات.

- إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء وذلك من خلال:

أ- الإنتاج بكميات تتناسب مع الطلب المتوقع.

ب- تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب للعميل.

ج- إنتاج المنتجات (سلعة أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب به من قبل العملاء.

هدفها هو الوصول لأداء أحسن للنشاطات بالتحسين المتواصل لسلسلة المسارات من الممونين حتى الزبائن.

وهي الجزء المسؤول عن كل الأنشطة المتعلقة مباشرة بإنتاج المنتجات. وعن تجميع وتهيئة المداخلات المطلوبة ومعالجتها ومن ثم تحويلها للمنتجات المرغوب فيها.

✓ دائرة تسيير الموارد البشرية: وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساساً، في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية، وفي تحقيق التكامل بين استراتيجية الموارد البشرية والبرامج واستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور.

- التعرف على المشاكل (المتعلقة بالأفراد) وتحديد مواقعها وطبيعتها.

- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف

- تسيير ملفات المستخدمين حسب الآتي:

○ انجاز قرارات التربص.

○ انجازات قرارات التثبيت.

○ انجاز قرارات العطل المرضية الطويلة المدى.

○ التكفل، الشطب الانتداب.

○ التحويلات عن طريق الحركة العادية أو الإدارية.

○ الإجازات والعقوبات.

○ التأهيل والترقية إلى مناصب عليا.

○ انجاز القوائم الإسمية لجميع المستخدمين موقوفة إلى غاية: 31 ديسمبر من كل سنة.

○ ملفات التقاعد على مستوى الصندوق.

جميع العمليات السابقة الذكر معظمها يخضع للتأشيرة من قبل مصالح الرقابة المالية وتبليغ القرارات المؤشرة إلى مصالح الوظيفة العمومية.

- انجاز حصيلة الشغل.

- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف.

✓ دائرة مراقبة النوعية: تتكون من عدة مراحل

أمين مخزن: يقوم بتفقد المواد المستوردة ونوعيتها قبل الالتحاق بالمخازن فان كان مشكل في نوعيتها لا يسمح بتخزينها

المشرف على الميزان: بعد عملية مراقبة المواد الولية تمر الحمولة على الميزان وبعد ذلك تخزن في المخازن مستودعات (مطامير) وبعدها توزن الشاحنة فارغة للحصول على النتيجة صافية

مراقب الجودة والنوعية: مهمته مراقبة كل ما تطرقنا إليه سابقا وله علاقة بالمصلحة تسيير المخزون كما يراقب عملية التصنيع بداية بإتباع المقادير المناسبة (صوجا - ذرى - فوسفات ..... ) للحصول على المنتج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات 50 كلغ، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن.

## المبحث الثاني: واقع الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: دراسة عملية الشراء.

تسير عملية الشراء في المؤسسة الإنتاجية لوحدة أغذية الإنعام بمستغانم حسب قواعد وأسس قانونية وذلك للإنتاج الأمثل للمؤسسة.

إن عملية الشراء تتم في المؤسسة خلال كل شهر ولكن حتى تكون هناك طلبية لمنتوج تم الطلب عليه بحيث يتم إعداد سند طلبيه شراء الموارد الأولية بالكمية التي يحتاجها في إعداد المنتوج المعني وبنوعية الموارد الأولية التي يحتاجها، ويتم شرائها من أماكن مختلفة مثلا من مؤسسات خاصة أو مؤسسات حكومية. فبعدما تتحصل المؤسسة على طلبية الموارد الأولية يتم إدخالها إلى المؤسسة بعد استلام سند وصول البضاعة مرفقة بفاتورة البضاعة. يتم إدخال البضاعة إلى المخزن ليتم نقلها إلى معمل الإنتاج بحيث تعرف هذه المؤسسة بأنها لا تقوم بشراء المواد الأولية حتى تكون هناك طلبية بيع ليتم شراء مواد أولية تدخل في الإنتاج المطلوب وبكمية محددة. وفي الأخير يتم إعداد المنتوج المطلوب بالكمية المطلوبة والنوعية أيضا ويسلم إلى الزبون بعد تسديد ثمنه.

