

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور مراقب التسيير في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة سونطراك المركب GP1/Z

مقدمة من طرف الطالبين :

➤ قدور بكير مريم البتول.

➤ رحو ابراهيم.

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفحة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	الطيب معارفية	أ. محاضر أ	مستغانم
مقررا	عبد القادر موزاوي	أ. محاضر أ	مستغانم
مناقشا	عبد اللطيف عثمان	أ. محاضر ب	وهران 2

السنة الجامعية 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ
الَّذِي يُخْرِجُ الْمَوْتَىٰ
وَيُدْخِلُهُمْ فِي الْأَرْوَاحِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ
الَّذِي يُخْرِجُ الْمَوْتَىٰ
وَيُدْخِلُهُمْ فِي الْأَرْوَاحِ

شكر و تقدير

إنه لمن دواعي الغبطة والسرور أن نتقدم بتشكراتنا
و هذا من باب قول الحبيب عليه الصلاة والسلام:

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله."

خير محمود و مشكور هو المنعم سبحانه و تعالى الذي منّ علينا بفضله
و وفقنا لإتمام هذا العمل.

كما لا يسعنا إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل والامتنان للأستاذ المحترم
موزاوي عبد القادر الذي تكرم بإشرافه علينا لإنجاز مذكرة التخرج
و كان لنا خير مرشد في هذا العمل.

دون أن ننسى التقدم بالشكر الجزيل إلى كل إطارات مؤسسة GP1/Z بعين كبيرة، و على رأسهم السيد "ستيلا سيدي
محمد" المكلف بمصلحة الإعلام و التسيير، و كل من "بنات رفيق"، "عبدومي نذير"، "خلوفي منال"، "بلهواري فاطمة".

كل الشكر و العرفان إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا من بعيد أو قريب في هذا العمل المتواضع
إما بالعون أو النصيحة وحتى بالكلمة الطيبة.

-جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم -

و آخر دعوانا أنّ الحمد لله رب العالمين .



إهداء يتولى

" إذا كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم، و إذا كانت أول الانطلاقة دموعاً فإن نهايتها بسمعة، و كل بداية لا بد لها من نهاية و هاهي السنوات قد مرت و الحلم يتحقق اللهم لك الحمد قبل أن ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا لأنك وفقتني لإتمام على هذا العمل"

الحمد لله و كفى و الصلاة و السلام على المصطفى (ص)...

أهدي ثمرة جسدي و فرحتي التي أنتظرها طول حياتي إلى من قال فيهما الله سبحانه و تعالى:

"وَإِذْ أَخَذْنَا مِنَ النَّارِ مِيثَاقَ الْهَوَىٰ وَوَقَّعْنَا مِنْهَا أُمَّمَّنَا وَأُمَّمَّنَا بِمَا رَبَّانِي صَغِيرًا"

إلى من أضاء في ليالي العتمة طريقتي، إلى من أفنيت عمرها في سبيل أن أحقق طموحي و أخلق في أعلى المراتب.. إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب و معنى الحنان و التفاني... إلى بسملة الحياة و سر الوجود، إلى من سهرت، ساندت و كافحت دوماً، من أجل أن تراني أتوج نبل قلاعة شرفه التخرج إلى من أرى الحياة من فوهة الأمل المنبعثة من عينيها... " أمي الغالية".

إليك يا من يرتعش قلبي لذكريك، و يا من أفتقدك منذ الصغر إلى روح والدي الطاهرة رحمة الله عليه...

إلى قدوتي و وحيدتي، إلى من أعتبره أباً، أذا و صديقاً من كان له بالغ الأثر في الكثير من العقبات سدي و ملاذي وفقه الله أينما حلط خطواته ... "أخي محمد".

إلى مؤنستي و نجمتي المضيئة التي تنير عتمة حياتي، صديقة الأيام و الخطوة الأولى إلى من كانت في الأيام العجاف سداً ممطراً ضلعي الثابت آخر العنقود و صاحبة المقام الأقرب إلى قلبي... "أختي أمون"

إلى الأم الثانية و الأخي الكبرى إلى من لا تفارقني البسمة معها إلى من لم تتوانى في مد يد العون لي... "خالتي خيرو" حفظها الله هي و عائلتها الصغيرة

و لأنسى رفيق الروح إلى من كان ظلي حين يلمحني التعب، ملازمي في عسري قبل يسري المتكأ و الرفيق المعين الذي شاركني خطوات هذا المشوار ... "بلعسل عابد"

إلى الروح النقية الجنود الخفية إلى الداعمين من بعيد أفراد العائلة ...

إلى نفسي الطموحة التي تدفعني للأمام و لا تقبل الاستسلام أبداً

من قال أنا لها "نالمنا" و أنا لها وإن أبى ربحنا عنها أتيت بها ...

و إلى كل من حملهم قلبي و حفظهم ذكرتي و لم تحملهم مذكرتي إلى كل من علمني حرفاً في حياتي... إليكم جميعاً أهدي ثمرة جسدي.

أهدي بعثي هذا راجية من الله عز وجل أن يجعله مفتاحاً لأفراقي.

إهداء ابن مهيمن

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين.

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى :

إلى من باع شبابه ليشق لي الطريق و أشعل سنين عمره ليضجء لي الطريق، إليك أبي الغالي حفظك الله و ربك

إلى من وضعت تحت قدميها الجنة فكانت نبع الحنان و منبع الأمان إليك أمي شفاك الله و حفظك و ربك .

إلى أشقائي و ورود ...

إلى كل عائلة رحو كبيرا و صغيرا من قريب و بعيد

إلى كل زملائي و زميلاتي في مسيرتي الدراسية .

إلى كل من وسع قلبي و لم تسعه ورقتي ...

ملخص

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، و التي 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 والمالي.

نظرا لما تضيفها للرقابة على المؤسسات من خصائص ومميزات وذلك من خلال قدرة نظام مراقبة التسيير على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء و كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية. والمؤسسات الجزائرية هي بحاجة أكبر لذلك نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية.

Currently, management control occupies an important position in economic institutions, upon which the success of management processes depends in the current environment characterized by globalization, technological advancements, and fierce competition. Under these circumstances, it has become necessary for organizational managers, regardless of their nature, to establish an effective system for monitoring the implementation of plans and programs in order to assess performance efficiency. Additionally, management control serves as the source for all improvements in economic and financial performance within organizations.

Due to the characteristics and advantages it provides to the control of institutions, management control systems have the ability to streamline and guide organizations by measuring and evaluating performance, detecting deviations, identifying their causes, suggesting possible solutions, and ultimately achieving goals efficiently and effectively. Algerian institutions, given the transformations taking place in the economic environment, are in greater need of such systems.

الفقرس

صفحة	الفهرس
III	الشكر و التقدير.
IV	إهداء مريم البتول.
V	إهداء إبراهيم.
VI	الفهرس .
VII	قائمة الأشكال.
X	قائمة الجداول.
X	مقدمة عامة.
XI	
	الفصل الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير.
2	تمهيد.
3	
3	المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير.
5	مطلب الأول: نشأة و تطور مراقبة التسيير.
7	مطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير.
	مطلب الثالث: أهمية و أهداف مراقبة التسيير.
10	المبحث الثاني: أنواع و مكونات مراقبة التسيير.
10	مطلب الأول: أنواع مراقبة التسيير.
13	مطلب الثاني: مكونات نظام رقابة التسيير.
13	مطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير.
16	المبحث الثالث: مسار مراقبة التسيير و آلياتها و دور مراقب التسيير.
16	مطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.
20	مطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير.
24	مطلب الثالث: دور مراقب التسيير.

26	خلاصة الفصل.
	الفصل الثاني: دور مراقب التسيير في تحسين أداء المؤسسة.
28	تمهيد.
29	المبحث الأول: ماهية الأداء.
29	مطلب الأول: مفهوم الأداء.
31	مطلب الثاني: أبعاد الأداء و العوامل المؤثرة فيه.
33	مطلب الثالث: أنواع الأداء.
35	المبحث الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير.
35	مطلب الأول: تحليل المحيط و قطاع نشاط المؤسسة.
37	مطلب الثاني: تحليل المحيط الداخلي للمحيط.
37	مطلب الثالث: اقتراح نظام لمراقبة التسيير و متابعته.
39	المبحث الثالث : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين الأداء.
39	مطلب الأول : الأدوات التقليدية.
43	مطلب الثاني : الأدوات الحديثة.
56	مطلب الثالث : الأدوات الأخرى.
62	خلاصة الفصل.
	الفصل الثالث: دراسة حالة سونطراك
64	مقدمة.
65	المبحث الأول: ماهية سوناطراك.
65	مطلب الأول: تاريخ سونطراك.
66	مطلب الثاني: تعريف سونطراك.
67	مطلب الثالث: منظمة سونطراك و مكانتها في الاقتصاد الجزائري.

70	المبحث الثاني: عرض مركب GP1/Z.
70	مطلب الأول: تاريخ وتعريف GP1/Z.
72	مطلب الثاني: هيكل التنظيمي لمركب GP1/Z.
73	مطلب الثالث: تعريف الإدارة المالية لمركب GP1/Z.
77	المبحث الثالث: تحضير و إعداد الميزانية التقديرية في المركب GP1/Z.
77	مطلب الأول: تعريف ميزانية.
77	مطلب الثاني: المراحل الأولية لإعداد ميزانية المركب GP1/Z وتنفيذها.
87	مطلب الثالث: مثال حقيقي للميزانية لمركب GP1/Z.
89	خلاصة الفصل.

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الفصل المأخوذ منه	رقم الشكل
04	مكونات النظام .	الفصل الأول	1-I
09	أهداف مراقبة التسيير .		2-I
17	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع مديرية العامة.		3-I
18	مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية الوظيفية .		4-I
18	مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير.		5-I
19	مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير.		6-I
22	مراحل وضع نظام مراقبة التسيير.		7-I
23	تداخل مراقبة التسيير في مراحل قيادة المؤسسة.		8-I
	العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية PORTER.	الفصل الثاني	1-II
	لوحة القيادة تعكس الإستراتيجية.		2-II

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الفصل المأخوذ منه	رقم الجدول
05	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير.	الفصل الأول	1-I
	الشكل العام للوحة القيادة مركز المسؤولية.	الفصل الثاني	1-II

مقدمة عامة :

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا لأوجه نشاطاتها الاقتصادية وتوسعا في حجمها وتعددا لهياكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي و ما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه ضف إلى ذلك التغيرات المعطيات السياسية الاقتصادية و المالية التي فرضها المحيط، وكذا مراعاة القوانين و النظم التي تكون الإطار السياسي و القانوني.

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

و بالتالي نجد أن الوسيلة الأساسية لتحسين أداء المؤسسات تتوقف إلى حد كبير على التحكم في التسيير و مراقبته ، ومن هنا تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير، فلقد أصبح يعد من بين أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا، فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات، والعمل على تصحيحها في الأوقات المناسبة، وقبل تفاقم الأوضاع، كما أنه يعمل على وضع علاقة بين الأهداف والوسائل و النتائج ومتابعتها، من أجل تحقيق الفعالية، الكفاءة و الملائمة، و بالتالي فإن هدفي مراقبة التسيير هو الربط بين القمة في نظام التسيير (الأهداف) والقاعدة (الوسائل، النتائج). لقد أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، و يفرض نفسه على المسير الذي يريد أن يحقق النجاح، وهذا لتمكينه من دعم مراقبي التسيير الذي يفترض فهم الكفاءة والتخصص لتحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي تحديد الأهداف والإستراتيجيات ومتابعة تنفيذها، إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات والأداءات خاصة مع لامركزية المهام، لجعلها تسعى كلها إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، و بالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الداعم الذي يربط بين المستوى الإستراتيجي و المستوى التنفيذي.

كما أنه من الواجب على مراقب التسيير أن يعمل على إظهار الجوانب الحسنة لهذا النظام بإقناع العاملين أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب وإنما محاولة تفادي الانحرافات إن حدثت ثم الوقوف عليها تفسيرها ليتم تصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل، وبالتالي تحسين أدائهم وأداء المؤسسة ككل. كما يعمل على إقناعهم بأن هذا النظام يدعو إلى الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، وهذا ما يشجع العاملين على تقبل النظام و استعمال أدواته.

إن نجاح مراقب التسيير في تحقيق هذه المهام ستوفر عليه الكثير من المتاعب، لأن ارتياح العاملين لنظام مراقبة التسيير سيؤدي إلى كسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها، وهذا ما سيزيد من نجاح النظام.

و بعد ذلك يعمل مراقب التسيير على تطبيق مجموعة من الأدوات حسب الأولوية وحسب احتياجات المؤسسة وهي أدوات أساسية ومهمة لقيادة المؤسسة وللتحكم في التسيير وتحسين الأداء.

الإشكالية و الفرضيات:

و مما سبق ذكره تبلور معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هو دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية :

و للإجابة عن هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم مراقبة التسيير ؟
- كيف يمكن استعمال أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هي الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير ؟

الفرضيات:

وللإجابة على هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية:

- أن مراقبة التسيير تعمل على مساعدة المسؤولين العاملين في التحكم بأدائهم التسييري، بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية، توفر لهم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل يضمن انسجام الإستراتيجية و التنفيذ اليومي، تتابع الأداء وتقتراح مجموعة من التوصيات تمكن من تصحيح الوضعية وهي بهذا مسار دائم للتعديل.
- يمكن استخدام أدوات مراقبة التسيير لتحديد النقاط القوية و الضعف في المؤسسة و تحديد العمليات التي يمكن تحسينها. و من خلال تحليل البيانات المالية و التحقق من الامتثال للمعايير المحاسبية و المالية و الإدارية، يمكن اتخاذ القرارات الصحيحة لتحسين الأداء و تحقيق الأهداف المحددة.
- تشمل الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير العديد من الأدوات المالية و الإدارية، مثل القوائم المالية و تقارير الأداء و التحليل المالي و التحليل النسبي و التحليل العملياتي و تقارير الإنتاجية و تقارير الجودة و التحليل التكاليفي و تقارير الأسهم و التحليل الخارجي و التحليل الداخلي.

أسباب اختيار الموضوع :

يمكن تقديم أسباب وقوع الاختيار على هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الرغبة في اكتشاف مراقبة التسيير كنظام يضمن التحكم في التسيير.
- توضيح النظرة العلمية لنظام مراقبة التسيير.
- المساهمة في تقديم أهم طرق معالجة مشاكل التسيير في المؤسسات الاقتصادية .
- نقص الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع رغم أهميته

أهداف البحث:

يمكن استعراض أهداف البحث في النقاط التالية:

-عرض وتحديد مفهوم مراقبة التسيير و مهامه، وكيفية تصميمه،
-استخلاص الطرق والأدوات التي يمكن الاستعانة بها وتوظيفها توظيفا سليما في ظل التطورات الحاصلة
و التعقيدات التي تواجه المؤسسات الوطنية على المستويين الداخلي والخارجي و مدى فعاليتها في تحسين الأداء،

- إبراز دور مراقبة التسيير في تحسين الأداء، ومساهمتها في إخراج المؤسسة من الأزمات والمشاكل التي تعانيها وذلك إنطاقا من الأدوات التي تعتمد عليها، وتستعين بها لتحسين الأداء.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في:

- إبراز ضرورة هذا النظام في القطاع الاقتصادي.
- لفت الانتباه إلى خطر المنافسة.
- إبراز العديد من الأفكار التي يجب على المسيرين الاطلاع عليها.
- إبراز ضرورة تطبيق مراقبة التسيير لضمان النجاح و الاستمرارية للمؤسسات الاقتصادية.

الدراسات السابقة :

- مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR سيدي لخضر) للطلاب فلاح عثمان جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2015/2016.
- مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي (دراسة حالة على مستوى شركة سونطراك - مركب GP1/Z أرزيو- للطلبة خديم أمينة جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2016/2017.

▪ مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير تخصص علوم التسيير بعنوان نظام مراقبة التسيير : أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر - FLASH ALGERIE - SPA) للطالبة عقون سعاد جامعة الجزائر 2001/2002.

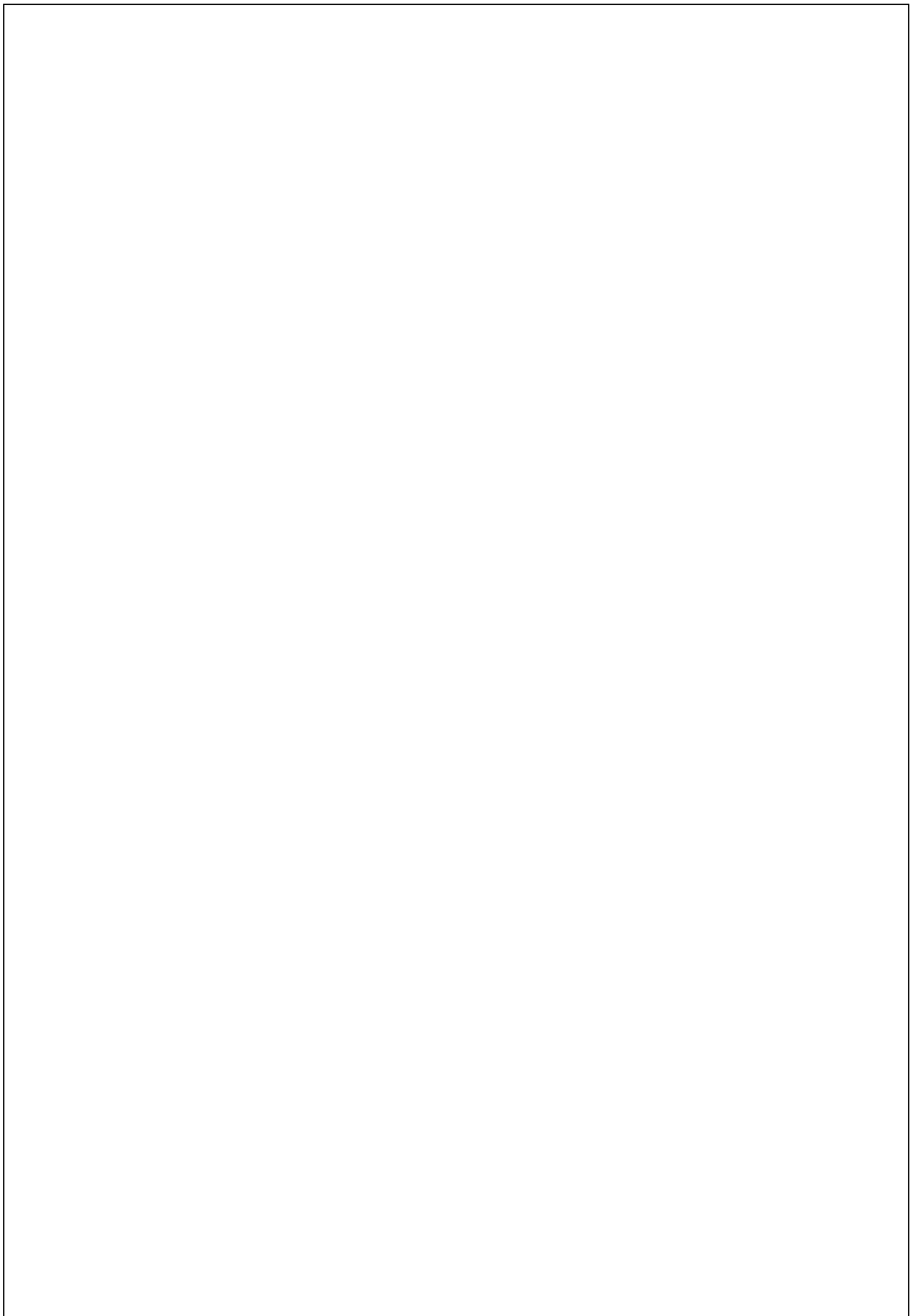
منهجية البحث:

أما المنهج المتبع في إعداد هذه الدراسة فإن المنهج الوصفي التحليلي تماشيا مع الأهداف المبتغاة من وراء هذا البحث حيث أن هذا المنهج يسمح بتبسيط المعلومات و الأفكار التي يحتويها من جهة ويتعمق في التحليل بتحديد الجوانب الدقيقة لموضوع من أجل الوقوف على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية رغم صعوبة وجود مراقبة التسيير بالمفهوم الحقيقي مما حال دون إتمام البحث على الشكل المرجو. و لمعالجة هذا الموضوع فقد قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول حيث:

حيث في الفصل الأول تناولت الجانب النظري لمراقبة التسيير حيث تطرقت إلى ماهية مراقبة التسيير و مسارها داخل المؤسسة.

أما الفصل الثاني فتطرقت إلى دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال دراستي للأداء بصفة عامة و أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على تحسين الأداء.

و في الفصل الثالث أجريت دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة سونطراك – مركب GP1/Z أرزيو- على كيفية إعداد الميزانية التقديرية في مركب GP1/Z.



الفصل الأول :

الإطار النظري لمراقبة التسيير

تمهيد:

تعتبر مراقبة التسيير كمنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير و اتخاذ القرارات و قد عرفت تطورا في دلالتها و تطبيقاتها تماشيا مع مفهوم الجزاء و العقاب و تظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية و تقتصر على بعض المؤسسات ، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها . و قبل بدايتها كالتخطيط و اختيار الوسائل و تحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة و استراتيجياتها . و تقدم الاستشارة و اتخاذ القرارات. ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها و وسائلها. و بعد إنجاز العملية تقوم بتحديد الانحرافات و رقابة الجودة من حيث التكلفة. الوقت و المواصفات و مدى تحقيق الأهداف الموجودة و من ثم المساعدة المسير في اتخاذ القرار . و من أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز و إعطاء المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير .

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير.