- \_ التأكيد أثناء التسجيل المحاسبي لعمليات شراء المخزونات أنها تتم على مرحلتين هما نقل الملكية واستلامها في مخازن المؤسسة.
- \_ يقتصر على تسجيل إخراج المواد واللوازم من المخازن إلى ورشات الإنتاج من أجل التحويل (التصنيع).
- \_ تدمج مشتريات الدراسة والخدمات الأخرى مباشرة ضمن حساب 60.
- \_ إن المقنتيات غير القابلة للتخزين أو غير المخزنة المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها، تسجل هي الأخرى في الحسابات 60 مشتريات مستهلكة

#### 1-شراء البضائع:

#### 1-2-شراء المواد الأولية:

**تعريف المواد الأولية:** هي المواد ولوازم المشتراة من أجل تحويلها إلى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة...إلخ.

تسجل المواد ولوازم محاسبيا مثل البضائع على مرحلتين استلام الفاتورة واستلام المواد الأولية.

**مثال 1:** استلمت وحدة تغذية الأنعام الفاتورة التالية من بريمكس واد تلييلات. (ملحق رقم 17)

الفاتورة رقم 735

<b>وحدة تغذية الانعام</b>	
بتاريخ n/12/14	
<b>مؤسسة بريمكس</b>	
595180.00	<b>المبلغ الصافي للدفع HT</b>
41662.60	<b>الرسم على القيمة المضافة 17 %</b>
636842.60	<b>المبلغ الصافي للدفع المتضمن الرسم TTC</b>
التسديد بشيك بنكي رقم 735	

تسجيل الفاتورة في دفاتر وحدة تغذية مستغانم

**عند استلام الفاتورة:**

- ❖ المصدر: حساب 512 البنوك والحسابات الجارية  
.....636842.60 دج
- ❖ الاستخدام: حساب 381 المواد الأولية واللوازم  
المخزنة.....595180.00 دج
- حساب 4456 الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع.... 41662.60 دج

/11/24

381	595180.00	المواد الأولية واللوازم المخزنة	
4456	41662.60	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	
512	636842.60	بنوك وحسابات جارية الفاتورة رقم 10254	

عند استلام المواد الأولية ولوازم وإدخالها المخازن.

- ❖ المصدر: حساب 381 المواد الأولية واللوازم المخزنة.....  
595180.00 دج

الاستخدام: حساب 31 مواد أولية ولوازم .....595180.00 دج

/12/04

595180.00	595180.00	المواد الأولية واللوازم	31
595180.00		المواد الأولية واللوازم المخزنة إذن الدخول رقم .....	381

### 1- شراء التموينات الأخرى:

تعريف التموينات الأخرى: هي المواد والأشياء التي تساهم في النشاط الاستغلالي للمؤسسة مثل مواد التنظيف والتغليفات غير المسترجعة ولوازم المكتب... إلخ  
تسجل التموينات الأخرى مثل البضائع والمواد الأولية.

مثال 2: استلمت وحدة تغذية الأنعام من بن عليوة تم شراء 2 آلة حاسبة، علبة أوراق 20، دبوس 3، أصبع إلكتروني 2، طابع 1. (ملحق رقم 24)

<u>الفاتورة رقم 40</u> <u>وحدة تغذية الانعام</u>	
بتاريخ n/12/14	
<u>مؤسسة بن عليوة</u>	
14255	المبلغ الصافي للدفع HT
/	الرسم على القيمة المضافة 17 %
14255	المبلغ الصافي للدفع المتضمن الرسم TTC
التسديد بشيك بنكي رقم 40	

### عند استلام الفاتورة:

❖ المصدر: حساب 512 البنك.....14255.00 دج

الاستخدام: -حساب 382 التموينات الأخرى المخزنة.....14255.00 دج

/6/14

14255.00	14255.00	التموينات الأخرى المخزنة البنك الفاتورة رقم 40	512	382
----------	----------	--	-----	-----

عند استلام التموينات الأخرى وإدخالها المخازن.

- ❖ المصدر: حساب 382 التموينات الأخرى المخزنة.....14255 دج
- ❖ الاستخدام: حساب 32 التموينات الأخرى.....14255 دج

/6/14

14255	14255	تموينات أخرى تموينات أخرى مخزنة إذن الدخول رقم 948	382	32
-------	-------	--	-----	----

**المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات (اللوازم):**

تتمثل في المقتنيات غير القابلة للتخزين مثل الكهرباء والغاز التي تستهلك مباشرة من طرف الكيان.