المطلب الأول: نشأة وتطور مراقبة التسيير.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها أنا ذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك جند شركة "فورد" و "جنرال موتورز وهذه الشركات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية. ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:

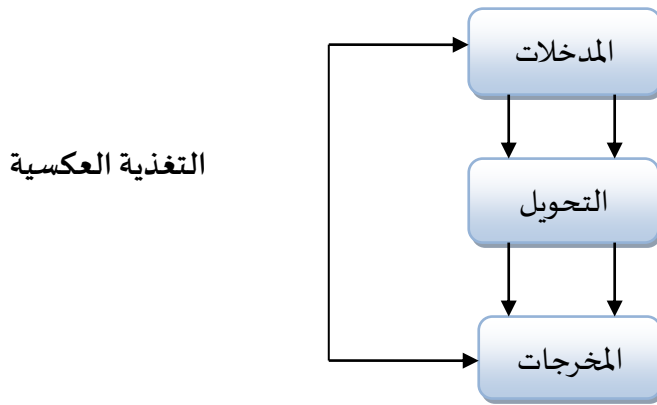
1

المرحلة الأولى: في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبية العامة، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، و المنتجات المحققة و المباعية من طرف المؤسسة. و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الكيمائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 و هذا النظام و وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة حيث تم وضع ميكانيزمات التنظيم و تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، بالإضافة إلى فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها. و هي ترتبط بظهور مفهوم "la Cybernétique" يعرف على أنه الاتصال و المراقبة داخل الأنظمة و تتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية كما يوضحها الشكل:

¹ هوارى معراج . مدخل الى مراقبة التسيير . ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر . 2011 . ص 5

الشكل رقم (1-1): يوضح مكونات النظام .



المصدر: ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 13.

- المدخلات: تتمثل في عناصر المحيط (عوامل الإنتاج)، و التي تدخل لتستعمل في النظام و تؤثر عليه و تعرف بمدخلات المتغيرات.
- المخرجات: وهو ما يخرجها النظام نتيجة حركته أو نشاطه.
- التحويل: يتمثل في تحويل المدخلات عن طريق منحها بالعناصر الداخلية للنظام و تحويلها إلى مخرجات.

المرحلة الثالثة: المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة¹.

المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية².

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² عدة بن يوسف عبد الرحمان، بلحسن محمد، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس"، 2006-2007، جامعة مستغانم، ص 25.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير تعاريف عديدة اشتقت من خلال رؤية معينة لها في إطار مراقبة المؤسسة حيث اختلف العديد من الباحثين في تفسيرهم لمعنى مراقبة التسيير باختلاف وجهة نظرهم، نواحي التركيز الذي ينظر من خلالها إليها و الزمن الذي صيغ فيه التعريف.

يمكننا توضيح أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب الجدول التالي :

الجدول(1-1) : أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير .

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
النظرة الكلاسيكية	<ul style="list-style-type: none"> ● مراقبة المحاسبة و المالية. ● مركزة على التحقيق. ● تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات .
مدرسة العلاقات الإنسانية	<ul style="list-style-type: none"> ● مراقبة اجتماعية – اقتصادية. ● مشاركة، تحفيز. ● اتصال.
التقارب النظامي و التنظيمي	<ul style="list-style-type: none"> ● قيادة المنظمة. ● مراقبة منتظمة للأنظمة الفرعية. ● علاقة: هيكلية، أهداف، أدوات. ● علاقة: اتصال، معلومات، أداء.

المصدر: LAUZEL . P. 1994. P8

و حتى يمكننا الإلمام بمعنى مراقبة التسيير، فإننا سنقوم باستعراض جملة من التعاريف المقدمة عنها، والمتمثلة فيما يلي :

- حسب (RN ANTHONY) فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين . من أنه تم الحصول واستغلال الموارد بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المنظمة.¹
- يضيف (M) GERVAIS) للتعريف السابق مفهوم ملائمة الموارد للأهداف، إضافة إلى التأكد من أن النشاطات الحالية تسيير في اتجاه الإستراتيجية المحددة، تتوافق مراقبة التسيير أيضا مع

¹ La duff , R, 1999, P194

المسار الذي يضمن نجاح أعمال المؤسسة، أي أن تكون الموارد المستعملة أقل و بوضوح من القيمة التي تم خلقها جماعيا والمدركة في السوق.¹

- يقول كل من LIARDOIN و (HJORDAN) أنها السيورة التي يسمح للمسيرين بالتأكد من أن الموارد البشرية المادية والمالية تستخدم بفاعلية للوصول إلى الأهداف قصيرة الأجل في إطار إستراتيجية المؤسسة طويلة الأجل.²
- كما يعرفها (SCHMIDT) على أنها مجموع الأعمال الإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة المسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة.³
- أما المخطط المحاسبي العام الفرنسي، فهو يرى أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية، دورية تخص سير المؤسسة تؤدي مقارنة هذه المعلومات مع معطيات سابقة أو متوقعة عند اللزوم إلى اتخاذ تدابير تصحيحية ملائمة و بسرعة.⁴
- مراقب التسيير حسب الجمعية الفرنسية لمراقبي التسيير مسؤول عن تصميم نظام المعلومات، هو مسؤول أيضا عن السير الحسن له، ويعمل على أن يستخدم هذا النظام فعليا من طرف كل مسئولى المؤسسة بهدف زيادة مردودية الأموال المستثمرة، كما يقوم بتقديم آراء توصيات.⁵
- يرى (GUEDI) أن دور مراقبة التسيير هو تسيير المعلومة (يساعد في تبادل المعلومة، تقديمها وفهمها) المفيدة لاتخاذ القرار، كما يجب أن يقوم بحل مشاكل ذات طبيعة إعدادية خاصة: تلك المرتبطة بالمعلومة.⁶
- يقول (AIBURLAUD) بدوره أن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة، تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة و إلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان بداخل المؤسسة متناسقة، حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف.⁷
- و يذكر (RITELLER) أنها مسار للمساعدة في اتخاذ القرار، يسمح بالتدخل قبل، خلال و بعد الأداء، هي نظام شامل للمعلومات الداخلية تسمح بتحقيق المركزية تلخص و تفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة.¹

¹ Geravais, M, 1997, P13

² Ardoin, J-L et Jordan, H, Paris, 1997,P13.

³ Schmidt, J & AL,1986,P13

⁴ Muller, J & Cuyaubere.T, 1990,P18

⁵ Kreiser, A-M, 2000,P13

⁶ Guedj. N, P34

⁷ Dayan. A,1999,P797

من التعاريف المقدمة أعلاه لمراقبة التسيير، نلاحظ أن هناك تركيز أو اتفاق حول مجموعة من المصطلحات المتمثلة في المسار، الأهداف، الفاعلية والكفاءة، الإستراتيجية، الأداء التسييري، المعلومات، الإجراءات التصحيحية، آراء و توصيات وأخيرا اتخاذ القرارات.

نحاول الآن إعادة هيكلة هذه المصطلحات في شكل تعريف شامل لما سبق ذكره، مما يسمح لنا بالقول أن مراقبة التسيير تعمل على مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري، بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية، توفر لهم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل يضمن انسجام الإستراتيجية و التنفيذ اليومي، تتابع الأداء وتقتح مجموعة من التوصيات تمكن من تصحيح الوضعية وهي بهذا مسار دائم للتعديل.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف مراقبة التسيير

1- أهمية مراقبة التسيير:

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسة و تعددت مشاكلها و زاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في الإدارة والرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس عملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و تكمن أهميتها من:²

- أ. تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.
- ب. الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.
- ج. من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير.
- د. التقليل مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي

¹ Dayan. A. IBID, P797

² محمد الصغير قرشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 09/2011، ص167.

- يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة ، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة لأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة ومدى و صولها لأهدافها.
- هـ. حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء ومسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.
- و. ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.
- ز. تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.
- ح. توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.
- ط. مراقبة التسيير يسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور ووظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات، و التأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة، وبذلك يمكن اقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي: التخطيط، القياس، الرقابة، التوجيه و التنظيم.¹

2- أهداف مراقبة التسيير:

إن مراقبة التسيير تسمح بتجنيد فعال ودائم للطاقات لا بد أن تتم لتحقيق الهدف و هذا يعني أن المسير لا بد أن يتخذ القرار إذا كان يسمح له بتحقيق هدف المؤسسة و هذا ما يجعل الأهداف قيد التسيير:

من بينها:

- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير.

¹ هياج عبد الرحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير . ورقة 2012 ص 31 .

- تصحيح التأثيرات و الانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
 - تصميم وضع نظام المعلومات و الاستغلال الجيد له.
 - التمكن من تحقيق اللامركزية.
 - التفيتش عن الثغرات و الانحرافات و إيجاد الحلول المناسبة.
 - مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم و التدرب و تحسين الأداء.
 - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
 - ضمان الاستخدام الأمثل لوسائل التسيير لضمان انجاز الأهداف.
 - اكتشاف الانحرافات و تحديد أسبابها و المتسببين فيها و أخذ إجراءات التحسين.
 - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مساندة الأحداث الراهنة.
 - مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات.
 - ضمان مصداقية و تكامل المعلومات.
 - مراقب التسيير يلعب دورا هاما كمساعد في اتخاذ القرارات من أجل متابعة تحليل الماضي، الحاضر والمستقبل.
 - ضمان احترام الخطط، السياسات، الإجراءات، القوانين و التشريعات.
- و يمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-1) يوضح أهداف مراقبة التسيير.

أهداف عامة شاملة
تساعد المديرين و المسؤولين على اتخاذ القرار



الأهداف الجزئية

- معالجة المعلومات قبل اتخاذ القرار.
- تخطيط القرارات.
- تنظيم و تنسيق القرارات.
- مراقبة النشاطات.
- مراجعة

Source: Alazard. Paris. S : le contrôle de gestion, manuel et application, op-cit, P8.

➤ ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:¹

- تقسيم الهام المطبقة بشكل عام.
- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية أو ما يعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة و سلطات 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 ورسم السياسات. كذلك فقد تأكد أن وجود نظام رقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقضيه الإدارة العملية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.
- وضع النماذج في مكانها.
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.

➤ وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي:

- هناك تقريبا يوماً أنشاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.
- هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.
- هناك عجز في بعض الحالات مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظرياً والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.
- الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).²

المبحث الثاني: أنواع ومكونات مراقبة التسيير.

المطلب الأول: 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، ونجد:

أ. الرقابة القبليّة: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية. حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية و النتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة

¹ بن عبد الفتاح دحمان، محاضرات مقياس مراقبة التسيير 4، علوم تجارية المعهد الوطني للتجارة 2002-2003، ص16.

² ناصر رادي عدون . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره . ص15

- المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر مراقبة تنبؤية أنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.
- ب. الرقابة الآتية: أثناء الإنجاز وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.
- ت. الرقابة اللاحقة: البعدية تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية أو أيام محددة. لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات و سلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط¹.
2. من حيث التنظيم: هناك ثلاث أنواع حسب هذا المعيار:
- أ. المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم 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.
- ب. المراقبة الدورية: وتكون على شكل دورات أسبوعية، شهرية وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.
- ت. 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:
- أ. المراقبة الداخلية: وهي المراقبة الذاتية أي الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة. تقوم هنا وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع أساساً إلى:
- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
 - مراجعة سياسة القيادة و استراتيجياتها المتبعة في النشاط.
 - تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
 - تقدير حصة المؤسسة في السوق.
 - تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.
- ب. المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة و مستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمرقابة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية و مراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات².
4. من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

¹ محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية . 2012 . ص 13

² ناصر دادي عدون . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . مرجع سبق ذكره . ص 20

- أ. 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...
- ب. المراقبة على الأنشطة الوظيفية: و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية، و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.
- ت. المراقبة على أداء المؤسسة الكلي: و من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة و هذا عن طريق معايير و مؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية و إلى غير ذلك من المؤشرات و هذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.
- * كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:
- أ. الرقابة الاستراتيجية: و هي مجموع الإجراءات التي تحدد أهداف طويلة المدى للمنظمة، و يتم وضع الإستراتيجية العامة الكلية و اختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، و الخيارات الإستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.
- ب. مراقبة التسيير: و التي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الإستراتيجية موضع و قيد التنفيذ. و تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الإستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى و تكون عادة سنة. تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي و يتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة:
- برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها. و تقييم الأداء، و الهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:
- بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل و تقليص الفوارق الفجوة.
 - بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.
 - * و حسب bouquine فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية:
 - ضمان التوافق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية.
 - بحث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.
 - تنميط نمذجة العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة و الموارد المستهلكة لتحقيقها.
- ت. المراقبة الوظيفية: مراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير المدى.
- الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.
 - الفعالية: مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.
- توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتمويل، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية والأجور، تسيير الخزينة. و تكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات حسب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير. 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 الإستراتيجية¹.

المطلب الثاني: مكونات نظام رقابة التسيير.

- بيئة الرقابة: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المنشأة. وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة:
 - الأمانة والقيم الأخلاقية.
 - الالتزام بالكفاءة.
 - اشتراك مجلس الإدارة و لجنة المراجعة في المسؤولية.
 - فلسفة الإدارة و طريقة قيامها بعملها.
 - الهيكل التنظيمي.
 - توزيع السلطة و المسؤولية.
 - السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.
- وهناك من يرى أن بيئة الرقابة تتمثل في موقف و وعي و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المنشأة نحو أهمية مراقبة التسيير و تتضمن نمط الإدارة، وثقافة المنشأة، والقيم المشتركة بين منسوبها وهي تمثل الأساس لكل مكونات مراقبة التسيير.

- المعلومات والاتصال: إن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في مراقبة التسيير، و الذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل و تصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.
- الأنشطة الرقابية: لكن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات و الإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجهات الإدارة قد تم تنفيذها وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة².

المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير.

إن مراقبة التسيير تعتبر أداة أساسية لدفع الاقتصاد الوطني و من ثمة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة، فبعدما كان مراقب التسيير في الماضي لا يولى له اهتمام كبير و لا يحضى بالعناية الكافية في المؤسسة، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على اتخاذ القرارات، و يمكن إبراز ذلك بالتطرق إلى العناصر التالية:

1- مراقبة الأداء الوظيفي:

¹ الطاهر أبوطالب، مراقبة التسيير في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002 ص 27.

² هياج عبد الرحمان. أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية. مرجع سبق ذكره. ص 36.

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء، حيث يعمل القائمون بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صبغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات).. مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص:

- المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
- عدالة التوزيع: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
- عدالة التعاملات: إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

2- مراقبة الجودة:

تعتبر إدارة الجودة ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة إنتاجها و منه فإن موضوع إدارة الجودة لها اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية ، ISO تحسين الجودة حسب مرجعية التنظيم الدولي للمحافظة على الجودة العالية و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

3- إدارة الوقت:

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء و البيع كما لا يمكن تخزينه لذا و يجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كرأس مال للمؤسسة لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق:

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة.
- تحديد الأولويات فيما يخص الأهداف.
- وضع خطة لتحقيق الأهداف.
- العمل على تطوير بعض الكفاءات و القدرات الشخصية للتغلب على إشكاليات الطارئة¹.

كما يمكننا تلخيص مهام مراقبة التسيير فيما يلي:²

¹ هوارى معراج مدخل إلى مراقبة التسيير . مرجع سبق ذكره . ص 33

² Hamadouche Malika, op.cit , p09.

- **تحسين الأداء وفعالية النشاط :** إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:
 - التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير، حيث يجمع المعلومات.
 - التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه.
 - وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة وتحليل النتائج.
 - معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.
 - **التحكم في التطور :** إن مساهمة 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 إستراتيجية 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.
 - **الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال :** إن دراسة المر دودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة، 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 و مردودية إنتاجية.
- ثانيا: 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 يس يء 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 فعلا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة ح ول الإستراتيجيات 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 القصير¹.

المبحث الثالث: مسار مراقبة التسيير وآلياتها ودور مراقب التسيير.

المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

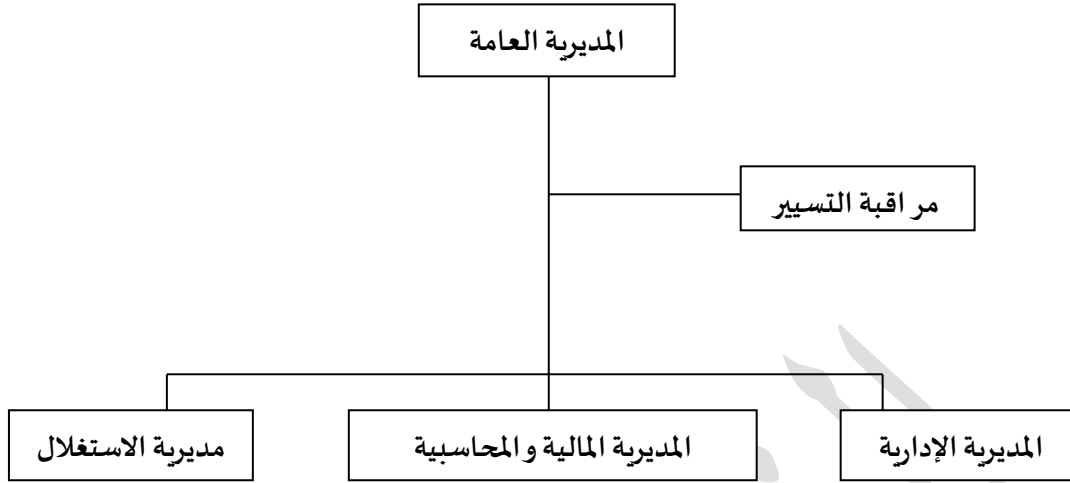
مراقبة التسيير هو عملية تجميع المعلومات، حيث يستقبل، يعالج، يحلل ويحول النتائج التي تحصل عليها إلى آخرين للاستفادة منها، إذ مكانته في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة وضرورية، لكن مكانته داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة يعتبر مشكلة منذ القدم وما يجب فهمه عموماً هو أن مكان مراقبة التسيير له علاقة وطيدة بما يلي:

- 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 و الوسائل المتاحة؛
- *وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي².
- 1- مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة:

¹ محمد الطيب رقيق، مدخل للتسيير، ج 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 15

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

الشكل (1-3): مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة.



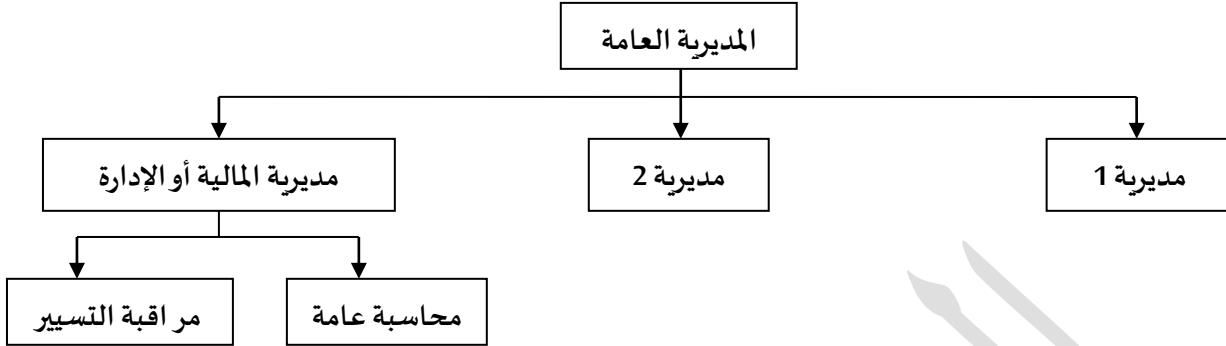
- المصدر: محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية 2012 ص9.

- من خلال هذا الشكل نجد أن مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة بالمديرية العامة وهذا ما يسمح لمراقب التسيير بالحصول على المعلومات المثلى حول الأهداف المسطرة و التمتع بالاستقلالية و الحرية في العمل من أجل إعداد تقارير مراقبة التسيير.
- في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب:
- تحضي بأهمية كبيرة.
 - تحصل على المعلومات المثلى حول التوجهات الإستراتيجية.
 - تمتاز بالاستقلالية.
 - تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.¹

¹ , Yves de Rongé . Nicolas Berland . Contrôle de gestion . Pearson .2013. p41

2- مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية الوظيفية:

الشكل (4-1): مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية الوظيفية.



المصدر: هياج عبد الرحمان . أثر مرتبة التسيير على رفع من مستوى الأداء المالي . مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير 2012 .

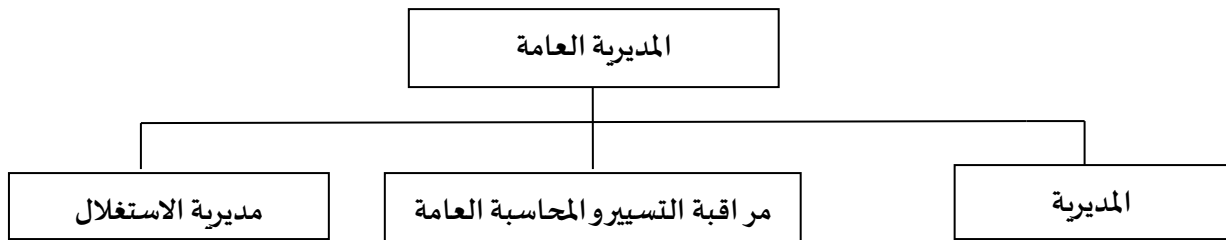
في هذا الشكل نلاحظ أن مراقبة التسيير مرتبطة بإحدى وظائف المؤسسة و ليس بالمديرية العامة و هذا ما يسبب انعزالها عن المديرية العامة مما يؤدي الى محدودية المعلومات ومنه عدم الاستغلال الأمثل للموارد و عدم القيام بالعمل على أكمل وجه . و لكن هنالك إيجابيات حيث يسمح هذا الارتباط باتصال أفضل مع مديريات العمليات و توفير المعلومات المالية و محاسبية أكثر .

أما هذه الحالة فتتميز ب:

- انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير .
- تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات .
- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة .
- محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة .
- توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبة .

3- مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير .

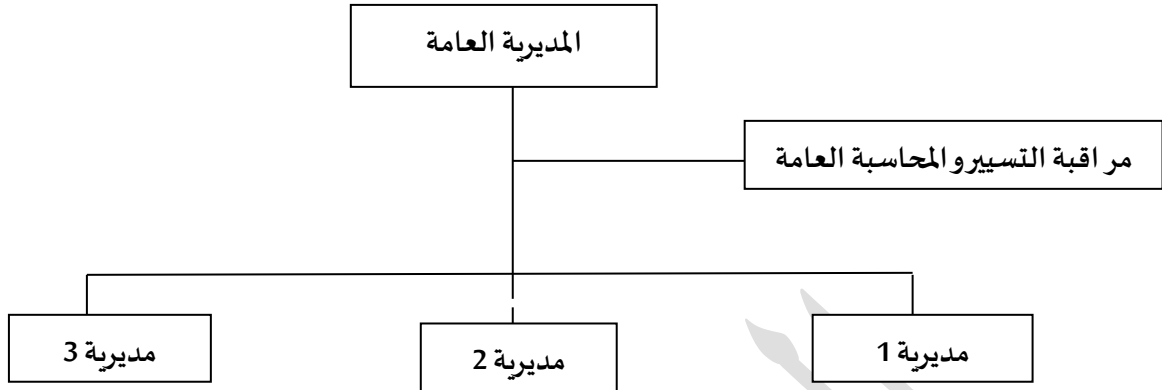
الشكل (5-1): مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير



المصدر: محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية 2012ص 11 .

أو

الشكل (1-5): مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير



المصدر: محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية
2012 ص 11 .

من خلال الشكلين السابقين نلاحظ أن على مراقب التسيير أن يكون خارج السلم التنظيمي وأن يرتبط مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، مما يعطيه سلطة تدخل أكثر. حتى يقوم بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل المالية والبشرية، أيضا يقوم بتكيف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي¹.

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب:

- إمكانية إرسال و تحليل فعال و سريع للمعلومات المحاسبية.

- يوفر بناء نظام معلومات متجانس.

- وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.

- يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين.

- حوار مدعم بين المديرية العملية.

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 يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي.

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مرجع سبق ذكره. ص 29 .

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. وتمثل هذه المراحل في¹:

- 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

بعدها تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقا 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 دوريا 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 منطقيا 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 للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملائمتها لوضعية المؤسسة، وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها.

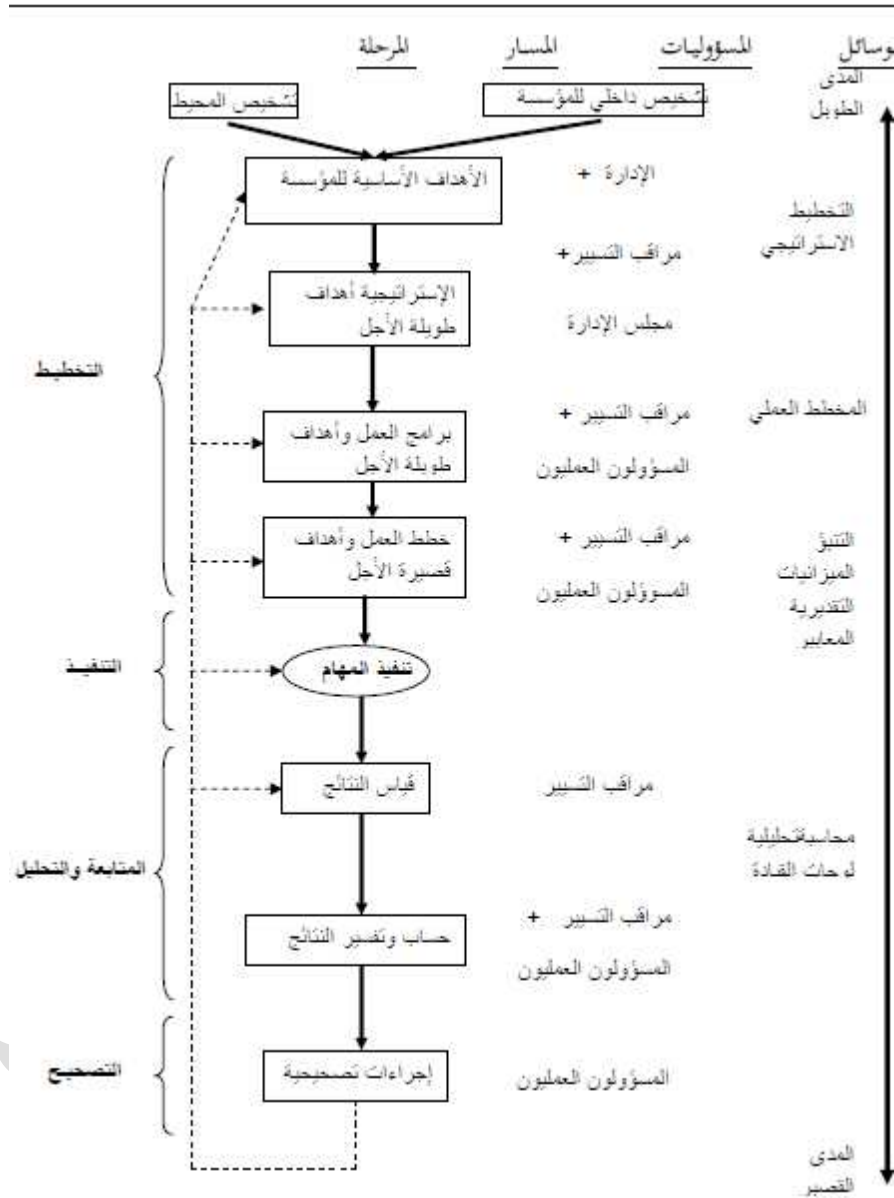
¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص. 74.

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 تهدف 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 فأى حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل، يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود. فأحيانا 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. و الشكل التالي يبين هذه المراحل :

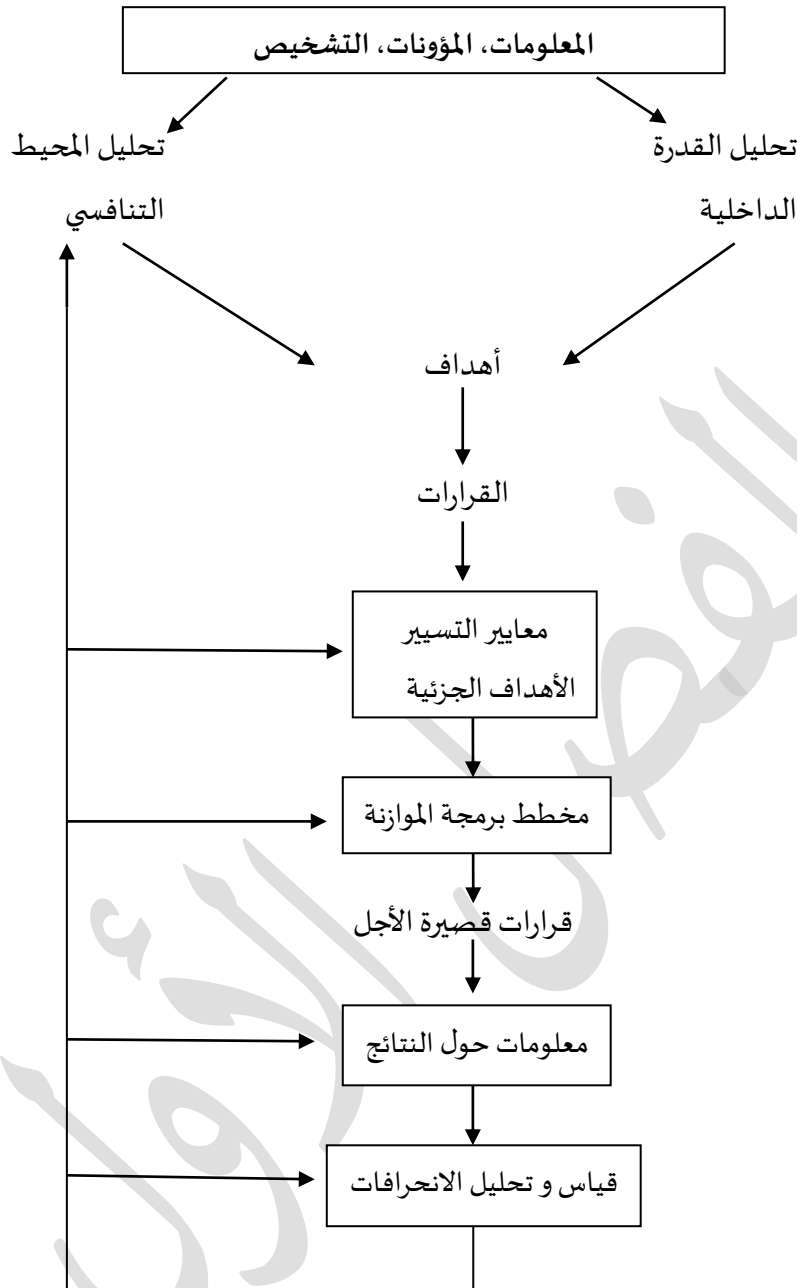
الشكل (1-7) : مراحل وضع نظام مراقبة التسيير



المصدر: هياج عبد الرحمان . أثر مرتقبة التسيير على رفع من مستوى الأداء المالي . مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير . 2012 ص 42 .

من خلال مسار مراقبة التسيير نجد أنه لا يمكن الحديث عن الإدارة أو التسيير وبالتالي مراقبة التسيير إلا ضمن الربط بين المدى الزمني الحالي أو القصير الأجل المرتبط بالموازنات الذي بدوره يصدر من البرنامج السنوي المتوسط و المخطط الاستراتيجي لأجل هذا نجد أن مراقبة التسيير تتواجد قبل وأثناء وبعد الأداء ويمكن تقديم تداخل مراقبة التسيير في مراحل قيادة المؤسسة في الشكل التالي:

الشكل (8-1) : تداخل مراقبة التسيير في مراحل قيادة المؤسسة.



المصدر : هياج عبد الرحمان . أثر مرتقية التسيير على رفع من مستوى الأداء المالي . مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير . 2012 ص 43

من خلال مراحل حياة المؤسسة بدءاً من إعداد المخطط الاستراتيجي إلي التقييم نلاحظ أنه على مراقب التسيير كشخص أو كمنصب أن يتدخل في جميع المستويات لأن مراقبة أو متابعة تنفيذ الموازنات يستدعي معرفة الإطار الاستراتيجي لأنشطة المؤسسة وسياستها وهي عناصر تناقش عند إعداد المخطط الاستراتيجي الذي يلعب فيه مراقب التسيير دوراً فيما يتعلق بالافتراحتات والحوار

لتجميع وحصول اتفاق بين الأطراف المعنية في المؤسسة. ففي المرحلة الأولى ينصب العمل في إعداد المعلومات بالأرقام الضرورية لرد الفعل الاستراتيجي لمديرية المؤسسة كتطور أهم المؤشرات المفسرة لنشاط المؤسسة، ثم يتم الاجتماع مع المسؤولين من أجل الترجمة الاقتصادية لكل السياسات المتبناة من أجل تحضير مخطط يوافق خيارات المؤسسة، وفي الأخير إيضاح كل الصعوبات المالية للمؤسسة، وبتنفيذ مخططات العمل من أجل الوصول للأهداف المسطرة. وفي المرحلة الثانية أين يتم تقسيم المخطط الاستراتيجي للأجل المتوسط والقصير، فالجزء الخاص بالأجل مرتبط بالموازنة العملية. وفي المرحلة الرابعة يهدف إلى ضمان متابعة دقيقة للإنجازات من خلال تحليلها وهذا ما يسمح بفهم النتائج المتحصل عليها، واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة للوصول إلى أقصى درجة ممكنة لتجسيد الأهداف¹.

المطلب الثالث: دور مراقب التسيير.

يقوم بتنفيذ وظيفة مراقبة التسيير شخص مؤهل لها يدعى مراقب التسيير و لكن توكل إليه هذه المهمة لا بد من أن يتميز بالخصائص التالية:

- الكفاءة الذهنية : و يقصد بها أن يكون مراقب التسيير القدرة على القيام بالتحاليل المناسبة و كذا التحلي بالنزاهة المهنية من أجل ضمان السير الحسن للعملية لا بد من أن تكون هنالك علاقة جيدة بينه و بين باقي موظفي المنظمة و هذا كله يمكنه من العمل بفعالية والتنقل المستمر و المتكرر.
- التكوين التقني : أي أن يكون لمراقب التسيير شهادة دراسات عليا و أن يكن مسير و له دراية و علم بتقنيات الإدارة و التنظيم.
- الخبرة : أي أن يكون مراقب التسيير على علم بجوانب المنظمة و هذا يمكنه من الدراسة الشاملة و الدقيقة لمختلف الوظائف فيها.

➤-مهام مراقب التسيير:

- 1- تطوير نظام المعلومات و تعتبر من أهم المسؤوليات إذ تسمح بإعداد و مراقبة الخطط و كذلك الإمداد بالمعطيات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرار.
- 2- المساهمة في التطوير الهيكلي و ذلك باقتراح تقسيمات إلى الأجهزة أين يعبر عن الأهداف في شكل دوران رؤوس الأموال داخليا.
- 3- استغلال نظام المعلومات حيث يقوم بتوضيح لمستعملي هذا النظام كيفية تصوره و كذلك إعداد المخطط على المدين القصير و المتوسط و كذلك مراقبة الإنجازات مقارنة مع أهداف نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة بين الحين و الآخر و تقديم الملاحظات و الاقتراحات المناسبة.
- 4- المشاركة في وضع الموازنات التقديرية لأنشطة المؤسسة المختلفة مما يساعد في ترشيد قرارات الإدارية العليا. و في إيجاد التنسيق الكافي بين منفذ القرارات و النشاطات المختلفة.

¹ Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmaison, François-Xavier Ribiollet . Contrôle de gestion . Dunod 2014. p16.

- 5- تحديد طرق التكاليف حيث يشارك مراقب التسيير في وضع معايير التكاليف للمنتجات مما يساعد على مراقبتها و تقييم أداء مراكز المسؤولية.
- 6- الدراسة الاقتصادية وذلك بطالب من الإدارات و الأقسام حيث يمكن اختيار السياسة المحاسبية المناسبة مثل السياسة التجارية¹.

الفصل الأول

¹ هواري معراج . مدخل الى مراقبة التسيير .مرجع سبق ذكره . ص 11

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات و إجراءات القصد منها التحكم في التسيير، والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية و الأهداف المسطرة وذلك لضمان الملائمة وكذا التمكن من بلوغ الأهداف المسطرة لتحقيق الفعالية واستخدام موارد أقل مما حدد لتحقيق الكفاءة.

ولهذا يعمل مراقب التسيير على إيجاد علاقة دائمة بين ثلاثة عناصر للأداء هي: الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة و النتائج المحققة ومن ثم تحقيق المعايير الثلاثة التي تركز عليها مراقبة التسيير.

الفصل الثاني:

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة

تمهيد:

إن الاهتمام البالغ بالمراقبة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة الكاملة والشاملة يتمثل هذا النظام في مراقبة التسيير ويعتبر من أهم الأنظمة التي تساعد على رفع أداء المؤسسة.

ولكي يؤدي وظيفته بشكل جيد و يقوم بدوره الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يصمم بطريقة تناسب المؤسسة وتعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزها داخل المؤسسة.

تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى ماهية الأداء بصفة عامة أما المبحث الثاني فخصصناه لمراحل وضع نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة وفي الأخير تطرقنا إلى أهم عنصر في هذا الفصل و هو أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء.

المبحث الأول: مفهوم الأداء.

هناك خلاف قائم حول مفهوم الأداء يعود السبب فيه إلى اختلاف و تعدد المعايير و المقاييس التي اعتمدها الكتاب و الباحثون في دراسة الأداء و قياسه، و يكمن وراء هذا الخلاف تنوع الاتجاهات و الأهداف ذات العلاقة فهو مفهوم جوهري و هام .

المطلب الأول : مفهوم الأداء.

على الرغم من كثرة البحوث و الدراسات المتناولة للأداء إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم دقيق و محدد فلكل واحد وجهة نظر خاصة به .

- لغويا مصطلح الأداء مستمد من اللغة الإنجليزية to perform والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.

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

- و هناك من عرفه بأنه "النتائج النهائية لأنشطة وفعالية المنظمة " حسب Wheelen et Hunger.

- في حين عرف Wright et Al على أنه "النتائج التي ترغب المنظمة فيها و السعي إلى تحقيقها هذا و يضاف على أن الأداء هو نتيجة بين الجهد والإمكانات و أداء الدور المطلوب تمثيله.

- و من وجهة نظر أخرى يعرف الأداء أنه نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات و المنتجات. فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها. و هو مفهوم يعكس كلا من الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها ، أي أنه يربط بين أوجه النشاط و الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها¹.

من التعاريف المهمة للأداء والتي يأخذ بها الكثير من الباحثين وهي كالتالي²:

■ التعريف 1:

يشير الأداء إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، ويعكس الكيفية التي يحقق أو يشيع بها الفرد متطلبات الوظيفة، هنا تؤكد صاحبة التعريف على ضرورة التمييز بين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد، فمثلا الطالب فيبذل جهدا كبيرا في الاستعداد للامتحان، ولكن قد يحصل على درجات منخفضة وفي مثل هذه الحالة يكون الجهد المبذول عالي بينما الأداء منخفض³.

■ التعريف 2:

يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها ولذا فهو مفهوم يعكس كلا

¹ عبد المليك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001 ص

² الدرة عبد الباري إبراهيم، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات (المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، القاهرة، مصر، سنة 2003، ص15

³ رأوية حسن، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، إسكندرية، مصر، سنة 2000، ص215

من الأهداف والوسائل المرغوب في إيجاد لها واقعها فعلياً والتي تربط بين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها¹.

■ التعريف 3:

يعرف الأداء على أنه القيام بأعباء الوظيفة من مسؤوليات وواجبات وفقاً للمعدل المفروض أداءه من العامل الكفاء، ذلك المعدل الذي يمكن معرفته من خلال تحليل الأداء، أي من خلال دراسة كمية العمل والوقت المستغرق وإنشاء علاقة عادلة بينهما².

■ التعريف 4:

الأداء هو فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة التي تظهر في وقت من الزمن³. يعتمد الأداء المتفوق لمنظمات الأعمال على الموجودات الملموسة وغير الملموسة⁴، حيث ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية⁵.

- يعتبر مفهوم الأداء على المستوى الذي يحققه الفرد العامل عند قيامه بعمله من حيث كمية وجود العمل المقدم من طرفه و الأداء هو ما يبذله كل من يعمل بالمؤسسة من منظمين و مؤسسين و مديرين و مهندسين⁶.

¹ توفيق محمد عبر المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر، سنة 2004، ص 03

² أحمد زكي بدوي، معجم المصطلحات الاجتماعية، مكتبة لبنان، بيروت، سنة 1992، ص 310.

³ بن حمود يوسف، التخطيط الإستراتيجي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين أداء الأفراد (مجمع تربية دواجن الغرب)، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة جامعية 2010، ص 77.

⁴ سلطان كرما يلي ترجمة بتصرف هيثم علي حجازي، إدارة المعرفة، الأهلية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص 121

⁵ توفيق محمد عبر محسن، نفس المرجع أعلاه، سنة 2004، ص 3.

⁶ وسيلة حمداوي، إدارة الموارد البشرية، مديرية النشر لجامعة قلمة، 2004 ص 143.

ومن مصطلحات ذات علاقة بمفهوم الأداء:

- الكفاءة: وتعرف بكونها " قيمة الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات".
- الفعالية: وهي مؤشر لمدى تحقيق الأهداف، فهي تهتم بالأهداف والتي تحددها المنظمة مدى تحقيقها إلى تحسين عملياتها الداخلية و الحصول على الموارد التي توصف بالندرة من البيئة التي تعمل فيها .

و تحسب بالعلاقة: الفعالية= الانجاز المحقق / الانجاز المحدد.

المطلب الثاني: أبعاد الأداء والعوامل المؤثرة فيه.

❖ أبعاد الأداء:

هناك أربعة أبعاد للأداء تمثل الأداء الشامل هي: البعد الاقتصادي، التنظيمي، الاجتماعي و البيئي:

1-1- البعد الاقتصادي: والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين

وتكتسب ثقتهم. ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

1-2- البعد التنظيمي للأداء: يقصد بالأداء التنظيمي الطرق و الكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في

المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسه ا قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء؛ مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية . إذا نستنتج مما سبق، أن هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

1-3- البعد الاجتماعي للأداء: يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة

على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الأفراد لمؤسستهم . وتتجلى أهمية هذا الجانب، في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتضت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية؛ لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة صراعات، أزمات،.....

4-1- البعد البيئي: والذي يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئته.¹

❖ العوامل المؤثرة في الأداء:

يجب أن يأخذ المسؤولون في اعتبارهم عند تقييم الأداء لمنظمة ما تشغيل عدة عوامل قد تؤثر في الأداء و من بينها ما يلي:

1-2- الاختلاف الموجود والملاحظ في حجم العمل قد يؤثر على الأداء. فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج إلى موارد لكل وحدة عمل أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل.