عند استلام فاتورة المشتريات غير المخزنة يجعل حساب 607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات مدينا وأحد حسابات المالية (512 أو 53) أو حساب 401 موردو المخزونات والخدمات دائنا.

**مثال 5:** \* بتاريخ n/4/14 استلمت وحدة تغذية الأنعام الفاتورة الخاصة باستهلاك الكهرباء والغاز للثلاثي الأول مبلغها 88782.17 دج.

\*بتاريخ n/4/20 سددت وحدة تغذية الأنعام فاتورة الكهرباء والغاز شيك. (ملحق رقم 25)

لتسجيل العملية عند وحدة تغذية الأنعام

❖ المصدر: حساب 401 موردو المخزونات والخدمات

88782.17.....دج

❖ الاستخدام: حساب 607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات

88782.17دج

		/4/14			
	88782.17	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		607	
88782.17		موردو المخزونات والخدمات الفاتورة رقم .....	401		

عند تسديد الفاتورة:

❖ المصدر: حساب 512 البنك.....88782.17دج

❖ الاستخدام: حساب 401 موردو المخزونات والخدمات.....88782.17دج

		/4/20			
	88782.17	موردو المخزونات والخدمات الصندوق		401	
88782.17		وصل نقدي رقم .....	53		

السنوات	2010	2011	%	2012	%
المشتريات	312189524.81	496061407.54	%59	568835168.75	%15



## المستودعات hangar:

هي عبارة عن قاعات تنقسم إلى عدة أقسام. هناك قاعة كبيرة تستعمل لتخزين المواد الأولية المتبقية (النخالة. الكالكار. الدواء) بها نوافذ للتهوية وبابان كبيران لدخول وخروج الشاحنات ومرتبطة مباشرة بمعمل الإنتاج

وقاعة صغيرة عددها 4

الأولى: تخزن فيها العجلات

ثانيها: تخزن فيها قطع غيار وسائل النقل

ثالثها: تخزن فيها غيار الآلات

رابعاً: تخزن فيها الزيوت

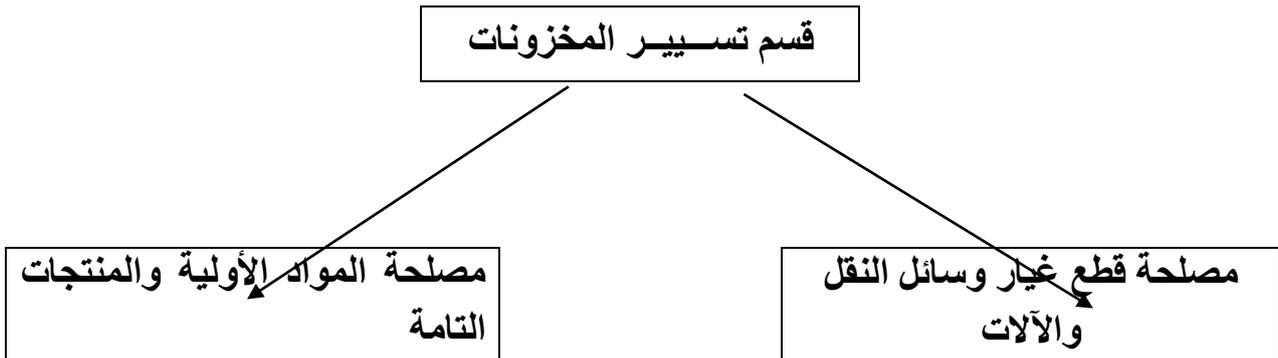
بعد وصول الطليبة تفرغ الذرى والصوجا مباشرة في نفق لتنتقل عن طريق آلة تسمى pupitreur أو الناقلة المشغلة عن طريق مختص ويسمى pupitreur وهذا بواسطة جهاز يسمى armoire de commande إلى المطمورة. وحتى لا تتلف المواد المخزنة يقوم هذا العامل بعملية (recyclage) كل 10 أيام.

## قسم تسيير المخزونات

يتفرع هذا القسم إلى مصلحتين

- مصلحة المواد الأولية والمنتجات التامة تقوم باستقبال وتخزين المواد الأولية والمنتجات التامة. وتصريفها إلى ورشة الإنتاج أو للزبائن.