2-2- وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج إذ أن القدر الضئيل من الأعمال غير المنجزة يعتبر بصفة عامة أمرا عاديا بل ومتطلبا لتأمين تدفق العمل المستمر للعاملين في المنظمة، ويختلف الحجم المرغوب من المتأخرات إذ يتوقف عليه ثبات انسياب العمل وكمية ودرجة التقلبات فيه، ويسبب النقص في العمل المتاح وقت الانتظار لدى العاملين انخفاضاً في معدل الإنتاج، وعلى النقيض، فإن كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن أن تسبب تعجلاً ومعدلاً أعلى للإنتاج، مثل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائماً، ويتولد عنه انخفاض في نوعية المنتج النهائي.

2-3- التحسينات التنظيمية والإجرائية ذات أثر مباشر على الأداء: يتوقف معدل الإنتاج على عوامل عدة منها ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية فالتعديل التنظيمي مثلاً: الذي يغير من تدفق وتتابع العمل عادة ما يترتب عليه تغييراً في معدل الإنجاز، ومكينة العملية اليدوية (– حل الآلة محل الأعمال اليدوية-) ترتب ارتفاعاً واضحاً في معدل الإنتاج، وبالمثل فإن اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.

2-4- الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب الموقع الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية، فقد تتباين معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى ولو أدّى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة من ذلك مثلاً: في عملية ما يستوجب حصر وتسجيل الأفراد الداخلين والمغادرين لدولة ما حيث هؤلاء الأفراد قابلون للعد، قد يتباين معدل الحصر والتسجيل بحسب ما إذا كان الحصر يتم في الموانئ البحرية أو الجوية أو فقط العبور على الحدود البرية، فدرجة التفريش المطلوبة عند كل موقع من هذه المواقع وانتظام ترفق حركة الدخول والمغادرة واختلاف اللغات المستخدمة عند كل موقع... الخ كلها متغيرات تؤثر على معدل الإنتاج.

2-5- نوعية وحدة العمل التام، قد تقضي إلى معدلات مختلفة للإنتاج: فمعدلات الأداء كمية بطبيعتها، وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلاً معدلاً جيداً للإنتاج لكنها

¹ رشيد مازن فارس رشيد. تقييم الأداء. الأسس النظرية والتطبيقات العملية. مكتبة العبيكان. الرياض. 2001. ص8.

من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء¹. هذا ويرى بعض الباحثين أن هناك أربعة عوامل تؤثر في الأداء يمكن إنجازها فيما يلي:

- دقة المعلومات التي على أساسها تتخذ العديد من قرارات النقل و الترقية.
- سلوك المرؤوسين بإعادة النظر في تصرفاتهم لكونهم يعدون الحجر الأساس للمنظمة والجزء الفاعل في تقييم الأداء.
- تفعيل العملية التنظيمية التي من خلالها يمكن مراجعة خطط ونظم العمل.
- تحسين وتطوير مستويات الأداء بالمنظمة التي على أساسها واعتمادا على نتائجها يقيم الأداء الكلي للمنظمة.²

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

المطلب الثالث: أنواع الأداء.

- بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء، ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار المصدر، الشمولية، المعيار الوظيفي، الطبيعة.
- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.
- أ- الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة. ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية³:
- الأداء البشري: و هو أداء أفراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
 - الأداء التقني: و يتمثل 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 و موارد مادية.

¹ توفيق محمد عبر محسن، نفس المرجع السابق، سنة 2003-2004، ص 7

² عبد المليك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية" مرجع سبق ذكره. ص 16

³ فلاح عثمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR وكالة سيدي لخضر)، مذكرة تخرج ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، سنة جامعية 2015-2016، ص 43.

ب- الأداء الخارجي: هو "الأداء الناتج عن التغييرات 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 و هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.

-حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي و أداء جزئي أ-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.

ب-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 وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة. و كما سبق الإشارة إليه، أهداف المنظمة يجب أن تكون متكاملة و متسلسلة تشكل فيما بينها شبك¹.

-حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف و النشاطات التي تمارسها المؤسسة. ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة و للمؤسسة يمكن حصرها في الوظائف الخمسة:² المالية، الإنتاج، الأفراد، التسويق و التموين.

أ-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 لتسيير ما عليها و تحقيق معدل مردودية جيدة و تكاليف منخفضة.

ب-أداء وظيفة الأفراد: تكمن أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى و توجيهها نحو تحقيق أهداف المؤسسة. فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد. و كذلك وجود المؤسسة و استمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية و سلوك الأفراد وهو ما يوجب توظيف الأكفاء، وذوي المهارات العالية و تسييرهم تسييرا فعالا. و تحقيق فعالية الموارد البشرية لا تكون إلا بتوظيف الشخص المناسب في المكان المناسب و في الوقت المناسب لإنجاز عمله.

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

¹ أبو ليدة. قياس الأداء. مطبوعات جامعة الامارات العربية المتحدة. الطبعة الأولى. الامارات. 2003. ص 23

² فلاح عثمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 44

د- أداء وظيفة التمويين: يتمثل أداؤها في تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين. و الحصول على المواد بجودة عالية وفي الأجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

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

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

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

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

ج- الأداء الإداري: يتمثل الجانب الثالث من جوانب الأداء في المنظمات الأعمال في الأداء الإداري للخطط 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 و كذلك البرمجة الخطية¹...

المبحث الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير.

المطلب الأول: تحليل المحيط وقطاع نشاط المؤسسة.

حيث يتجه التحليل من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة ليصل الى قطاع نشاط المؤسسة وهذا لاستخلاص أثر الظواهر الخارجية على المؤسسة.

1- تحليل المحيط العام:

يعتمد مراقب التسيير للقيام بهذه الدراسة على المعلومات و الدراسات السابقة المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة لدى المسؤولين التجاريين و لدى إدارة الموظفين كما يستشير الجهات المختصة و الغرف التجارية...الخ.

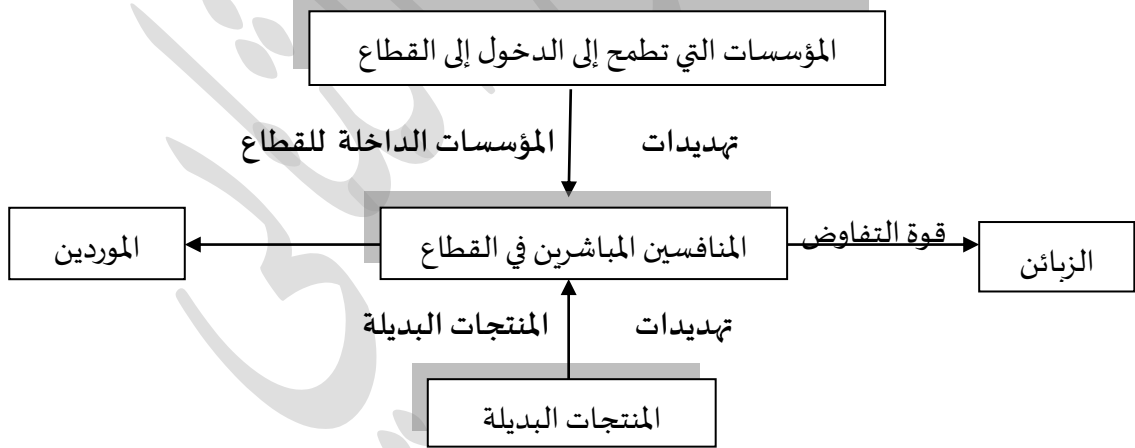
كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين هم في اتصال دائم مع السوق و المنتجات.

¹ عبد الملّك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية"، مرجع سبق ذكره. ص 26

- وفي نهاية هذه الدراسة بإمكان مراقب التسيير تحديد العوامل المؤثرة في مستقبل المؤسسة ويمكن تلخيص هذه العوامل في:
- العوامل الاقتصادية والاجتماعية : كمؤشرات الأسعار ومؤشرات التضخم ووضعية التشغيل... الخ.
 - العوامل التجارية : وتتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها وهذا حتى تحافظ المؤسسة على مكانتها في السوق.
 - العوامل الخاصة بالنشاط : كمستوى التأهيل لمهمة المؤسسة كالإعلام الالي مثلا و سهولة التوظيف و الأجور المطبقة... الخ.
 - العوامل التنظيمية : وتتعلق بالتشريعات بصفة خاصة بهذا المنتج أو ذلك و بالأسواق و قطاعات النشاط¹.
- 2- تحليل قطاع نشاط المؤسسة:

وفي هذه المرحلة يتعمق مراقب التسيير في دراسته إلى أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة وهذا لمعرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه . و في هذا الإطار حدد PORTER العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي موضحة في الشكل :

الشكل (1-II) : العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية حسب PORTER



-المصدر : قويدر الواحد عبد الله. دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية . رسالة ماجستير في العلوم التسيير. 2007. ص 34.

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، فرع التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة الجزائر.، 2002. ص 49

من خلال هذا الشكل و حسب Porter فإنه يجب على المؤسسة من أجل تحقيق المنافسة دراسة القوى التنافسية الأساسية الخمس والتي تحدد مدى قوة التنافس في ذلك المجال و تتمثل هذه القوى في تهديد المنافسين الجدد ، مدى قدرة المشتريين على المساومة ، مدى قدرة الموردين على المساومة، تهديد المنتجات أو الخدمات البديلة و المنافسين المباشرين في القطاع. حيث تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بتحديد نقاط قوتها و ضعفها و مساعدتها على إعداد استراتيجياتها كما تسمح لها بتحديد الفرص و التهديدات الموجودة في محيطها و بالتالي مساعدتها على تحسين موقعها في السوق و في قطاع النشاط¹.

المطلب الثاني: تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة.

بعدما تعرف مراقب التسيير على الفرص و التهديدات الموجودة في محيط المؤسسة و في قطاع نشاطها يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها و ضعفها و تهدف هذه الدراسة الى تحديد ملامح المؤسسة و توجيه التدخلات المستقبلية.

1- الدراسة الاقتصادية: يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها و حاضرها و مستقبلها و يحاول في بداية الأمر استخلاص و معرفة إستراتيجية المؤسسة و أهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة و أهم المسيرين وهذا من شأنه أن يساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها. بعد التعرف على الأهداف و الإستراتيجية الموضوعية يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة مختلف المؤشرات الاقتصادية كرقم أعمالها و حصتها في السوق... الخ و المالية كالسيولة و الخزينة... الخ.

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج الحالية المحققة و كذلك مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف التي ينبغي تحسينها وهذا يرجع مراقب التسيير إلى الميزانيات و حسابات النتائج و الإحصائيات . كما تسمح له بالحصول على النظرة الاقتصادية شاملة عن المؤسسة.

2- تشخيص تنظيم المؤسسة : وفيها يقوم مراقب التسيير بالاطلاع على الهيكل التنظيمي و على مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية و في حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمي و إعادة تحديد المسؤوليات . ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم و الترقية المطبق فهو يفضل أن

¹ هياج عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مرجع سبق ذكره. ص 4

تكون الترقية على أساس النتائج و ليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية باعتبار هذه الأخيرة ليست حكما على أداءهم¹.

المطلب الثالث: اقتراح نظام لمراقبة التسيير ومتابعته .

1-اقتراح النظام :عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود و المتعلق بالمحاسبة التحليلية و الإحصائيات .بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة و خلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون مراقب التسيير قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود و مدى أهميته أي إذا كان ذا مصداقية. و إذا ما كان أجال الانجاز محترمة و الوسائل المستعملة ملائمة و كاملة. يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الضرورية لحالة المؤسسة وذلك حسب حالة المؤسسة و التي قد يكون قد شخصها في المرحلة السابقة. متابعة النظام المقترح :لا يكتفي مراقب التسيير باقتراح النظام فقط بل يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية:

-تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة : وتتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

*هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج؟

*هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية ؟

*وهل هي مركزة على المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها في كل مراكز المسؤولية؟

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية لهذا ينبغي التساؤل على مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة مع المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء.

وعادة يتم الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:

*أجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة.

*سهولة استعماله.

*مصداقية المعلومات المقدمة.

*إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

-طريقة عمله :إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط مع احترام الإجراءات و الأجال المحددة .يقوم مراقب التسيير بدراسة و مقارنة النظام و الأهداف الداخلية للمؤسسة وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل .تسمح

¹ ناصر دادي عدون. مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره . ص 44.

الرزنامة بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبالتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها . وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة و ثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الأجال المطلوبة. -التكلفة: من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانية المؤسسة . إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين تحسين النتائج و التكلفة محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها¹.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء.

المطلب الأول: الأدوات التقليدية .

1- نظم المعلومات

أ- مفهوم نظم المعلومات:

يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استرجاع و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة، و يمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين و العاملين في تحليل المشاكل و تطوير المنتجات المقدمة و خلق المنتجات الجديدة.

و حتى عام 1980 لم يكن المديرين يهتمون بكيفية جمع و تنظيم و تشغيل و بث المعلومات في المنظمة و لم يكونوا يعلمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات، و بالرغم من ظهور الحاسبات الآلية و استخدامها في مجال نظم المعلومات سواء في عملية التخزين و التشغيل ، و ظهور البرامج المتطورة التي تساعد في فعالية العملية الإدارية و اتخاذ القرارات.

و كانت المعلومات نفسها لا ينظر إليها كأصل هام في المنظمة، و لكن في الآونة الأخيرة و حاليا لا يمكن للمديرين أن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المنظمة، و النظر للمعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المنظمة في المنافسة و البقاء في مجال الأعمال².

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . مرجع سبق ذكره ص56

² قورين حاج قويدر . دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال . جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير . 2007 . ص3.

ب - خصائص المعلومات:

- كما ذكرنا فان المعلومات تضيف الى المعرفة المرتبطة و تخفض من عدم التأكد، و تؤيد عملية اتخاذ القرارات في المنشأة، مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المنشأة أو الهدف أو الموقوف و سنوضح خصائص المعلومات فيما يلي:
- الدقة: قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلومات الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون خلال عملية الجمع، أو التجيز، أو إعداد التقارير و قد يعتقد مستخدميها أن معلومات غير دقيقة بأنها دقيقة، و في هذه الحالة طالما أن مستلميها يعتقد أنها دقيقة و يستخدمها لبعض الأغراض، فإنها تعتبر معلومات لهذا الشخص.
 - الشكل: قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة، و عادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقا لكل موقف¹.
 - التكرار: يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى معلومات و تجميعها و إنتاجها.
 - المدى: شمول المعلومات مداها فقد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى، محدد في الاستخدام المطلوب.
 - الارتباط: قد تكون المعلومات مرتبطة إذا ما ظهرت الحاجة إليها في موقف معين من المعلومات التي ظهرت إليها الحاجة في وقت ما قد لا تكون مرتبطة في وقت آخر لذلك فان المعلومات التي نحصل عليها.
 - الكمال: توفر المعلومات الكاملة للمستخدم كل المطلوب معرفته عن موقف معين.
 - التوقيت: المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها أي لا تكون متقدمة حين وصولها.
 - النشأة: قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمنشأة أو من خارجها.
 - الفترة الزمنية: قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة مقبلة².

2- المحاسبة العامة:

أ- مفهوم المحاسبة العامة:

هي عبارة عن فن للتسيير المحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا، و التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تجديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.

ب- أهداف المحاسبة العامة:

- معرفة نتائج النشاط.
- معرفة مدى تطور الذمة.

¹ معالي فهدى حيدر، نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ص9

² صونيا محمد الكبرى. نظم المعلومات الإدارية. الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، 1997 ص8.

- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.
- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.
- هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:
- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي و بالإضافة إلى تزويد مسئولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، المساهمون، الخواص، البنوك، و كل الهيئات الأخرى).
- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الدخل ميزان المدفوعات).
- تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة و فرض الضرائب المختلفة على النشاط و الأرباح.
- نستخلص من هذا أنه يجب أن تحضر القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، و الملحقات). بكل عناية أن وضوحها و دقتها و صدقها و موضوعيتها مرهون بتطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية، و قواعد التقييم و معايير إظهار النتائج و التسجيل التي جاء بها المخطط المحاسبي الوطني و إلا سوف تكون تلك القوائم المختلفة من مؤسسة إلى أخرى شكلا و مضمونا غير قابلة للاستعمال، و إن استعملت فستكون لها آثار وخيمة على الجميع¹.

ج-المبادئ المحاسبية:

- تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية أن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية . من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما:
- مبدأ استمرارية النشاط.
 - مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية.
 - مبدأ استقرارية الوحدة النقدية.
 - مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.
 - مبدأ الحيطة و الحذر.
 - مبدأ القيد المزدوج.
 - مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

د-العمل المحاسبي بالدرجة الأولى:

- تسجيل و معاملة البيانات المحاسبية إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- مهمة مراجعة و مراقبة الحسابات الداخلية و الخارجية.
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.

¹ عمر بوخزار. مبادئ التسيير و المحاسبة التحليلية. مرجع سبق ذكره. ص 12.

- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية و التخطيط.

- عملية التحليل المالي للأوضاع و نتائج المؤسسات.

- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

هـ- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير:

كما أشرفنا فان مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل و اتخاذ القرار و التي منها المحاسبة العامة فمراقبة التسيير تستعمل معلومات و أنباء كثيفة جدا حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات و هي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية و تحدد الميزانية العامة لآخر السنة.¹

3- المحاسبة التحليلية:

أ- مفهوم المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المر دودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.

ب- أهداف المحاسبة التحليلية:

- تحديد تكلفة الإنتاج: ويعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، إذ تقوم باستخراج سعر تكلفة الإنتاج التام، و مجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى استخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع.

- ضبط رقابة التكاليف: المحاسبة التحليلية تهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، و تحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه لذلك يعتبر ضبط و رقابة استخدام هذه العناصر المهمة أساسا لتحقيق هدف خفض التكلفة و تحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

- إمكانية تقييم المخزونات: أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة الحسابية الخاصة بالنسبة 36، 35، 34، لحسابات 33:

- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية و تحليل الانحرافات: و تتمثل في إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط المعيارية، و البيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي الحقيقي، و المقارنة بينهما و تحليل الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ هياج عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مرجع سبق ذكره.ص46.

- اختيار أفضل بديل: تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل، و يتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم و طرق معينة، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها.
- قياس النتائج التحليلية: لمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى اذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و تحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.
- إكمال المحاسبة العامة: عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتوجات، و الاستثمارات التي تمولها، و الأعباء غير المعتبرة، و كذلك العناصر الإضافية¹.

ج- علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير:

- تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة ، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، و نظر للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح ب:
 - المراقبة الفعالة للمصاريف(النفقات).
 - توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية.
 - قياس مردودية التصنيع.
 - التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.
 - التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة.
- أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم، و أن المحاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها، كما و أن كل قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة . و على ذلك فإنه يمكن تقسيم المؤسسة إلى الأقسام التالية:
 - الأقسام المختلفة الخاصة بالإنتاج و تسمى بمراكز الإنتاج.
 - الأقسام المختلفة الخاصة بالخدمات و تسمى بمراكز الخدمات.
 - أقسام المحاسبة العامة و يتفرع عنها قسم المحاسبة التحليلية، و يلاحظ بأن قسم التكاليف هو من أهم أقسام المصنع الرئيسية الهامة، فهو يجمع كافة المعلومات و الإحصاءات المالية العائدة لأوجه نشاط الأقسام الأخرى التي تكون أساسا لإعداد الكشوف و التقارير، و يقوم بإجراء المراقبة الكاملة على كافة الأقسام، بينما في الأقسام الأخرى نرى كل قسم مسؤول عن مراقبة قسمه فقط.²

¹ مرابط نوال . أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفضال - ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم اقتصادية والعلوم تسيير /قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، . 2006 ص6

² ناصر دادي عدون . المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير الجزء الثاني، قسنطينة .، 1988 ص 27.

المطلب الثاني: الأدوات الحديثة.

❖ التحليل المالي:

أ- مفهوم التحليل المالي:

يعتبر مفهوم التحليل المالي من مواضيع الإدارة المالية، وضرورة قصوى للتخطيط السليم وكذلك هو تشخيص الحالة المالية للمؤسسة لفترة زمنية معينة (فصل، سنة...) باستعمال وسائل تختلف باختلاف الطرق والأهداف من هذا التحليل.¹

وبتعبير آخر فهو عبارة عن دراسة تحليلية انتقادية مفصلة للقوائم المالية وتحليل المعلومات المفيدة والملائمة والضرورية المرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالمؤسسة إضافة إلى تحليل السياسات والخطط والأهداف والمعايير.

وهو تلك الدراسة التفصيلية للبيانات المالية في فترة زمنية معينة (دورة أو عدة دورات) من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسة المالية.

وهو متابعة الحالة المالية للمؤسسة وتحليلها في فترة معينة من أجل اقتراح إجراءات تساعد على تحسين الحالة المالية.

كما أنه تحليل العناصر القوائم المالية في فترة معينة من أجل معرفة التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر وآثارها.

يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته ولا تتضح دلالاته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، و يجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص و مفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها و الاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها و من الممكن تلخيص المعلومات المنتقاة من التحليل المالي بصفة عامة في الآتي:

❖ معلومات عن مستقبل المشروع و بيانات يمكن الاستفادة منها في فحص أعماله عن طريق

التحليل المالي للقوائم الختامية و تبرز هذه المعلومات المعاني التالية:

- مدى تمثيل هذه القوائم لرقم الربح أو الخسارة في قائمة الدخل و مدى تمثيل المركز المالي السليم في قائمة المركز المالي.

- مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق.

❖ إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو

النقص في البنود المهمة خلال الفترة أو الفترات المالية المتعاقبة.

¹ ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي (الجزء الأول)، الجزائر، 0991، ص 01

و يعاب على النسب المالية أنها مقياس للأداء عن مدة ماضية، و لما كانت مؤسسة الأعمال تعمل داخل اقتصاديات الحركة، فإن النسب المالية تكون غير سليمة حينما تستخدم في تقييم العمليات المالية الخاصة بمستقبل المشروع، و من الممكن وضع نمط معين لنسبة الربحية مثلا حتى يتسنى تحديد درجة نجاح المشروع و استخلاص الانحرافات و تحليلها و معرفة مسبباتها.

ب- أهداف التحليل المالي:

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي:

■ الرقابة:

معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق، و من ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، و كذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها، و بالتالي اكتشاف الإيجابيات و السلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة، و على أثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها اذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذا كانت النتائج سلبية.

■ اتخاذ القرارات المالية:

تمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار و مصادر التمويل، فالأول يعني اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، و من أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة و كذلك القروض، و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على الاقتراض و التسديد، و تطور شروط التمويل سواء ذاتيا أو عن طريق الاقتراض يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة، و منه فان وضع أي برنامج متوازن منت طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه إذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة.

■ إعلام الغير:

يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية، هذه التحاليل يتضمنها تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه تعاملها بالحدز . بصورة عامة يمكن الكشف عن حقيقة المركز المالي، و ذلك بتوفير بيانات محاسبية و مالية التي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي، و بالتالي التخطيط للسياسات المالية.¹

بصيغة أخرى فإن أهداف التحليل المالي تختلف حسب الجهة التي تقوم به، فيمكن للمؤسسة أن تحدد هذه الأهداف بالتنسيق مع دوائرها المالية، وإما أن نقوم به جهات خارجية عن المؤسسة (المصرفيين، رجال الأعمال... الخ.) وعموما فإن أهداف التحليل المالي تتمثل في:

¹ أبو الفتوح علي فضالة. التحليل المالي و ادارة الأموال . دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع،. 1999 ص 5-13.

- تقييم الوضعية المالية ومدى استطاعة المؤسسة على تحمل نتائج القروض،
- تقييم النتائج المالية حيث بواسطتها تحدد الأرقام الخاضعة للضريبة،
- قياس مرد ودي العمليات المحققة من طرف المؤسسة،
- إعطاء أحكام على مدى تطبيق التوازنات المالية في المؤسسة على مردوديتها،
- وضع المعلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية،
- توضيح سياسة القروض تجاه الزبائن،
- مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع،
- تقييم الوضعية المالية و معرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها والضمانات التي تقدمها.

2- الميزانية التقديرية:

أ- مفهوم الميزانية التقديرية:

هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف و سياسات و خطط ونتائج، تعد مقدا بواسطه الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة.

و تتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، و تتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة و قد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعة، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم. و للميزانية التقديرية ثلاث وظائف إدارية.

■ **وظيفة التخطيط:** و هو وضع الأهداف و إعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، و توضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل و خطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة و بالنسبة لكل قسم من أقسامها، و بعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة..

■ **وظيفة التنسيق:** و هو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، و لهذا فإنه يجب أن لا يصدر أحد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام. فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات و الإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، و لا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.

■ **وظيفة الرقابة:** الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط و الأهداف الموضوعة و استخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط و الأهداف و السياسات

الموضوعة مقدما، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط و الأهداف الموضوعية مقدما، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي¹.

ب- المراحل التي يمر بها إعداد مشروع الميزانية التقديرية:

من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الميزانيات التقديرية و الوقت اللازم لذلك . و يمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الميزانيات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على الوجه الآتي:

- إعلان السياسة العامة للمؤسسة.

- إعداد التقديرات.

- مراجعة الميزانيات التقديرية المختلفة و التنسيق بينها.

- المصادقة النهائية على الميزانيات التقديرية.

*وتعرض لهذه الخطوات تواريخ تقريبية يجب مراعاتها.

- إعلان السياسة العامة للمؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بإعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للشركة للسنة التالية، و يتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات و على ضوء التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار.

و نظرا لأن هذه الخطوط الرئيسية تعتبر ذات أهمية بالغة فإنه ينبغي العمل على الاحتفاظ

بسريرتها.

- إعداد التقديرات: يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات عن المفردات التي يعتبر مسؤولا عنها مسترشدا في ذلك الخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعية، و يتم مناقشة هذه التقديرات و التصديق عليها بموقف الرئيس المباشر، ثم تجمع التقديرات المماثلة الإدارة العليا.

و يلاحظ أن قسم الحسابات هو الذي يقوم عادة بإعداد البيانات التاريخية اللازمة التي يعتمد

عليها المشرفون في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه التقديرات.

و في خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوف كل نوع من التقديرات بحيث

يمكن إنجاز المجموعة الكاملة للميزانيات التقديرية في موعد محدد.

■ المراجعة و التنسيق: تسلم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطة التنفيذية حيث يتم

التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة، ثم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكان

تنفيذها عمليا، و قد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار حاجة الشركة إلى إدخال تعديلات جديدة بعد

استشارة المختصين.

فإذا بقيت بعض المشاكل فإنه ينبغي عرضها على لجنة الميزانية التقديرية لدراستها و اتخاذ قرار بشأنها.

¹ عمر بوخزار . مبادئ التسيير و المحاسبة التحليلية . مرجع سبق ذكره. ص55.

و في خلال هذه الفترة أيضا يتم إعداد المرفقات و القوائم الإجمالية، و منها الميزانية العمومية التقديرية وحساب الأرباح و الخسائر التقديرية.

■ المصادقة النهائية: يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة مجتمعاً بالمصادقة على مشروع الميزانية التقديرية، ثم تبلغ مستويات الإدارة المختلفة بالميزانيات التقديرية المعتمدة و بداية إبلاغ هذه المستويات بأهداف الشركة و بالخطط الموضوعة لتحقيق هذه الأهداف خلال السنة التالية¹.

3- لوحة القيادة:

أولاً: مفهوم لوحة القيادة، عناصرها، أهدافها:

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شك متابعة النسب و البيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، و ذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها و النسب المعيارية. ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948 و كان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير"، "جدول المراقبة"، "لوحة القيادة"، إلا أن جل التعريفات المقدمة لهذه الأداة لها معنى واحد.

أ- مفهوم لوحة القيادة:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بلوحة القيادة و لعل أهمها ما يلي:

تعريف (NORBERT GUEDJ): "لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة²."

تعريف (MICHEL GERVAIS): "لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن معرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدى قصير و تسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات³."

تعريف (JEAN RICHARD SULZER): "تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم⁴."

¹ فركوس محمد. الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 ص19

² 20 Norbert Guedj, Opcit, p285.

³ M. Gervais, contrôle de gestion, édition Economica, Paris, 1997, p593.

⁴ J.R Sulzer, comment construire le tableau de bord « les objets et les méthodes d'élaboration », édition Dunod, Paris, 1975, p10.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن لوحة القيادة أداة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة مع الوضعية التنبؤية، كما يقوم أيضا بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات وتتميز بسرعة الوضع مقارنة مع الأدوات الأخرى.

ب- عناصرها:

- هناك العديد من العناصر الإعلامية يمكن أن تحتوي عليها لوحة القيادة أهمها:
- القيم المجمعة أو القيم الخام: مثلا رقم الأعمال لكل وكالة أو ناحية هي قيم مجمعة للمدير التجاري، ولهذه القيم أهمية كبيرة كي يتمكن المسؤول من أخذ نظرة سريعة وواقعية حول نشاطه.
 - الانحرافات: يمكن استخراج عدد كبير من الانحرافات من أنظمة مراقبة التسيير لكن لا يجب أن تظهر لوحة القيادة إلا الانحرافات التي لها علاقة مباشرة بالجوانب الأساسية للنشاط، هذه الانحرافات تمثل أداة هامة في القيادة لأنها تسهل عملية اكتشاف الاختلالات المحتملة.
 - النسب: هي قيم تمكن من معرفة وضعية المؤسسة وهيكلتها ونشاطها، وتمكن من قياس أدائها، يحسب بعضها انطلاقا من المعلومات المحاسبية بينما تحديد البعض الآخر انطلاقا من معطيات مقاسه بالوحدات المادية، وعادة ما تكون دلالة النسبة محدودة إذا كانت منفردة لذا يشترط تعددها، وتحتوي لوحة القيادة على نسب تتم بعملية التسيير في المدى القصير.
 - الجداول: عادة ما تكون في نموذج يسمح بإظهار الانحرافات بين التنبؤات والانجازات، وتعطي هذه الجداول معلومات مفصلة وتمكن المسؤول من القيام بحسابات تكميلية.
 - العلامات الساطعة: هو نوع من المؤشرات ذات الأهمية الخاصة، وهي عبارة عن عتبة الانحرافات محددة من طرف المؤسسة، لغرض جلب اهتمام المسؤولين حين حدوثها أو تجاوزها وحثهم على اتخاذ تدابير وإجراءات تصحيحية، وتتميز هذه العلامات بمظهر خاص فقد تكون مؤشرات أو قيم أو أيضا تصاوير أو أضواء مختلفة.
 - الأشكال البيانية: وهي من أدوات العرض المفضلة في لوحات القيادة، لأنها تسمح بالعرض السريع والفعال للتطورات أو التغير في الانسياق والتوجهات العامة، بالإضافة إلى قدرتها على الربط بين عدة عناصر وقد تكون على شكل أشرطة، أعمدة، منحنيات تراكمية، أسنان المنشار، أشكال بيانية حلزونية... الخ.

ت- أهدافها:

- تبعاً للمميزات التي انفردت بها لوحة القيادة، فأبعادها ووظائفها تبرز في النقاط التالية:
- لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة: وذلك لقيامها بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة مع النتائج المتحصل عليها، وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخص نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

- لوحة القيادة أداة حوار و مشاور : إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة يكمن في خلق حوار عبر كافة مراكز المسؤولية وهو ما يبرر عقد الاجتماعات العامة وغيرها.

- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز : فهي تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم زيادة في الأجور، علاوات... الخ).

- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار : تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة و تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلا.

- لوحة القيادة أداة لتشخيص المؤسسة : تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص المؤسسة، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها، هذا التشخيص يهدف بدرجة أولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الأجل المحددة، ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية العامة.

وعادة ما يكون مسئولو مراكز المسؤولية قد خلصوا إلى نتائج تعبر عن أسباب الانحرافات والاحتياطات المأخوذة في كافة المستويات، وتمتم المديرية العامة بخلق تلاءم بين كافة الإجراءات التصحيحية المقترحة.

ثانيا : إعداد لوحة القيادة:

■ مبادئ وضع لوحة القيادة:

باعتبارها أداة من أدوات التسيير فإن وضعها و تصورها يخضع للمبادئ التالية:

- الانسجام مع الهيكل التنظيمي : حيث يجب أن يتوافق المخطط العام للوحات القيادة مع تقسيم المسؤوليات، سواء أفقيا (خطوط المسؤولية) أو عموديا (مستويات) السلطة وهذا ما يسمح ب:

- أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة خاصة، تحتوي على مؤشرات مناسبة له تمكنه من الفهم الجيد للوضعية والتدخل السريع والفعال متى كان ذلك ضروريا،

- القدرة على تجميع وحدات القيادة في نفس الخط الهرمي نظرا لبنيتها المتشابهة،

- أن تحتوي كل لوحة قيادة على تجميع لنتائجها حيث يظهر هذا التجميع في لوحة القيادة للمستوى الأعلى.

- السرعة في جمع ونشر المعلومات : فمن الضروري تقليص آجال جمع المعطيات إلى أدنى حدود ممكنة وليس من الضروري أن تكون نهائية أو متناهية في الدقة، كما هو الحال في التقارير البعدية للنشاط بل يمكن اعتماد معطيات تقريبية لأنها أجدى وأنفع حين ورودها في الوقت المناسب، من معلومة دقيقة

بعد فوات الأوان وهذا ما | يتوافق مع القدرة على إنذار المسؤولين مبكرا فيما يخص الاختلالات المختلفة.

- التركيز على النقاط الهامة: حيث يجب اختيار من الكم النهائي من المعطيات والمعلومات أكثرها نفعا للمسؤول مع الحرص على قلة عددها وتلخيصها، وهنا يظهر سر تسمية (الأنجلوسكسون) للمعلومات الواردة في لوحة القيادة "Flash". وفي الأخير يجب عرض لوحة القيادة في شكل يسهل قراءتها وبسرعة. بالمقتطفات.

■ مراحل إعداد لوحة القيادة:

تخضع عملية إعداد لوحة القيادة المنهجية صارمة، وذلك لأهمية هذه الأداة في عملية التسيير، فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى المستوحاة من وراء تبني لوحات القيادة كأدوات للتحكم في قيادة المؤسسة، وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية¹:

- تحديد الأهداف: بعد تحديد مسئولي القطاعات المعنية بوضع لوحات القيادة يتعين تحديد الأهداف التي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة، ويجب أن يكون الهدف ممكنا ومحددا ومعقولا، ومن الأفضل أن يكون وليد جلسات حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق.

- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف: وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف و تسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية كما يتم في هذه المرحلة ما يلي:

- تحديد المعلومات الضرورية،

- جمع المعلومات المتوفرة في المؤسسة و تصنيف عناصرها،

- البحث عن المعلومات غير المتوفرة و دراسة سبل الحصول عليها.

- اختيار المؤشرات الملائمة: بعدما يتم تحديد العناصر التي سيتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول الاختيار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها أكثر ملائمة لتحديد نشاطه ويتم ذلك وفق المبدأين التاليين - تقليص عدد المؤشرات لتجنب التعقيد والتداخل، - إشراك المسؤولين في عملية اختيار المؤشرات.

- بناء لوحة القيادة واختيار التقديم الملائم لها: بعد اختيار المؤشرات، يتعين اختيار الشكل الموافق

لتقديمها، أي بناء لوحات القيادة بتبني أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة للمؤشرات

العامة لمتابعة النشاط كاللوحات الإحصائية، المقتطفات، الرسومات البيانية... و التصميم العام للوحة القيادة يظهر أربعة مناطق كما يلي:

¹ P. Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, 2ème édition, Vouibert, Paris, 2001, p474.

- منطقة المؤشرات الاقتصادية : تمثل مختلف المؤشرات التي يتم اختيارها كعناصر أساسية في عملية التسيير في المراحل السابقة،
- منطقة النتائج :وقد تكون دورية أو تراكمية متعلقة بالنشاط، كمية أو كيفية، كما تظهر هناك عناصر أخرى خاصة بالأداء المالي لمراكز المسؤولية مثل:
- هامش المساهمة في رقم الأعمال بالنسبة لمراكز الإيرادات،
- النواتج والأعباء بالنسبة لمركز الأعباء،
- نتائج وسيطة كالقيمة المضافة أو قدرة التمويل الذاتي بالنسبة لمركز الأرباح.
- منطقة الأهداف :تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي يتم اعتمادها للفترة المعنية.
- منطقة الانحرافات : تظهر في هذه المنطقة الانحرافات سواء بالقيم المطلقة أو القيم النسبية، والقيم الواردة هنا ليست قصرا ناتجة عن مراقبة الموازنة ولكن قد تكون ناتجة عن أي حساب يكون ذا فائدة للتسيير.

ثالثا:أنواع لوحات القيادة

إن التنوع في لوحات القيادة ينبع من اختلاف حاجة كل مستوى هرمي إلى المعلومات عن المستوى الآخر، ففي المستويات التشغيلية تكون الحاجة إلى استغلال معلومات تدخل ضمن نطاق التسيير التشغيلي، حجم الخدمات المقدمة، نوعية الزبائن التي تمت خدمتهم، أما في المستويات العليا فالاهتمام ينصب أكثر حول معلومات محاسبية مثل نسبة إنتاجية القروض، وعليه يمكن التمييز بين نوعين من لوحات القيادة:

1-لوحه قيادة مراكز المسؤولية :

تعرف على أنها وسيلة تساعد على قيادة الهيئات اللامركزية، وتتابع بواسطة مؤشرات محددة من نقاط مفاتيح التسيير التي تكون تحت المراقبة الفعلية للهيئة، والتي تتوافق مع الأولويات الإستراتيجية للمؤسسة. و يمكن إعطاء الشكل العام للوحه القيادة اللامركزي كما يلي :

جدول(1-11) :الشكل العام للوحه قيادة مركز المسؤولية

	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
التعليقات	4	4	1	الأهداف في N	الأهداف في M متراكم	الأهداف في M	تحقيق في M متراكم	تحقيق في NM-1	تحقيق في M-1	تحقيق في M	العنوان
	7	6	5								المؤشر 1
											المؤشر 2
											المؤشر 3

.....

المصدر : Michel Rouach et Gérard Nauleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, p:241

حيث:

M: الشهر الحالي (المعني).

M-1: الشهر السابق.

N: السنة الجارية.

MN-1: الشهر الموافق من السنة الماضية.

باستعراض البيانات في الجدول للشهر المعني (العمود0) مع الشهر الفارط (العمود2) أو مع الشهر الموافق من السنة الماضية (العمود3) ، هذا ما يمكن من إظهار وتحديد الاتجاه العام بمقارنة ما تم تحقيقه في الشهر المعني (العمود0) مع الهدف المرتقب تحقيقه في الشهر (العمود5) ، ومن الممكن حساب نسب تحقيق الهدف الشهري (العمود9) نفس الحساب يمكن أن نقوم به انطلاقا من المبلغ المتراكم، ويمكن إذن أن نضع نسبة التحقيق الأهداف منذ بداية السنة (العمود8) و نسبة تحقيق الهدف السنوي المنتظر (العمود10).

إن وضع جداول قيادة مراكز المسؤولية يتوقف على حركية مزدوجة منفذة من طرف مراقبة التسيير، حركة نازلة تساعد على اللامركزية بتوضيح الجدول و تشكيل توجهات إستراتيجية من طرف المسيرين، وحركة صاعدة لتنسيق وسائل القيادة (أنواع المؤشرات)، كيفية تحليل المعلومات التي تسمح بمقارنة وتجميع قسط من المعلومات الناتجة عن الهيئات اللامركزية.

هذه الحركية تتم بصفة متفاعلة عن طريق التشاور بين مستويات المسؤولية الإستراتيجية والتشغيلية، وهي تتطلب تحاليل نظامية لسلسلة من الأسباب والنتائج يتم القيام بها بين مختلف هذه المؤشرات.

2- لوحة القيادة الخاصة بالمديرية العامة:

تبين هذه اللوحات الأداء الاقتصادي والمالي لمختلف أنشطة المؤسسة وفقا للتوجهات الاقتصادية المتبناة باعتباره أساس للتحليل الدائم لشروط تشكيل الناتج الصافي و مختلف مستويات الهوامش، بالإضافة إلى مجموع مراكز التكلفة الأساسية، المستخدمين، تكاليف عامة متنوعة...الخ.

في هذا المستوى يمكن حساب المردودية والمعلومات المرسله من طرف مراكز المسؤولية، التي تكون على شكل قيمة تمثل الإجمالي أو الهامش المعياري، ونادرا ما تكون على هامش حقيقي صافي بسبب تقسيم المسؤوليات (بحيث تكون مسؤولة عن حجم وسعر البيع، ولكن ليس على أساس تكلفة الموارد) وتوفر المعلومات.

إن حساب الهامش الحقيقي الصافي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار بعض المعلومات التي لا تؤخذ إلا في المصالح المركزية، مثل التكلفة الحقيقية المقدرة للمصدر بالنسبة للشهر المرجعي للوحة القيادة، كما يمكن أن نلاحظ أن بعض عناصر لوحة القيادة المركزية لا يمكن التحصل عليها بجمع المعلومات من لوحات القيادة اللامركزية لأنها تحتاج إلى بعض التحاليل الإضافية.

3- حدود لوحات القيادة التقليدية:

- لقد أدى التطور الكبير لأدوار لوحات القيادة واعتبارها كأداة للتشخيص، الحوار، التحفيز، ومسايرة التطورات، أصبح لا يوافق دائما للتطبيق الكلاسيكي للوحات القيادة المعروفة والمستعملة فقط كتقارير مالية، مما يجعلها في الكثير من المرات عاجزة عن إظهار الوضعية الحالية للمؤسسة.
- لا يوجد لوحة قيادة ملائم لكل مصلحة أو مستوى تنظيمي لكن لوحة قيادة وحيد لا يوافق دائما خصوصيات النشاط.
- لوحة القيادة غالبا ما يجمد لسنوات دون أن ينشغل بالتأقلم مع الاحتياجات الجديدة وكذلك الأهداف والوسائل.
- أهداف لوحة القيادة التقليدي كانت في كثير من الأحيان المراقبة دون مساعدة للمتغيرات أو للتحسينات.
- فترة لوحة القيادة في الغالب هي نفسها لكل المصالح، وبالتالي فإنها تظهر عدم الملائمة لبعض النشاطات.
- تصميم لوحة القيادة التقليدي لا يترك المبادرات مستعمليه، حيث يكون في كثير من الأحيان مركزا وبعيدا عن الواقع.
- المؤشرات المستعملة تكون أحيانا غير مربوطة بالإستراتيجية الإجمالية ولا تسمح بتوجيه النشاط في الوقت المناسب.

رابعا: لوحة القيادة لقيادة الأداء.

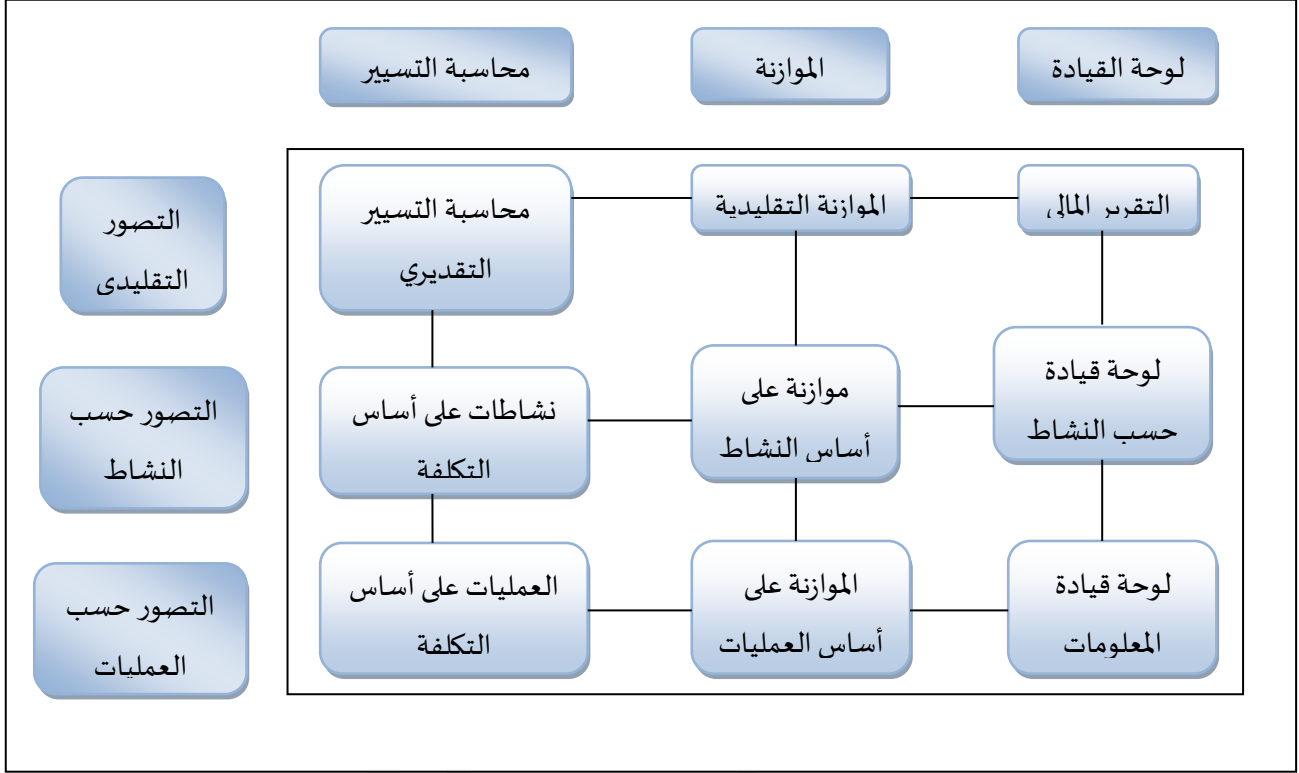
إنه يتعلق بالانتقال من لوحة قيادة خاص بتلخيص و تركيب سريع لمعلومات قدمت من قبل المؤسسات، نحو لوحة قيادة في الوقت الحقيقي لمتابعة وتحسين كل مستويات النشاط والأداء، والتشكيلات الجديدة للوحات القيادة تحاول المساعدة على قيادة الأداء.

1- لوحة القيادة تعكس إستراتيجية المؤسسة:

على غرار التطور الذي شهده حساب التكاليف والموازنات للتأقلم الجيد مع تقسيم المؤسسة (تكلفة النشاط والعمليات، موازنة العمليات)، بإمكان لوحة القيادة أن تعد بشكل أكثر استعراضيا وديناميكي على هيكل المؤسسة (لوحة قيادة نشاط، لوحة قيادة عمليات...)¹.

¹ محاضرات الأستاذ ناصر دادي عدون، السنة أولى ماجستير إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2005.

الشكل (2-11): لوحة القيادة تعكس الإستراتيجية



نلاحظ من خلال الشكل أن لوحة القيادة قد تطورت مع إعادة تشكيل المؤسسات، أين أسست على ثلاثة أبعاد متكاملة (الوظيفة، النشاط، العمليات).

ومن أجل لوحة قيادة على أساس النشاط، فالمؤشرات يجب أن تشكل بالنظر إلى الأهداف، الاحتياجات، القيود للنشاط أو العمليات، وليس على أساس النشاط، وبالتالي لوحة القيادة ليس تقرير مالي لوظيفة ما، ولكن تشخيص كمي و كفي للنشاط. هذه اللوحات هي كذلك أداة للتسيير والقيادة، وهذا بالتحاور والتنسيق والتحسين المستمر للنشاطات.

2- لوحة قيادة تعكس الحاضر للتنبؤ بالمستقبل:

لوحة قيادة فعال لقيادة الأداء يجب أن يسمح بالتوفيق بين العديد من المحاور، قد تكون أحيانا متعارضة.

-الرؤية إلى الأمام والخلف.

-التفكير والقيام.

-إحداث ديناميكية في المؤسسة.

إنه يتعلق باقتراح أداة لتحسين الأداء، تكون رابط بين الإستراتيجية والعمليات التشغيلية وهذا

التوجه يناسب لوحة قيادة مستقبلي (تنبئي).

3- لوحة القيادة الاستشرافي BALANCED SCORECARD

إن سعي المؤسسة للوصول إلى أداء أكثر شمولية، وإحداث القيمة لكل في ظل تزايد ضغوطات شركائها الداخليين و الخارجيين، يحتم عليها استعمال أدوات تسييرية تسمح بتلخيص وتكامل عديد الأبعاد والأهداف (البعد الإنتاجي، التجاري، المالي والموارد البشرية)، وهو ما تحسد فعلا في نموذج "NORTON" و "KAPLAN"، حيث أوضح أن تسيير المؤسسات يعتمد على مؤشرات مالية وغير مالية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار إشغاليين أساسيين:

- تحقيق الهدف وليس استرجاع المسار المتبع.

- خلق القيمة وليس مجرد تخفيض التكاليف.

وجمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة قيادة متوازنة* "equilibre" من أجل الإجابة

على الأسئلة الأربعة التالية¹:

- ما هي نظرة المساهمين إلينا؟ (النظرة المستقبلية المالية)،

- ما هي نظرة المستهلكين إلينا؟ (النظرة المستقبلية للزبائن)،

- أين يمكن أن نتفوق؟ (النظرة المستقبلية للعمليات الداخلية)،

- هل باستطاعتنا الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ (النظرة المستقبلية للتعلم والتجديد).

حسب NORTON, KAPLAN هناك علاقة سببية بين مختلف محاور ميزان سكور كارد،

فالتحكم الجيد في العمليات الداخلية يشارك في استثمار حقيقي للمؤسسة في البحث والتطوير وترقية منطلق التمرن الوظيفي وتذهب لتحسين رضا الزبائن وهذا ما يساعد على تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة.

4- دور لوحة القيادة الاستشاري في تحسين الأداء:

يعمل لوحة القيادة التوازني على توضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمة لأهدافها، حيث يعمل على

استعمال مؤشرات لإيصال والتعبير عن مفاهيم، قد تكون معقدة أحيانا تحت شكل محدد جدا.

- يبلغ ويفصل الأهداف مع المؤشرات الإستراتيجية، حيث يقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على

وضعها لبلوغ أهداف الكل، وذلك بوضع وتعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي، والذي يسمح

للفاعلين بالتوزيع على الهيكل لفهم عمل المجموعة، وتأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين².

- يخطط ويحدد الأهداف ويوافق المبادرات الإستراتيجية، ومقارنة مستويات الأداء المنتظرة و

الإنجازات، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء والتي تسعى المبادرات الإستراتيجية غمرها.

- تقوية عودة الخبرات والمتابعة الإستراتيجية، وتوضع هذه العملية على مفهوم حصر النظام، فنجد أن

المسيرين ملزمون بضمن أن الإستراتيجية نفذت كما حددت في بادئ الأمر، وبعد ذلك إعادة اختبار

¹ Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p1139

² Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, Le contrôle de gestion dans les administrations de l'état, éléments méthodologie, France, juin 2002, Fiche 19, p181.

فرضياتهم حتى يضمنوا بأن النظرة التي تقود نشاطهم تبقى ملائمة بالنظر للإنجازات والملاحظات وللخبرة الملقاة من المؤسسة.

المطلب الثالث: الأدوات الأخرى (الأدوات الحديثة).

إن التطور الذي شهدته وظيفة مراقبة التسيير واقتصار الأدوات التقليدية على تقديم معلومات تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، وإهمالها للجوانب الأخرى، تم تطوير بعض هذه الأدوات والاستعانة بأدوات حديثة تتناسب مع حركية وديناميكية المؤسسة ومحيطها. وسنتناول في هذا المبحث أكثر هذه الأدوات استعمالاً لدى المؤسسات التي بلغت مستوى متميز من الأداء.

1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

أ- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

المستخدمة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد ABC يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي فقد عرّف على أنه:

- طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات.

- أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة إذ يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجبات التكلفة.

- ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو نظام محاسبي لتحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجتمعات للتكلفة ليتم تخصيصها على المنتجات النهائية بواسطة مسببات لتكلفة وذلك للوصول إلى الكلفة الفعلية للمنتج النهائي مما يساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية السليمة¹.

ب- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

من المهم قبل وأثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأساسية في هذا النظام.

ولنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مبدأين يعمل عليهما وهما كالتالي:

¹ اسماعيل حجازي . معالم سعاد . محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . الطبعة الأولى. دار أسامة للمشر و التوزيع . عمان 2013 ص 7.

- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.

- أن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

ج- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يتمثل دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

▪ في مجال تحسين أداء وظائف التسيير:

إن فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مع نظام (ABM) ينعكس بالإيجاب بالتكامل على نظام تحسين أداء وظائف المؤسسة تنظيم، التوجيه، الرقابة، التخطيط وتدعيم الوضعية الإستراتيجية لها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة. فقد وفر أيضا آلية لإدارة التكاليف خاصة في مجال الرقابة، وذلك من خلال مساعدته على تحديد مسببات التكاليف التي لم تكون معروفة سابقا، وكذلك إمكانية فهم أفضل لماهية نظام (ABC) مما يجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارتها فقد أعطى نظام الأعمال التي يؤديها العاملون في الشركة، والفهم الأفضل للتكاليف الحقيقية وكذلك الفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف.

▪ في مجال تخفيض التكاليف:

يأخذ بعدا واسعا من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، إلا أنه (ABC) نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها؛ ويظهر تخفيض التكاليف في: -تقليل الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالنشاط الفعالية. -إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاتها وحذفها¹.

د- أهمية نظام (ABC) في مراقبة التسيير:

ترجع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة التسيير إلى ما يلي: - توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة والإسراف في هذه التكلفة ويمكّن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.

¹ درويش حسناء . نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة . وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات دراسة مقارنة القطاع العام و الخاص . بتقرت . رسالة ماستر . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير . ورقلة . 2011 ص 87

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم, ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة, أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- تعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق, وتحديد مواطن الإسراف, وبذلك تعتبر آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل.
- قياس الطلب على استخدام الموارد, حيث أن هذا النظام يحاول قياس ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل, وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة¹.

2- إدارة الجودة الشاملة

أ- مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

- * عرفها المعهد الفدرالي الأمريكي للجودة على أنها تأدية العمل الصحيح بشكل صحيح من أول مرة مع الاعتماد على التقييم العميل في معرفة مدى تحسين الأداء.
- * أما دليل إدارة الجودة الشاملة الصادر عن وزارة الدفاع الأمريكية فقد عرف إدارة الجودة الشاملة على أنها مجموعة من المبادئ الإرشادية و الفلسفية التي تمثل التحسين المستمر لأداء المنظمة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية و المصادر البشرية لتحسين الخدمات و المواد التي يتم توفيرها للمنظمة و كل العمليات التي تتم في التنظيم و الدرجة التي تتم فيها تلبية حاجات العميل في الوقت الحاضر و المستقبل.
- * تطوير وتحسين المهام لإنجاز عملية ما ، ابتداء من المورد(الممول) إلى المستهلك (العميل) بحيث يمكن إلغاء المهام الغير ضرورية أو المكررة التي لا تضيف أي فائدة للعميل.
- * التركيز القوي والثابت على احتياجات العميل ورضائه وذلك بالتطوير المستمر لنتائج العمليات النهائية لتقابل متطلبات العميل².

ب- أهداف الجودة الشاملة وفوائدها:

- خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر.
- إشراك جميع العاملين في التطوير.
- متابعة وتطوير أدوات قياس أداء العمليات.

¹ إسماعيل حجازي, معالم سعاد محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . مرجع سبق ذكره . ص.2

² سملاي يحضيه . الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد 23/22 أبريل 2003 إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة للمؤسسة الاقتصادية . جامعة ورقلة . ص. 17.

-تقليل المهام والنشاطات اللازمة لتحويل المدخلات (المواد الأولية) إلى منتجات أو خدمات ذات قيمة للعملاء.

1- إيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء.

-تحسين نوعية المخرجات.

-زيادة الكفاءة بزيادة التعاون بين الإدارات وتشجيع العمل الجماعي.

-تحسين الربحية والإنتاجية.

- تعليم الإدارة والعاملين كيفية تحديد وترتيب وتحليل المشاكل وتجزئتها إلى أصغر حتى يمكن

السيطرة عليها¹.

د- مبادئ إدارة الجودة الشاملة:

-التخطيط الاستراتيجي : أن وضع خطة شاملة تعتمد رؤيا ورسالة وأهداف واسعة سيمكن من صياغة الإستراتيجية ، ومن ثم تسهيل وضع السياسات والبرامج في ضوء تحليل معمق للبيئة الداخلية والخارجية باعتماد تحليل نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية والفرص والمخاطر في البيئة الخارجية لغرض وضع الخطط الشاملة بالشكل الذي يوفر قابلية دعم للميزة التنافسية للمنظمة.

-السناد والدعم : تذهب أهمية إسناد الدارة العليا إلى ابعد من مجرد تخصيص الموارد للزمنة ، إذ تضع كل منظمة مجموعة أسبقيات ، فإذا كانت الدارة العليا للمنظمة غير قادرة على إظهار التزامها الطويل بدعم البرنامج فلن تنجح في تنفيذ إدارة الجودة الشاملة.

-التركيز على الزبون : الزبون هو الموجه في إدارة الجودة الشاملة ، وهنا لتقشير كلمة على الزبون الخارجي الذي يحدد جودة المنتج ، بل تمتد كلمة الزبون الداخلي الذي يساعد في تحديد جودة الأفراد والعمليات وبيئة العمل ، لكونهم الأطراف الذين يقومون بإنتاج المنتج ، ويشكل اهتمام الدارة العليا بالزبون الداخلي بوصفة الفرد الذي يعتمد على مخرجات العاملين الآخرين في الأقسام الأخرى في المنظمة ضرورة من ضروريات عميل الجودة الشاملة ، لن عدم الاهتمام بالزبون وإغفال الدارة العليا له وعدم وصول التغذية العكسية له عين العمليات ونتائج العمال التي يقوم بها سيشكل عوائق كبيرة تقف أمام تحقيق رضاه.

-التحسين المستمر : يشمل التحسين المستمر كل من التحسين الإضافي والتحسين المعرفي الإبداعي الجديد بوصفها جزء من العمليات اليومية ولجميع وحدات العمل في المنظمة أن التحسين المستمر في ظل إدارة الجودة الشاملة يتجلى في قدرة التنظيم على تصميم وتطبيق نظام إبداعي يحقق باستمرار رضا تام للزبون ، من خلال السعي المتواصل للوصول إلى الأداء المثل من خلال تحقيق الأتي:

- تعزيز القيمة للزبون من خلل تقديم منتجات جديدة.

- تقليل الخطأ ، الوحدات المعيبة ، الضياع.

¹ الطاهر أبو طالب ، مراقبة التسيير في قطاع البنوك ، مرجع سبق ذكره . ص 11

- تحسين استجابة المنظمة وأداء وقت الدورة.

- تحسين الإنتاجية والفاعلية في استخدام جميع الموارد.

وهكذا يمكن أن يتحقق التحسين المستمر ليس فقط بواسطة تقديم منتجات أفضل ، بل أن تكون المنظمة أكثر استجابة.

-التدريب والتطوير : ينظر إلى التدريب والتطوير المستمر على انه وسيلة لتنمية إمكانيات الأفراد كل ضمن وظيفته بما يحقق الإنجاز المثل ، والتدريب يحتل أهمية متميزة لأنه سلسلة من الأنشطة المنظمة المصممة لتعزيز معرفة الأفراد.

-المشاركة وتفويض الصلاحية : يقصد بالمشاركة وتفويض الصلاحية للعاملين تفعيل دورهم بطريقة تشعرهم بالأهمية وتحقيق الاستفادة الفعلية من إمكانياتهم والمشاركة المقصودة هنا هي المشاركة الجوهرية لا الشكلية ، إذ يفترض أن تحقق المشاركة أمرين : الأول تزيد من إمكانية تصميم خطة أفضل ، والثاني تحسن من كفاءة صنع القرارات من خلال مشاركة العقول المفكرة التي تعد العقول القريبة من مشاكل العمل وليس جميع العاملين في المنظمة.

أما تفويض الصلاحية ، فهي لا تعني فقط مشاركة الأفراد بل يجب أن تكون مشاركتهم بطريقة تمنحهم صوتا حقيقيا عن طريق هياكل العمل والسماح للعاملين بصنع القرارات التي تهتم بتحسين العمل داخل أقسامها الخاصة.

-اتخاذ القرارات على أساس الحقائق : يمثل مبدأ اتخاذ القرارات على أساس الحقائق أحد المكونات التي تركز عليها إدارة الجودة الشاملة ، ويتطلب تطبيقه الاعتماد على تقنيات وموارد تهيئه القنوات اللازمة لتمكين الأفراد وإيصال ما يمتلكونه من معلومات تتحدث عن الحقائق إلى حيث يجب أن تصل هذه المعلومات للاستفادة منها في تحقيق الجودة.

تشكل المعلومات أساسا مهما في فلسفة إدارة الجودة الشاملة ، فتوافرها للإدارات العليا مختلف أنواعها سيعكس مدى إمكانية هذه المنظمات من تطبيق إدارة الجودة الشاملة ، أن أهمية المعلومات تتبلور في توافر البيانات المهمة .للمنظمة ، كالمعلومات المالية التي توضح للإدارات العليا الموارد المالية التي تحتاج إليها المنظمة فيما إذا طبقت إدارة الجودة الشاملة وما هي الاستثمارات المطلوبة لتبني هذه الفلسفة بالشكل الذي سيؤثر في درجة الالتزام التي ستبديها الإدارات العليا نحو اتخاذ قرار التطبيق لهذه الفلسفة .أن طبيعة العمل الجديد تتطلب توافر المعلومات الضرورية لمختلف العاملين بما يوسع آفاقهم وتطلعاتهم على وفق المهام الجديدة التي ألغتها إدارة الجودة الشاملة على عاتقهم .فالمنهج العلمي الصحيح الذي تسير عليه إدارة الجودة الشاملة في حل المشاكل يكون ذا فائدة كبيرة لها لأنه يمثل إمكانية إجراء التحسينات اللاحقة للعملية.

وللجودة بعد توافر المعلومات اللازمة لنجاز هذه التحسينات وبمشاركة العاملين كافة بما يجعل نشاط المنظمة فعال ومؤثرا.

ج- أهمية إدارة الجودة الشاملة:

- تخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية.
- الجودة تؤدي إلى تحقيق رضا المستهلك و تقديم الأفضل من السلع و الخدمات.
- تحقيق ميزة تنافسية وعائد مرتفع.
- تنمية الشعور بوحدة المجموعة وعمل الفريق و الثقة المتبادلة بين الأفراد و الشعور بالانتماء في بيئة العمل.

- تحسين السمعة الطيبة للمنظمة في نظر العملاء العاملين.
- منح شامل للتغيير بعيد عن النظام التقليدي المطبق على شكل إجراءات و قرارات.
- تغيير سلوكيات أفراد المؤسسة تجاه مفهوم الجودة.
- تمكن من القيام بعملية مراجعة و تقييم للأداء بشكل مستمر¹.

خلاصة الفصل:

يعتبر الأداء محصلة لما تقوم به المؤسسة الاقتصادية من مهام ووظائف سواء كان ذلك على الصعيد التجاري، الصناعي، أو حتى الخدماتي فهو يمثل بذلك المنظومة المتكاملة لنتائج ما تقوم به المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الخارجية و الداخلية و ولقد كان ينظر من زاوية مختلفة حيث كانت المؤسسة تهتم بأدائها الداخلي فقط بانفتاح الأسواق العالمية وباشتداد حدة المنافسة أصبحت تقارن أدائها بأداء المؤسسات العالمية كما و يعكس الأداء المستوى الذي وصلت إليه المؤسسة في تحقيق أهدافها وغاياتها و بهذا المستوى ما هو في الأصل إلا محصلة لمستوى تحقق الأهداف على كل

¹ سملاي يحضيه. الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد. مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

الوحدات والأقسام فيها، كما وأن أداء هذه الأخيرة يتوقف على أداء الأفراد والجماعات والفئات العاملة بها ولأن المؤسسة ما هي إلا وحدة جزئية من النظام الكلي و المتكامل فان فعالية و كفاءة أداء الوحدات يصمن و يكفل لصاح أداء الدولة و أن ما يؤثر على أداء الوحدات و ينقص من تلك الكفاءة و الفعالية سيؤثر بصورة مباشرة على الأداء الكلي.