- مصلحة قطع غيار وسائل النقل والآلات، تقوم بتخزين هذه القطع وتصريفها لمصلحة الصيانة.





### الشكل 11: الهيكل التنظيمي لقسم المخزونات

المصدر: مصلحة تسيير المخزونات

**ملاحظة:** لا تقوم الوحدة بتخزين المنتجات التامة، لأنها تنتج حسب الطلب، ويستلم العميل طلبته من الأغذية بمجرد إنتاجها.

ويضم قسم تسيير المخزونات 9 عمال موزعون كالآتي.

- رئيس قسم تسيير المخزونات.
- رئيس مصلحة الموارد الأولية والمنتجات التامة وأربعة عمال مساعدين.
- رئيس مصلحة قطع غيار وسائل النقل وعاملين مساعدين.
- يقوم قسم تسيير المخزونات بالمهام الآتية
- تقديم طلب الشراء عند وصول مخزون أي مادة أولية إلى حده الأدنى تقوم مصلحة المواد الأولية بتقديم وإرسال طلب شراء طلبيه demande d'achat إلى مصلحة التموين التي تقوم بشرائها.
- استقبال الطلبية: عند وصول الطلبية إلى الوحدة يقوم عامل من مصلحة القبول والوزن بعملية وزنها وتحرير وثيقة الوزن bon de pesage وعامل آخر من مصلحة مراقبة النوعية بمعابنتها والتأكد من مدى صلاحيتها وبحرر وثيقة الاعتماد في حالة مطابقتها للمواصفات المتقاعد عليها وبعدها يقوم عامل من مصلحة التموين بتحرير وصل استلام الطلبية bon réception ويرسل إلى مصلحة الموارد الأولية التي تقوم بإصدار وثيقة دخول المواد الأولية bon d'entre matière premier

### الوثائق المستعملة على مستوى قسم تسيير المخزونات

من أهم الوثائق التي يستعملها قسم تسيير المخزونات نذكر منها:

**وثيقة دخول المواد الأولية:** ملحق رقم(29)

تحرر عند استلام طلبيه المواد ويظهر فيها. رمز واسم المادة. الوزن الإجمالي. السعر  
الوحدوي. القيمة الإجمالية والملاحظات. وتمضى من رئيس مصلحة محاسبة المواد الأولية  
لقسم تسيير المحزونات ولمصلحة التموين ولمصلحة محاسبة المواد.

### وثيقة خروج المواد الأولية: ملحق رقم(28)

تحرر عند خروج المواد لأولية من المخزن إلى المعمل ويظهر اسم ورمز المادة  
وكميتها وتمضي من طرف رئيس قسم تسيير المحزونات ورئيس قسم الإنتاج. تحرر منها  
نسخ تبقى واحدة في قسم تسيير المحزونات. وأخرى ترسل إلى قسم لإنتاج. وأخرى إلى  
مصلحة المحاسبة العامة. والأخيرة إلى مصلحة محاسبة المواد.

المادة الأولية	قيمة مخزون أول السنة (دج)	القيمة السنوية للإدخالات (دج)	القيمة السنوية للإخراجات (دج)	قيمة المخزون آخر السنة (دج)
الذرى	11659421	353132626	359272457	5519590
الصوجا	16740728	215595027	244512903	7822852

الجدول 6: معلومات مختصرة عن أهم مادتين أوليتين تستورددهما الوحدة

➤ أخذت هذه المعلومات من قسم المحاسبة المالية.

### المطلب الثالث: دراسة عملية البيع

تتم عملية البيع في المؤسسة في إنتاجية لوحدة تغذية الأنعام بمستغانم حسب قواعد  
وأسس قانونية وذلك للتسيير الأمثل للمؤسسة.  
أن عملية بيع المواد التامة للزبون تتم عن طريق إيداع ملف مصلحة البيع لتلبية الطلب،  
والملف المتكون من:

- بطاقة فلاح
- شهادة بيطرية حسب المهنة الموجهة إليه.
- يودع الطلبية لتلبية حاجته في المصلحة.

تقوم مصلحة البيع بتوفير الجو الملائم للزبون وذلك بإتباعه خطوة بخطوة اتجاه  
المصالح حيث تعطيه وصل تسليم البضاعة حتى تقوم المصلحة بتحويل المواد الأولية إلى  
منتوج مصنع.