ولغرض معرفة الفجوة بين ما هو مخطط و مسطر له وما هو فعلي و إيجاد العلاج لتلك الفجوة فان المؤسسة تلجأ إلى ما يسمى بتقييم الأداء و الذي من خلاله تتم مقارنة نتائج الأعمال المتحققة بما تم تخطيطه و تحديده مسبقا وذلك لاكتشاف و تحديد نقاط القوة و الضعف فيها، كما وأنه يعتبر عملية مرشدة للنشاطات و تقدير ما إذا كانت تلك الوحدات أو المؤسسات في حد ذاتها تستخدم مواردها بكفاءة و فعالية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية لذا، ولنجاح عملية التقييم تلك فمن الضروري بدا كان أن تشتمل على مختلف المجالات أو الوظائف التي بالمؤسسة وذلك للترابط و التكامل الموجود بينها، كما أم مجموعة أداء لمختلف المجالات يشكل ما يسمى بالأداء المؤسسي، هذا وتعمل المؤسسة على تحديد معايير أو مقاييس لعملية التقييم إذ أن لا يمكن أن يتم تقييم ما لم يكن هناك معايير يعتمد أو يستند عليها فأى خطة تستوجب تقييما لمدى تقدمها وذلك لغرض المتابعة لذا، وتعديل ما يمكن تعديله إن استوجب ذلك فلا يمكن أن يتم التقييم ما لم يكن هناك معايير أو مقاييس يستند عليها و التي يمكن اعتبارها أدوات تلجأ لها المؤسسة لقياس مدى تقدمها نحو تحقيق الأهداف. و عليه تتكفل وظيفة مراقبة التسيير بقياس الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين و كذلك مساعدة المسؤولين في المؤسسة على اتخاذ القرارات، و هذا من خلال توجيههم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف التسيير و تحسين المردودية و توجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و إستراتيجيات.

و لتصميم نظام مراقبة التسيير و إدماجه بالمؤسسة يجب تتبع مجموعة من المراحل التي تبدأ من دراسة المحيط العام و الخاص للمؤسسة و تنتهي باقتراح نظام مراقبة التسيير و متابعته. و لضمان فعالية هذا النظام يقوم مراقب التسيير أثناء أداء وظيفته بإتباع عدة طرق و أساليب حتى يحصل علي ما يحتاجه من معلومات من بينها المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية لوحة القيادة و الأدوات الكمية الأخرى.

الفصل الثالث:

دراسة حالة على مستوى شركة

سونطراك- مركب GP1/Z-

أريزو

مقدمة:

تلعب شركة سونطراك دورا محوريا في الاقتصاد الجزائري و العالمي، فهي شركة مختصة في النقل الوطني و تسويق النفط و الغاز الطبيعي، أنشأت بموجب قرار رقم 63-491 في 31 ديسمبر 1993، برأسمال مسجل من 245 مليار دينار مقسمة إلى 245000 سهم، بالإضافة إلى موقعها الجغرافي الاقتصادي متميز، وتطل على السوق المهم من الاتحاد الأوروبي والانفتاح على بقية دول العالم.

و عليه قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركب GP1/Z - أرزيو بتعرفنا الدقيق على إنتاجه وهيكلها التنظيمي و بطاقته التقنية قبل أن نقدم نموذجا واقعيا لكيفية تحضير و إعداد الميزانية و كذا مراقبتها.

المبحث الأول : ماهية سونطراك SPA

سونطراك هي شركة وطنية للبحث و الإنتاج و النقل و التحويل و التسويق للمواد الهيدروكربونية (الغازو السائل)، تم إنشاؤه من أجل تغطية على المدى الطويل الاحتياجات الوطنية في الهيدروكربونات بموجب المرسوم رقم 63-491 من 1963/12/31 و التمويل، و تطوير الأمة من خلال المساهمة الأجنبية.

- شركة SO/Société

- وطنية NA/ National

- نقل TRA/Transport

- تسويق C/Commercialisation

- المحروقات H/Hydrocarbure

المطلب الأول: تاريخ سونطراك

إنشاء سونطراك حريصة على كسر احتكار الشركات الأجنبية استغلال ثروة من الطابق السفلي الجزائري و تبنى الجسم من تراكم الموارد المالية اللازمة لانطلاق اقتصادية. تأسست الشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات (سونطراك) نهاية عام 1963 تجسيدا لرغبة السلطات الجزائرية في السيطرة على الثروة البترولية للبلد المستقل حديثاً آنذاك (5 يوليو 1962). وهدفت السلطات من إنشاء الشركة لتوجيه الثروة البترولية لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وجعلها رافعة لتأميم القطاع النفطي الخاضع حينها لفرنسا القوة الاستعمارية السابقة.

في مسعى لإثبات وجودها، أطلقت الشركة الناشئة في عام 1964 مشروع أنبوبها النفطي الأول بمسافة 800 كيلومتر. وفي نفس الفترة، أطلقت الجزائر أول مشاريعها في مجال استكشاف واستغلال الغاز الطبيعي، فتأسست الشركة الجزائرية للميثان السائل بطاقة إنتاجية أولية بلغت نحو ملياري متر مكعب في السنة.

وفي عام 1965 توصلت الجزائر وفرنسا إلى اتفاق حول ملف المحروقات تضمن إقامة تعاونية صناعية بين شركة تمثل الطرف الفرنسي والحكومة الجزائرية، مما أتاح للدولة الجزائرية توسيع أنشطتها الإنتاجية ومنحها قدرا أكبر من المشاركة في تسيير قطاع المحروقات.

وفي ضوء هذا الاتفاق، أطلقت سونطراك أول مشاريعها الاستكشافية بعد أن كان دورها في السابق محصورا في النقل والتسويق، وبناء على هذا التوسيع تمت مضاعفة رأس مالها عشر مرات ليبلغ 400 مليون دينار جزائري.

- 1963/12/31: يخضع لجميع الأنشطة النفطية.

- 1966: مدت بعثة لجميع الأنشطة النفطية.

- 1971/02/24: تأميم المحروقات.

- 1981: إعادة هيكلة (إنشاء 17 شركة مستقلة).

- 1992: إطلاقا لتحديث عملية النقط العالمية .

المطلب الثاني: تعريف سونطراك .

تعتبر مؤسسة سوناطراك من أهم الشركات البترولية في الجزائر و إفريقيا ،هي تشارك في التنقيب ،الإنتاج و النقل عبر الأنابيب، تحويل و تسويق المحروقات و مشتقاتها . معتمدة عن إستراتيجية التوزيع . سوناطراك ،تطور نشاطات توليد الكهرباء، الطاقات الجديدة و المتجددة ، تحليه مياه البحر،كذلك البحث و استغلال الطاقة المنجمية بهدف مواصلة إستراتيجياتها العالمية ، تنشط سونا طراك في الجزائر و عدة بلدان في العالم : إفريقيا (مالي،النيجر،مصر) في أوروبا (إسبانيا،إيطاليا،البرتغال،بريطانيا العظمى) ، في أمريكا اللاتينية (البيرو) و كذلك الولايات المتحدة الأمريكية برقم أعمال يقارب 1.56 مليار دولار محقق خلال سنة 2010.

تحتل سوناطراك المرتبة الأولى في إفريقيا ، الثانية عشر في العالم ،هي رابع مصدر للغاز الطبيعي المميع و ثالث مصدر عالمي لغاز البترول المميع و خامس مصدر للغاز الطبيعي - أول شركة إفريقية.

- رابع عشر شركة بترولية عالمية .

- ثالث عشر شركة عالمية للمحروقات السائلة (الاحتياطات).

- سادس شركة عالمية في ما يخص الغاز الطبيعي (احتياطات و إنتاج).

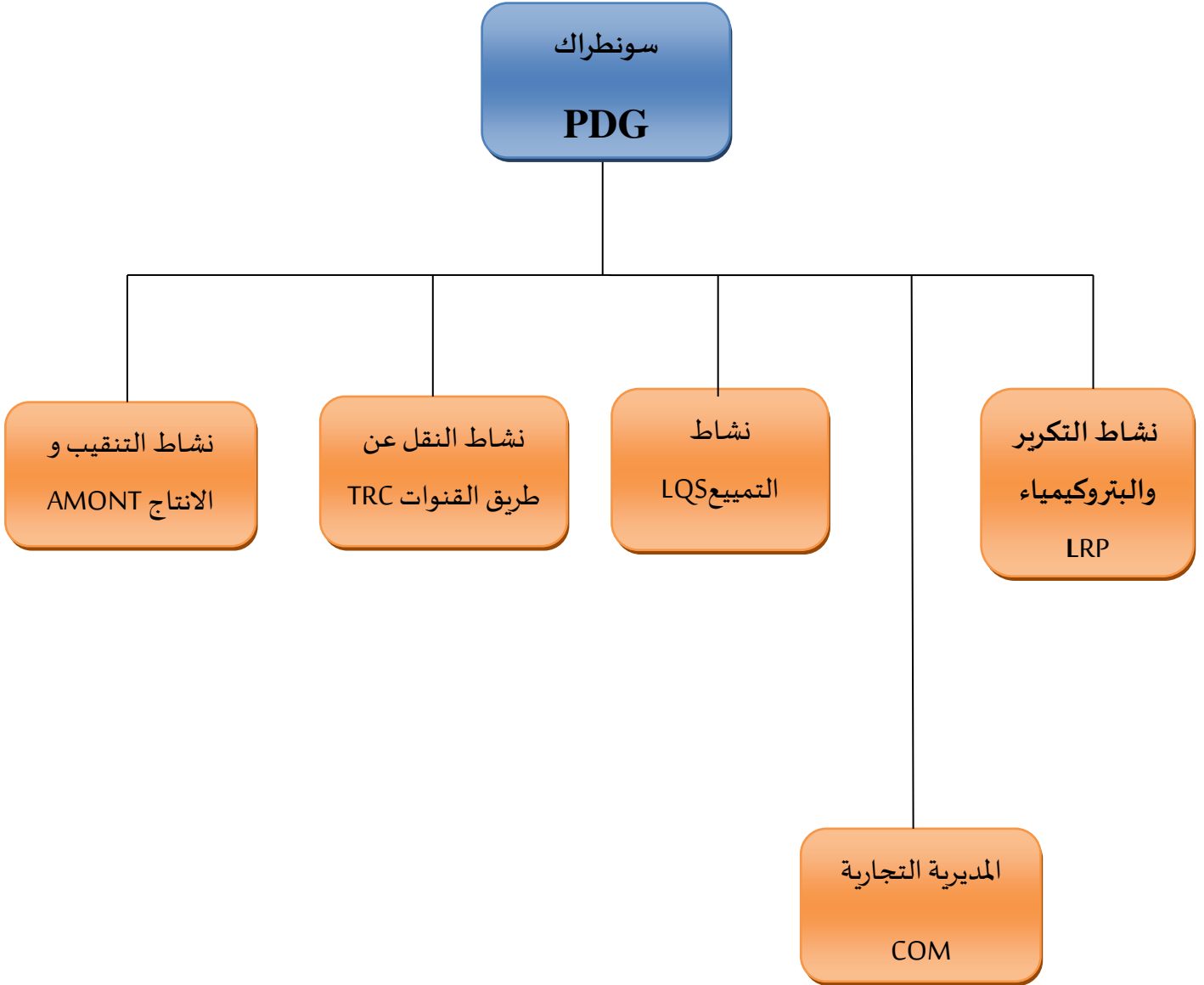
- خامس و عشرون شركة بترولية من حيث عدد الموظفين.

- خامس مصدر عالمي للغاز الطبيعي.

- رابع مصدر عالمي للغاز الطبيعي المميع.

- ثالث مصدر عالمي لغاز البترول.

المطلب الثالث: منظمة سونطراك ومكانتها في الاقتصاد الجزائري.
 1- منظمة سونطراك.



المصدر: وثيقة داخلية لمركب GP1/Z.

- نشاط التنقيب والإنتاج (AMONT) :

AMONT هي المسؤولة عن البحث و التطوير و إنتاج النفط و الغاز. و تتركز مهامها بشكل رئيسي على تطوير احتياطات المكتشفة، و تحسين معدلا لاسترداد و تحديث الاحتياطات. البحث و الاستكشاف و استغلال الودائع الهيدروكربونية.

- نشاط النقل عن طريق القنوات (TRC):

هي المسؤولة عن نقل الهيدروكربونات السائلة و الغازية عبر خط أنابيب و تطوير و إدارة و تشغيل شبكة النقل و التخزين و التسليم و تحميل النفط. سونطراك لديها 15000 كم من بينهم اثنان من خطوط الأنابيب العابرة للقارات، واحدة تسير نحو اسبانيا عبر المغرب و الآخر إلى ايطاليا عبر جزيرة صقلية. وقامت الشركة إلى زيادة صادراتها من الغاز إلى 87 مليار م³ في عام 2011. و قد بنيت شبكة أساسية من أكثر من 16200 كم من خط أنابيب نقل النفط و الغاز، لا تزال قيد التطوير مشاريع عابرة للقارات كثيرة.

- نشاط التكسير و البتروكيميائي (LRP) و التميع (LQS):

LRP تشغيلها الواجبات الأساسية للمرافق القائمة لتسيير GN الغاز الطبيعي و غاز البترول المسال، الفصل و التكسير و البتروكيمياويات و الغازات الصناعية (الهيليوم و النيتروجين). سونطراك لديها من خلال أعمال التميع و التكسير و البتروكيميائي أربعة مجمعات للغاز الطبيعي المسال و غاز البترول المسال GNL مجمعين GPL، مجمعين للبتروكيمياويات، و وحدة من PEHD شركة مملوكة تابعة ENIP (لشركة الوطنية لصناعة البتروكيمياويات)، و خمسة مصافي تابعة NAFTEC) جمعية التكسير المحلي، و وحدة استخراج الهليومواثين من الصيانة الفرعية و إدارة المنطقة الصناعية SOMIK و SOMIZ.

- المديرية التجارية (COM):

COM هي المسؤولة عن إدارة العمليات و المبيعات الشحن التي تتم بالتعاون مع الشركات التابعة مقل نقط توزيع المنتجات النفطية. SNTM HYPROC للنقل البحري للنفط و COGIZ لتسويق الغازات الصناعية.

الوجود المتزايد لسونطراك في السوق الإيطالية و الإسبانية، فضلا عن احتمال دخول على سوق البرازيلية توضح نجاح إستراتيجية الشراكة التي تبنتها المجموعة.

2- مكانة سونطراك في الاقتصاد الجزائري:

تعتبر "سونطراك" قلب الاقتصاد الجزائري أو بالأحرى "اقتصاد الجزائر بأكمله" إذ تمثل صادراتها النفطية 96% من صادرات الجزائر و60% من أموال الخزينة العمومية وتمثل عائداتها ثلث الناتج المحلي الإجمالي.

تلعب الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات "سونطراك"، دورا مركزيا في الإقتصاد الوطني، فبفضل الجهود المبذولة من طرف عمال وإطارات الشركة، مكنتها من أن تكون شركة رائدة في إفريقيا وجعلها من أهم مورد للغاز نحو أوروبا.

وعلى الرغم من تداعيات الأزمة العالمية وتذبذب أسعار النفط، عمل مجمع سونطراك بخطوات ثابتة لتطوير طاقته الإنتاجية وتحقيق نتائج إيجابية، وكذا الحفاظ على مكانته وطنيا وعالميا.

كما سعت سونطراك إلى بعث العديد من المشاريع الاستثمارية في تطوير الحقول وتكرير البترول، مما ساهم هذه المشاريع في الدفع بالاقتصاد الوطني وتنويعه.

المبحث الثاني: عرض مركب GP1/Z .

المطلب الأول: التعريف بالمركب GP1/Z .

هو واحد من ستة مجمعات تمييع الغاز الانتماء لعمليات (نشاط التمييع) من الشركة الوطنية سونطراك .

و هي تقع بين المحطة الحرارية من مرسى الحجاج في الشرق و مجمع الغاز الطبيعي المميع الغربي و يغطي مساحة 120 هكتار . و قد بنيت بمساعدة مجموع شركات يابانية (اي ا شاي -سي-اي ت او سي ا شاي) سلمت المفتاح قبل ثلاث مراحل من البناء كان أول واحد في الاثنى سبتمبر من عام ألف و تسعة مئة و أربعة و ثمانون . و المرة الثانية في عشرون نوفمبر من نفس السنة و الثالثة في مارس ألفين و عشرة .

في عام ألف تسعة مئة و ثلاثة و ثمانون وضع المجمع اربع قطارات لمعالجة غاز البترول المميع يمكن أن تنتج 4.9 مليون طن سنويا .بعد الحصول علي اثنين قطارات أخرى (تمديد المجمع في عام ألف و تسعة مئة و ثمانية و تسعون) .و زيادة هذا الإنتاج ب 7.2 مليون طن سنويا و بعد ذلك 3 قطارات إضافية (التمديد في عام 2010) .تصل إلي 10.9 مليون طن سنويا .

كما ان لديها مهمة إنتاج هذه المنتجات في درجة حرارة الغرفة مثل البوتان و البروبان و البيوتان و الاختلاط .

ورقة البيانات التقنية :

- المجمع أنشئ لإنتاج غاز البترول المميع GPL:

- اسم الشركة : مجمع GP1/Z.

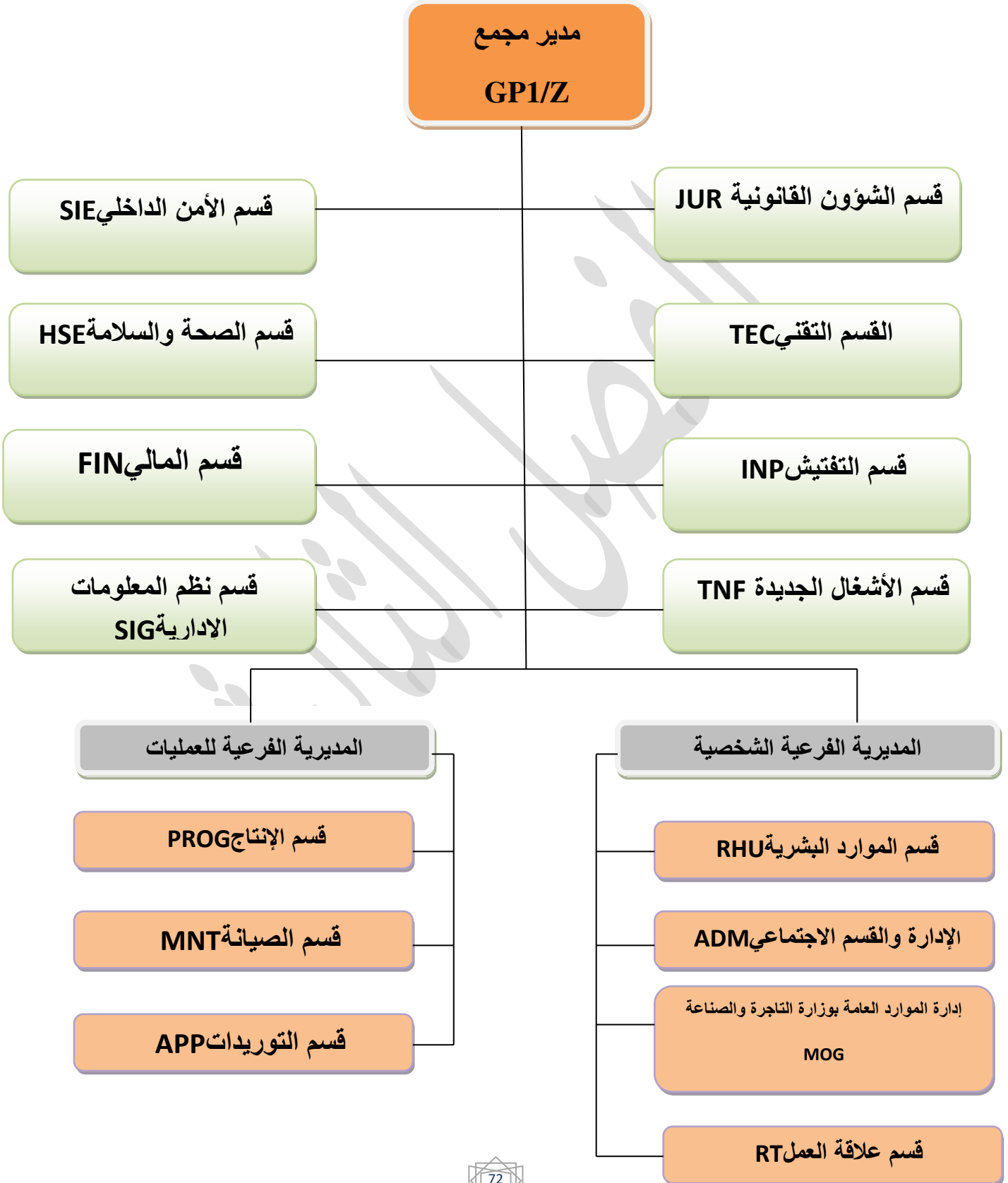
- الموقع :مرسى الحجاج.

- السطح :120 هكتار.

- الموظفين: 891 عامل .
- الهدف: 10.9 مليون طن /سنة من غاز البترول المميع.
- المنتجات: البروبان التجارية و البيوتان التجارية.
- الطريقة المستخدمة: الضغط و التقطير .
- عدد القطارات: 09 قطارات من 1.2 مليون طن .
- الصانع: الشركات اليابانية اي اشاي للصناعات الثقيلة . و الشركات اي تي اواش .
- تاريخ بدء الأشغال: عشر نوفمبر ألف تسعمئة و ثمانون .
- جهة الإنتاج: التصدير و السوق المحلية .
- مصدر التمويل: الغاز من حقول الغاز الجنوب الجزائري .