ثم تقوم مصلحة التخزين مرفقة بالوثائق المعمولة من طرف الزبون لتقوم في النهاية بعملية وزن الحمولة المنتجة ثم تقوم مصلحة البيع بإعادة فاتورة للزبون ثم تقوم مصلحة الأمن الداخلي بتحرير كل ما يوزع من المؤسسة.

### 1- مبيعات وحدة تغذية الأنعام:

لدى وحدة تغذية الأنعام أصناف مختلفة لمبيعاتها حسب حاجة كل نوع من الحيوانات وحسب رغبة الفلاح في المنتج الذي يرغب أن تنتجه وحدة أغذية الأنعام التي يملكها، وسنذكر في هذا الطلب مختلف هذه الأنواع كما يلي:

#### 1-1 أغذية الدجاج الموجه ليصبح لحوم بيضاء "CHAIR"

وهذا الدجاج يكون موجه للاستهلاك مباشرة، بمعنى انه تخصص مباشرة بمجموعة من الدجاج ليصبح لحوم بيضاء فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت إلى أن يصل إلى مرحلة الدجاج الموجه للاستهلاك بنوع من التغذية الخاصة بهذا النوع الذي ترغب في الحصول عليه والمتمثلة فيما يلي:

- تغذية البداية (démarrage) والتي تكون في المرحلة الأولى من عمر الكتكوت.

- تغذية النمو (croissance) وتكون من مرحلة الكتكوت إلى أن يصبح في مرحلة الدجاج.

- تغذية (1 finition و 2 finition) وهي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ لكن من اجل أن يوجه للاستهلاك يجب أولا التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج وهذه التغذية تساعد على حرق تلك الشحوم وبهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهزا ليوجه للاستهلاك كالحوم البيضاء.

#### 1-2 أغذية الدجاج البيوض pont:

وهنا أيضا نستطيع التحكم في المنتج الذي نرغب به , إما بيض موجه للاستهلاك أو بيض ملقح ليصبح كتاكيت بإعطائه أغذية خاصة يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذي البداية في الأسبوعين الأولين (démarrage) .

- تغذية pfp1 وتكون من الأسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو الى غاية الأسبوع الثامن.

- تغذية pfp2 وتكون من الأسبوع الثامن إلى غاية الأسبوع الثامن عشر.

- تغذية الدجاج الذي ينتج بيض موجه للاستهلاك *pondeuse* وهو عبارة عن غذاء خاص يتحكم في إنتاج هذا الدجاج للحصول على بيض عقيم غير ملقح وهذا من جل البيض الموجه للاستهلاك.

- تغذية الدجاج المنتج البيض المحق الذي يصبح كتاكيث بعد فترة ويسمى بـ PONT REPRO وبهذا نحصل على بيض ملقح للحصول على كتاكيث، إما تباع مثلما هي أو تخضع لإحدى المرحلتين 1 أو 2 التي سبق ذكرها .

### 3-1 تغذية البقرة RUMINANT :

وتنقسم هي الأخرى إلى قسمين كما يلي :

- تغذية ( BOVIN ) وهو غذاء خاص بالبقرة الحلوب يساعد على إنتاج الحليب ولا يجوز للثور التناول من نفس غذاءها لأن كل نوع له غذاء يتوافق حسب حاجته وطبيعة الحيوان بنفسه ما نرغب في الحصول عليه من منتج كما سلف وأن ذكرنا.  
- تغذية ( OVIN ) وهنا يوجد هذا النوع من الغذاء إلى الثور والخروف لأنه يساعد في النمو.

### 4-1- تغذية أخرى تدعى — Divers :

و تخص بالذكر باقي الأنعام التي نذكرها في الأصناف أعلاه و منها :

- الديك الرومي.

- الحصان.

- الغزلان إذا كنا نتحدث عن الحيوانات الموجودة بحديقة الحيوانات.

- الأرنب.

- وباقي الحيوانات.

### 2-تحليل رقم الأعمال:

رقم الأعمال هو مجموعة مبيعات السلع والموارد او مجموع الخدمات المحققة والمقدمة من طرف المؤسسة للغير خلال دورة الاستغلال.

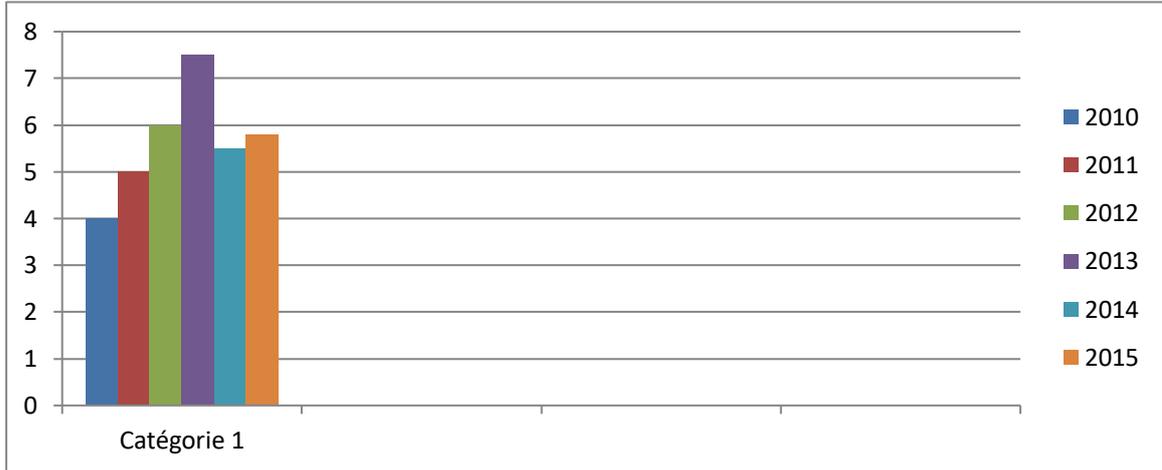
السنوات	2010	2011	%	2012	%
رقم الأعمال	406056387.88	539532222.25	32.87%	623089723.98	15.48%

السنوات	2013	%	2014	%	2015	%
رقم الأعمال	748119768.64	20.06%	543969987.50	-27.28%	551241949.80	1.33%

الجدول 7: تطور رقم الأعمال وحدة تغذية الأنعام مستغانم .

➤ المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملحق رقم (16)

من خلال الجدول أعلاه الذي بين لنا تطور رقم الأعمال خلال السنوات المدروسة نلاحظ تزايد مستمر في رقم الأعمال , هذا الارتفاع ناتج عن توسع السوق التي تغطيها منتوجات الوحدة (زيادة الحصة السوقية) ، بينما في السنوات الأخيرة 2014 و 2015 نلاحظ تناقص في رقم الأعمال مقارنة مع السنوات الماضية و يعود سبب هذا إلى المنافسة في السوق خاصة المؤسسات الخاصة المنافسة لوحدة تغذية الأنعام و كذلك عدم توفر المادة الأولية



● الشكل 12: تغير رقم الأعمال من سنة 2010 إلى سنة 2015

➤ المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 4.

مثال تطبيقي: لفاتورة بيع منتج لوحدة دجاج البيوض زبون حافيب.(ملحق رقم 26)

**التسجيل المحاسبي عند عملية البيع :**

حساب منتجات مبيعات (701) ..... 358708.00

حساب الضريبة على البيع (445) ..... 32283.72

حساب الزبون (411) ..... 390991.72

**التسجيل المحاسبي عند عملية التسديد:**

حساب البنك (512) ..... 390991.72

حساب الزبون (411) ..... 390991.72

**خلاصة الفصل:**

تطرقنا في هذا الفصل حول مؤسسة تغذية الأنعام "UAB" إلى كل دوائر المؤسسة ومصالحها مرورا بمهام كل مصلحة ودورها الفعال في المؤسسة وعلاقة كل دائرة بأخرى بالاستناد إلى الهيكل التنظيمي، وعدد العمال حسب مهامهم كما تطرقنا إلى مشتريات المؤسسة من مواد أولية وغيرها لنمر بعملية التخزين الذي يمر بعدة مراحل إلى التصنيع حسب الطلب ثم البيع الذي يعرف تدني ملحوظ في رقم الأعمال مقارنة بالسنوات السابقة.



على ضوء ما ورد في هذه الدراسة والتركيز على النقاط التي تداولتها مراقبة التسيير للتحسين والرفع من مستوى الأداء المالي وتطرقنا إلى مفهوم نظام مراقبة التسيير ومختلف العناصر التي يعتمد عليها وكذا على الإطار العام للأداء والأداء المالي بصفة خاصة وهذا تحت عنوان "ما أثر مراقبة التسيير على التحسين والرفع من مستوى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" تلعب مراقبة التسيير دورا هاما في المؤسسة ولها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بالأداء وهي أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة، حيث تعمل على تزويدها بالمعلومات عن طريق التقارير، قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بسير المؤسسة، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الاداء المالي داخل المؤسسة.

كما أنها تستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية توضح مبادئه واستخداماته من خلال تناولنا لهذه البحوث، ويرتكز نظام مراقبة التسيير في المؤسسة على الرقابة البعدية وذلك للوقوف والحكم على الاداء المحقق (النتائج).

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام «UAB» تبين لنا أن الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير في المؤسسة الاقتصادية وهذا يركز على الأداء المالي للمؤسسة.

إن لمراقبة التسيير دور محوري في الواقع من مستوى الأداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم. وأخيرا نعود بالتوصيات التالية:

وحدة تغذية الأنعام «UAB» تحتوي على معدات مع قدرة إنتاج بـ 10 أطنان في الساعة لا يمكن أن توفر ولا حتى لتغطية السوق الوطنية ولهذا فإن الوحدة تحتاج إلى تجديد شامل بتمديد وتجديد الوحدة مع قدرة أعلى، تغيير سياسة التوظيف الحالية، تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل المشاكل، وتقديم النصح والإرشاد لهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها.

# قائمة المراجع



## ■ قائمة الكتب باللغة العربية:

- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1988.
- عايدة الخطاب، التخطيط الاستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989.
- محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- محمد الفيومي محمد، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف-الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان الأردن، 1997.
- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999.
- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
- السعيد فرحات جمعة، الأداء لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004.
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الاداء المؤسسي، الشرقية، الإمارة العربية المتحدة، 2009.

- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009.
- فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل، عمان.
- علاء فرحان طالب، الحكومة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011.
- وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، اليازوري، 2011.
- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2011.
- سفيان بن قاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية-منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق.
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص8.

#### ■ المجالات ومذكرات الماجستير:

- بن خروف جليلة، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بومرداس، 2009.
- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية/ 2006. والتسيير، جامعة ورقلة، العدد 04-2006.
- محمد الصغير قريشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ط2، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011.
- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 09-2011.

- محمد سليمان، الابتكار التسويقي وأثره على تحسين اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المسيلة، 2007.
- عبد الملّيك مزهودة، الاداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد الأول، 2011.
- عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002.

### قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

- A.khemakhem,dynamique de contrôle de gestion, édition, dunod, france,1977.
- Bouquin H ,la comptabilité de gestion, 2<sup>eme</sup> édition economica ,paris,1997.
- C.Alazard et S.Sépari, contrôle de gestion, manuel et applications, 2eme édition, dunod, France, 2010.
- Frédéric gutier, Annepezet, contrôle de gestion, Darios et Pearson éducation, France,2006.
- Hamadouche Malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'ESC, Alger , 2000, p09.
- Isabelle et L .de Kerviler ,le contrôle de gestion ,3<sup>eme</sup>Ed, economica, paris,2000.
- KhemissiChiha ,gestion et stratégie financière, 1<sup>ere</sup>Ed houma,Alger,2005.
- M.Gervais,contole de gestion,ed economica,paris,France,2000.
- Moussa Hamam, comptabilité générale selon l'SCF,Ed le savoir, Alger,2011.
- Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier,4eme édition, revue banque ,France,2002.
- Nacer Eddine Sadi, contrôle de gestion stratégique, Edition Harmattan, paris, France, 2009.

- Nobertguedg, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, paris, 2000.
- Toufik saada comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3em édition vuibert, 2008.

# قائمة

المسئلة



معلومات عامة عن عينة الدراسة:

الجنس: ذكر  أنثى

العمر: أقل من 30 سنة  من 30 إلى أقل من 40 سنة

من 40 إلى أقل من 50 سنة  أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي: ليسانس  ماجستير  دكتوراه  شهادة مهنية

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات

من 10 إلى أقل من 15 سنة  أكثر من 15 سنة

الأسئلة:

1- على أي أداء يتم التركيز في المؤسسة؟

الأداء البشري  الأداء المالي  لأداء التقني  الأداء الكلي

2- ما هو حسب رأيك الهدف الرئيسي المركز على تحقيقه من بين أهداف الأداء المالي؟

النمو  المردودية والربح  التوازن المالي  السيولة

3- ما هي المعايير المستخدمة للقياس والمقارنة؟

تاريخية  قطاعية  مطلقة

4- تتوفر الموارد المالية والبشرية لتحقيق الأهداف المسطرة؟

موافق  غير موافق  محايد

5- متى يتحقق أداء المؤسسة؟

الأهداف المحددة محققة  معظم النتائج محققة وبأدنى التكاليف

6- هل يوجد بالمؤسسة نظام مراقبة التسيير؟

لا  نعم

7- متى تتم الرقابة؟

رقابة قبلية  رقابة أنية  رقابة بعدية

8- يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات بإنتاج معلومات.

موافق  غير موافق  محايد

9- من بين النشاطات التي يقوم بها مراقب التسيير

الميزانيات التقديرية  التقرير الداخلي والخارجي  وضع الإجراءات

المحاسبة  النظام الإعلامي في المؤسسة

10- تساعد مراقبة التسيير على تحقيق الأهداف المالية من خلال التوجيهات والاستشارات؟

موافق  غير موافق  محايد

11- ما هي المهام المسندة لمراقبة التسيير؟

رقابة  توجيه  تنبؤ

12- هل تعتقد أن مراقبة التسيير ضرورية في المؤسسة؟

نعم  لا

13- هل الغرض من مراقبة التسيير التحكم في الأداء في المؤسسة؟

نعم  لا  محايد

14- هل توجد علاقة بين مراقبة التسيير والوظائف الأخرى؟

نعم  لا  محايد

15- الأسئلة المتعلقة بفعالية مراقبة التسيير للرفع من مستوى الأداء المالي:

موافق غير موافق محايد

ما هي مهام مراقبة التسيير؟

- |                          |                          |                          |  |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – تحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها.  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – وضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – مساعدة المسؤولين العاملين على التعلم والتدريب وتحسين الأداء.   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – تصحيح التأثيرات والانحرافات في قياس الأداء   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – معرفة ودراسة دقيقة للإيرادات والتكاليف   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية. |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.                            |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – وضع التقديرات التي يراعي فيها القدرة على الإنجاز.  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | – تحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات.   |

16 - Etat Financier TCR (2010-2015)

17 - Mandat de Paiement

18 - Demande de Chèque

19 - Facture Premix

20 - Bon de Réception 1

21 - Bon de Réception 2

22 - Bon de Livraison

22 - Bon de Commande

23 - Chèque

24 - Fiche D'imputation

25 - Facture Sonal gaz

26 - Facture Benalioua

27 - Facture SPA Havip

28 - Ticket de Pesé

29 - Bon de Sortie

30 - Bon de Livraison

31- Bon de Commande

## المخلص:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، والتي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعمولة وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة. في ظل هذه الظروف أصبح لزاما على مسيري المؤسسات مهما كانت طبيعتها وضع نظام فعال للرقابة على تنفيذ الخطط والبرامج بمدى تحقيق الفعالية في الأداء. كما أنها مصدر كل التحسينات في المؤسسات للأداء الاقتصادي والمال.

ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء وكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية. والمؤسسات الجزائرية هي بحاجة أكبر لذلك نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية .

### الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير، الكفاءة والفعالية، الأداء

. **Résumé :** Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises économique et se considère comme l'un des supports de bon fonctionnement. Dans l'environnement actuel qui se caractérise de développement technologique, la pression concurrentielle et la globalisation. Ce qui est obligé les entreprises d'adopter un système de contrôle efficace. il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience. le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et financière des entreprises, avec l'orientation et les recommandations, l'évaluation de la performance, la détection et l'analyse des écarts. Les entreprises Algériennes sont confrontées a la nécessité de mettre en place des dispositifs de pilotage économique comme le contrôle de gestion afin de confronter tous ces changements dans le sphère économique.

**Les mots clés :** le contrôle de gestion, l'efficacité et l'efficience, la performance