المطلب الثاني: المخطط العام للهيكل التنظيمي الذي سيتيح لنا التعرف على كل

الدوائر والأقسام الموجودة داخل المركب GP1/Z



المطلب الثالث: تعريف الإدارة المالية للمركب GPL1/Z

الإدارة المالية FIN يدرس ميزانية كل إدارة ، كل المعلومات الإدارية و رصد جميع العمليات المالية والقانونية . تنقسم الإدارة المالية إلى 4 مصالح, نذكر منها مصلحة المحاسبة التحليلية, مصلحة الخزينة, مصلحة الميزانية , و أخيرا مصلحة المحاسبة العامة.

1- مصلحة الخزينة:

تسهر هذه المصلحة على إن تقوم بتسيير خزينة المؤسسة على أحسن وجه و نجد أن المؤسسة تستعمل تطبيق معلوماتي لهذا الا وهو KTP نظام جديد لتسيير الخزينة و تتكون من أربعة أقسام :

- قسم تسجيل الفاتورات المستقبلية :

إذ يقوم هذا القسم بتسجيل كل فاتورات الموردون في نظام KTP.

- قسم تسيير وسائل التمويل

يقوم هذا القسم بما يلي :

- إصدار أوامر الدفع لتسوية ديون الموردون

- إصدار الشيكات .

- قسم المئونات المراقبة والتقرير (PCR) :

يقوم هذا القسم بإعداد تقارير شهرية وسنوية للخزينة وأيضا إيجاد الحلول المناسبة لتسوية جميع المشاكل العالقة.

- قسم المحاسبة:

يقوم بتسجيل جميع العمليات التي قامت المؤسسة بتسديدها لمورديها.

2- مصلحة الميزانية :

و هي مجموعة منسقة من التوضيحات نظرا للظروف الداخلية التي قد تؤثر على الأعمال

التجارية للشركة و يميل إلى التكيف مع الوسائل إلى الغايات المنشودة .

و بالتالي فان الموازنة التشغيلية هي التوقعات العددية من جميع العناصر المقابلة لافتراض معين لفترة سنوية تحدد عموماً .

و يكمن هدف مراقبة الميزانية في :

- توفير متجانس لنفقات ومنتجات الشركة لفترة محددة.
 - توقعات العمل الحالي، وتستخدم هذه التوقعات باتخاذ قرارات الإدارة الراشدة.
 - مشاركة القادة (المرؤوسين) على جميع المستويات لتحقيق الأهداف التي وصفوها بأنفسهم.
- و من وظائف الميزانية :

- الميزانية هي خطة العمل .
 - الميزانية هي أداة المسؤوليات المركزية.
 - الميزانية هي أداة التنسيق .
 - الميزانية هي أداة التحكم .
- 3- مصلحة المحاسبة العامة :

- مهمتها :
 - * تقييد و تسجيل جميع العمليات المحاسبية .
 - * إعداد الميزانية المحاسبية و الجبائية
- و تتكون من :

قسم الموردون :

هدفها تسجيل كل العمليات المحاسبية مع الموردون المحليون و الأجانب؛ الخواص و القطاع العام .

قسم المخزونات و الاستثمارات:

تقوم بتسجيل الاستثمارات و متابعتها و حساب اهتلاكاتهما، كما تقوم كذلك بتقييد كل العمليات المحاسبية للمخزونات .

قسم التمركز :

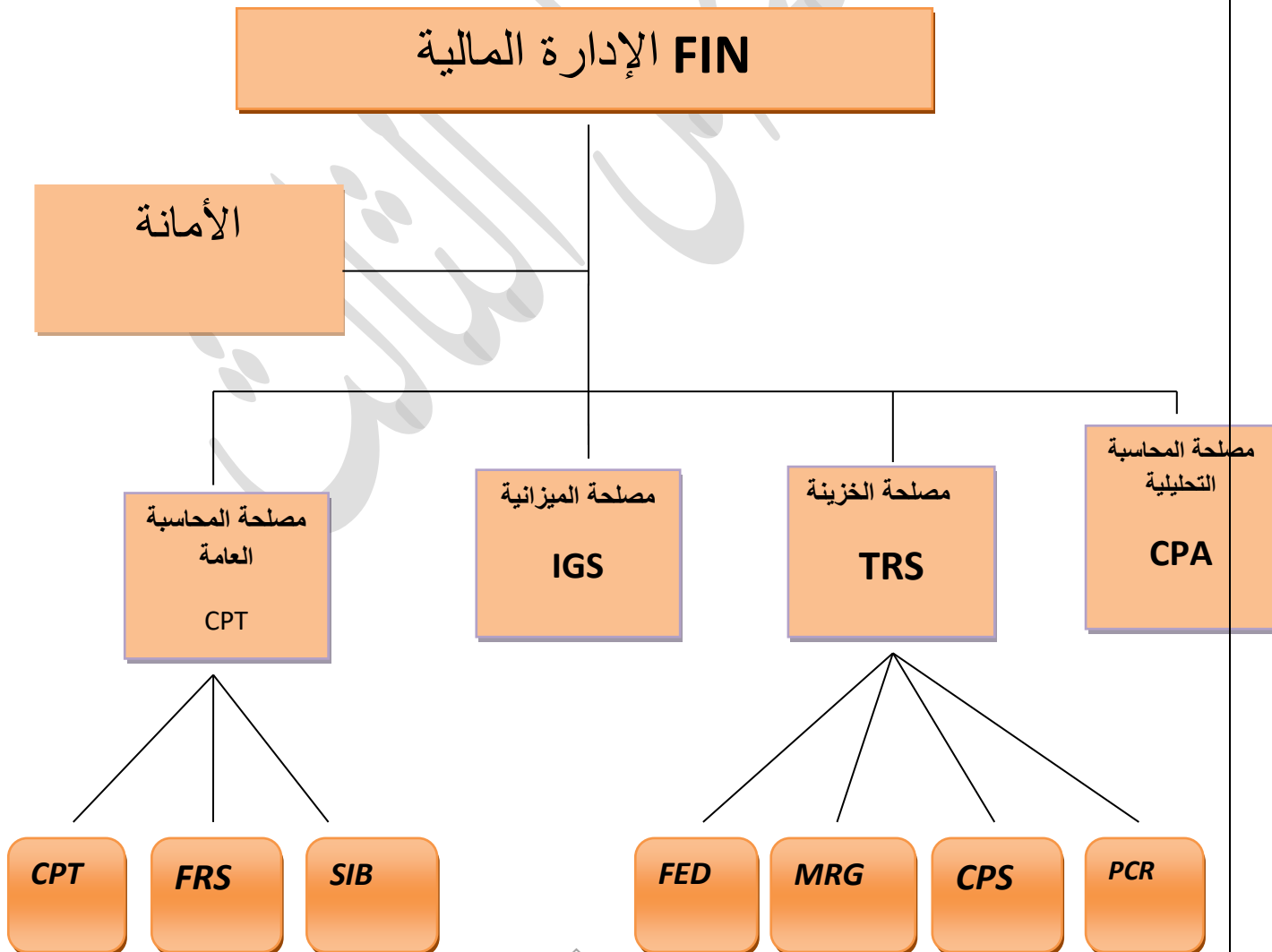
تقوم بتسجيل العمليات المحاسبية لمصاريف المستخدمين و تسجيل كل العمليات مع فروع المؤسسة الأم سونطراك.

4- مصلحة المحاسبة التحليلية :

لما تطرقنا إليها تطبيقا وجدناها مصلحة جديدة بالميدان و مهمتها حساب تكلفة المنتج.

هذا القسم تم إنشائه حديثا و هو المسؤول عن إنشاء و تحليل المحاسبة التحليلية و الذي تم كتابتها بالمركب مركز التكلفة. و هذا يجري حاليا تنفيذ المستشارين الأجانب من خلال برامج الحاسوب.

5- المخطط العام للإدارة المالية للمركب GP1/Z



- A/F : قسم التأمينات و الضرائب.
- C : قسم العقود .
- MRG : قسم إدارة وسائل التسوية.
- FRS : قسم الموارد .
- COMP : قسم المحاسبة .
- S/I : قسم المخزونات و الاستثمارات .
- PCR : قسم الأحكام الرصد و الإبلاغ .
- CNTR : قسم المركزية .
- FED : قسم المدخلات للتدفقات المستقبلية .

المبحث الثالث: تحضير وإعداد الميزانية التقديرية في مركب GP1/Z

المطلب الأول: تعريف الميزانية

الميزانية هي كلمة انجليزية، مشتقة من اللغة الفرنسية القديمة وتعني محفظة صغيرة بمعناها العادي ، فإن الميزانية هي بيان للدخل ومنع النفقات المستخدمة في إدارة الأعمال التجارية. هذا هو التعبير "الكمي والمالي لبرنامج العمل المتوخى لفترة تساوي أو تقل عن سنة واحدة (الميزانية السنوية ، نصف سنوية ، الفصلية

- الميزانية هي خطة ، أي القرارات التي يتعين اتخاذها حول ما تريد الشركة القيام به في المستقبل. يجب أن تجيب خطة العمل هذه على الأسئلة الأساسية الكلاسيكية (من ، متى ، كيف ، أين ، لماذا) والتي ستغطي في الوقت نفسه جميع الميزانيات ، والمشتريات ، والمبيعات ، ... إلخ.

التنبؤات الكمية لجميع العناصر المقابلة لافتراض التشغيل المحدد لفترة محددة، أما نظام الموازنة هي أرقام عددية مشفرة في المقام الأول من خطة قصيرة الأجل و التي تحتل مكانا هاما بين تقنيات الرقابة الإدارية التي يمكن استخدامها لتسهيل و تحسين عملية صنع القرار داخل شركة وعلاوة على ذلك ، ووضع الميزانيات هي إدارتها أو سيطرتها التي تشمل جميع جوانب نشاط الشركة في مجموعة متناسقة من التوقعات كميا للميزانيات .

و يواجه الانجازات مع التوقعات و تسمح الفجوة الكشف التي يجب أن تؤدي إلى إجراءات تصحيحية .

المطلب الثاني: المراحل الأولية من الميزانية التنموية لمركب GP1/Z .

1- إطلاق ميزانية الحملة:

يتم تنفيذ الافتتاح الرسمي لميزانية الحملة للسنة المقبلة (ن+1) بشكل عام في الربع الثلاثي الأول من السنة الحالية (ن) من قبل الدائرة المالية .

هذا الأخير يتلقى الإطار التوجيهي للإدارة المالية التي حددت أهداف و إستراتيجية الشركة و يخدم كدليل لمختلف فروع الشركة في وضع الميزانية.

تقوم الدائرة المالية باستكمال الإطار التوجيهي من بيانات ثابتة الخاصة للمجمع و يرسل إلى جميع الدوائر مرة واحدة. و بمجرد أن تحدد الأهداف العامة لمعرفة و توزيعها على مختلف الدوائر يجب أن تتطور التوقعات التشغيلية.

يجب أن تتم الموافقة على الوثيقة المقدمة إلى دائرة من خلال هيكل مسؤولة، كما هو مفصل و محددة قدر الإمكان، و استنادا إلى تجربة السنوات السابقة.

2- جمع ومعالجة المعلومات :

- تقوم جميع دوائر المركب بالأعداد و إرسال تقديراتها للسنة المقبلة فيما يتعلق بتقديرات الاستغلال و الاستثمار لمصلحة الإعلام و التسيير .

- يتم تقييم توقعات التكوين لمستخدمين المجمع للسنة المقبلة عن طريق دائرة الموارد البشرية و إرساله على مصلحة الإعلام و التسيير .

3- التحكم :

■ التحكم الأولي (الداخلية):

تنشأ دائرة مالية بالتعاون مع المديرية جدول تحول قسم لإجراء عملية الميزانية برئاسة مدير المجمع. هذا يشرح بالتفصيل أسباب كل عمل مخطط ، و في الوقت نفسه يشير هذا الباب من الميزانية كلاً للملاحظات و تعتبر جميع القرارات من قبل المدير المتخذة بشأن مسألة الميزانية.

■ التمرکز:

يتم تشغيل مرحلة التمرکز بعد أن تم تشغيل التحكم من قبل المدير لتوحيد جميع هياكل التوقعات في ميزانية واحدة في شكل ملخص (الخطة السنوية).

■ التحكم الخارجي:

- يتم تقديم ملخص الخطة السنوية للتحكيم الثاني في LQS برئاسة مدير قسم التمييز.

- يتم تسجيل جميع القرارات التي اتخذتها و النظر في بيانات جديدة من أجل تنفيذ التصحيح من الخطة السنوية.

- بعد عملية التصحيح التي تقوم بها الدائرة المالية المجمع يجب وضع خطة سنوية و تقديم نسختين للمديرية المالية في مقر LRP. ليكون مسؤولاً بدوره في تمرکز الخطة السنوية لrp من خلال تجميع خطط كل مجمع.

- بعد التقديم النهائي للخطة السنوية و انتقاله على المديرية العامة .
- ينتظر المجمع موافقة إبلاغ عمل إعادة ضبط الوقت.
- بشكل عام، و تجدر الإشارة إلى أن ترد المكونات الثلاث للخطة بشكل من فصل و هي:
 - عنصر الإنتاج.
 - عنصر الصيانة.
 - عنصر استثمار.
 - عنصر استغلال.

المطلب الثالث: مراحل الأولية لإعداد الميزانية في مجمع GP1/Z وتنفيذها.

عملية وضع الميزانية للخطة السنوية و PMT يمتد من مارس من السنة الحالية "N" إلى يناير من العام

N + 1. تتكون هذه العملية من سبع خطوات رئيسية ، وهي:

- 1- إطلاق حملة الميزانية ؛
- 2- تطوير توقعات الميزانية ؛
- 3- التحكيم المسبق لمشروع السلطة PA ووحدة PMT ؛
- 4- التحكيم المسبق لمشروع PA و PMT حسب التقسيم
- 5- تحكيم الخطة السنوية ومشروع PMT مشروع LQS.
- 6- مراقبة وتوطيد
- 7- إشعار الخطة السنوية N + 1.

- يجب أن تتبع الخطة السنوية وعملية LMP عملية التحقق من صحة التنبؤ داخل مؤسسة الوحدة

وحتى داخل مركز التكلفة أو مركز مسؤولية الميزانية.

يعتمد الإجراء على مفهوم "من يفعل ماذا" ، معطى:

من بين الخطط الحالية المختلفة التي تعتبر حاسمة في عملية إعداد توقعات الميزانية و PMT ،

من المنظمة في المكان ، على حد سواء التشغيلية والوظيفية.

تم تصميم نماذج الميزانيات على أساس المنظمة على المستوى التشغيلي والوظيفي ، فيما يتعلق بالبعثات التي تم تفويضها على مختلف الجهات الفاعلة المشاركة في عملية التنبؤ كجزء من حملة الموازنة.



يتم تنفيذ الإطلاق الرسمي لحملة الميزانية بشكل عام في شهر مارس من العام ، بعد الانتهاء من الميزانية العمومية N-1.

والمبدأ التوجيهي العام الذي وقعه الرئيس سونطراك الرئيس التنفيذي الذي يحدد محاور واتجاهات مختلفة لتطوير التنبؤات في الامتثال للمبادئ التوجيهية والسياسات ضمن النشاط في مختلف المجالات. ترافق هذه المذكرة افتراضات ومعايير عمل المدخلات بالإضافة إلى جدول زمني لتطوير وإنجاز الخطة السنوية و PMT.

ينشر نشاط LQS توجيهاً إطارياً يتم فيه تناول المبادئ العامة للخطة السنوية وتخطيط اجتماعات الإعداد والتحقق من الصحة داخل الوحدة. يرافق هذا التوجيه افتراضات المدخلات والمعايير ذات الصلة ، بشكل رئيسي إلى:

تعادل العملات الرئيسية فيما يتعلق بالدينار للنظر في المعاملات المقومة بالعملات ، معدل التضخم ،

ترسل إدارة الشؤون المالية على مستوى الوحدة مذكرة موقعة من المدير إلى مختلف الهياكل للدلالة على بداية العمل والموعد النهائي لإرسال وسائط التحصيل على النحو الواجب من قبلهم. كما ترافق المذكرة المرسلة إلى الهياكل المختلفة مواد تنبؤات أعدتها خدمات الوحدة. يستكمل القسم المالي التوجيه الإطاري ببيانات ثابتة خاصة بالمجمع وينقلها إلى جميع الإدارات. وبمجرد معرفة الأهداف العامة ونشرها على الإدارات المختلفة ، يجب على الأخير وضع توقعات التشغيل. يجب أن تتم الموافقة على الوثيقة المقدمة إلى الإدارة المالية من قبل رئيس الهيكل ، على النحو المفصل والدقيق قدر الإمكان وعلى أساس تجربة السنوات السابقة

2- تطوير توقعات الميزانية ؛

تطور كل بنية وتنقل تنبؤاتها ، مع مراعاة المبادئ التالية:

-الكفاية بين التوقعات والأهداف المستهدفة ،

-التحليل الكمي والنوعي للتنبؤات ،

-تبرير استصواب كل عملية ،

-نضوج كل عملية ، فيما يتعلق بعملية الشراء (وجود المواصفات) ،

-يجب أن يؤخذ في الاعتبار معدل الإنجاز والإكمال في نهاية السنة المالية السابقة

(N-1) والتمرين

يتم توزيع توقعات الميزانية التي أعدتها الهياكل من قبل مركز التكلفة. هذه الهياكل لديها إذن لحذف أو

إضافة وظائف على أساس أهميتها وفائدتها.

يتم تقييم توقعات التدريب والحلقة الدراسية من قبل إدارة الموارد البشرية.

تضع إدارة المشتريات والوسائط العامة المتوسطة ميزانية المشتريات وفقا لتوقعات استهلاك الهياكل

الأخرى والمحزونات الحالية.

يضع قسم الصيانة خطة الصيانة للمجمع ، مع الأخذ في الاعتبار استهلاك قطع الغيار لصيانة إصلاح

المنشآت والمقاولين المحليين من الباطن.

وتشارك الإدارات الجديدة والتقنية في المشاريع الاستثمارية والمشاريع التشغيلية.

تعد الإدارة / الإدارة الاجتماعية توقعات جداول الرواتب والمكون الفعلي.

يجب على جميع أقسام المجمع تقديم تنبؤاتهم إلى قسم الميزانية ، وهذا الأخير دوره هو جمع كل الأخطاء

المحتملة يتم شرح كل بند من بنود الميزانية المدرج في حساب مصروفات الهيكل بأكبر قدر ممكن من

التفاصيل ، لتمكين الخدمات المالية للوحدة من تقديم التوضيحات اللازمة عند تقديم مشاريع PA و

PMT للتحكيم المسبق.

3-التحكيم المسبق لمشروع السلطة PA ووحدة PMT ؛

-التحكيم التمهيدي (الوحدة):

وزارة المالية تطلق جدولاً زمنياً للتحكيم قبل التحكيم مع جميع الإدارات.

وتهدف هذه العملية إلى استعراض جميع التوقعات التي تنتقل عن طريق الهياكل وتحليل كل بند من البنود الواردة على تكاليف الدعم هو وجود رؤساء الهياكل وإجراء أي تصحيحات والتنبؤات الضرورية تحديث الملف قبل المقطع النهائي مع الاتجاه.

-التحكيم النهائي (الوحدة):

بعد اجتماعات مع مختلف الهياكل، قبل التحكيم داخليا ويرأس وحدة من المدير، بحضور جميع رؤساء الإدارات، بما في ذلك رئيس دائرة المالية ورئيس مصلحة الإعلام و التسيير وإطار في نفس المصلحة حيث تقوم مصلحة الإعلام و التسيير بعرض ميزانية كل دائرة ويقوم رئيس كل دائرة بتقديم الشروحات الأزمة و الواجبة

كما إن مصلحة الإعلام و التسيير تقوم بتدوين جميع القرارات والتوجهات مدير المركب حيث ما تقوم بإعداد محضر اجتماع فيه جميع معطيات و قرارات التحكيم

وخلال جلسة ما قبل التحكيم ، يتم إجراء تصحيحات وتحديثات على مشروع الخطة السنوية واستغلال PMT للوحدة. يتم توحيد توقعات الميزانية وتقديمها إلى الإدارة لمراجعتها والتحقق منها ، مع مراعاة خطط العمل المختلفة ، ومنها:

- خطة الإنتاج .
- خطة الصيانة .
- خطة الاستثمار.
- خطة التوظيف والتدريب .
- توقعات نفقات التشغيل.

في نهاية هذا قبل التحكيم، وضعت خلاصة لتلبية احتياجات عملية ما قبل التحكيم على

4-التحكيم المسبق لمشروع السلطة PA وPMT حسب التقسيم؛

يقدم مدير الوحدة الخطة السنوية و PMT التي يوثقها مدير الوحدة إلى مدير الشعبة ، بحضور رؤساء المديرية الوظيفية.

يتم تلخيص المكونات التي تم فحصها خلال جلسات ما قبل التحكيم على النحو التالي:

- خطة الإنتاج

- خطة الصيانة

- خطة الاستثمار

- خطة التوظيف والتدريب .

- توقعات المصروفات التشغيلية .

- التنبؤ بتكاليف العمليات وتكاليف الصيانة وتكاليف الأمن والسلامة الداخلية .

- تطور توقعات مخزونات المواد والإمدادات.

يتم تسجيل القرارات والتوجيهات المقدمة خلال هذه الاجتماعات في محضر ، وسوف تؤدي إلى التصحيحات والتحديثات التي ستقوم بها الوحدة على خطتها السنوية و PMT ، قبل تسليمها إلى المديرية المركزية المعنية التي ستقوم بعملية الدمج المطلوبة. حسب العنصر ، لتقديمه إلى التحكيم من قبل نائب رئيس CCA (لجنة تنسيق النشاط).

يجب أن تتم عملية التوحيد على مستوى كل شعبة ، بحيث تجمع جميع الخطط السنوية وخطط PMT للوحدات داخل القسم. المستوى الهرمي (شعبة).

5-تحكيم الخطة السنوية ومشروع PMT مشروع LQS.::

يتم تقديم ملخص الخطة السنوية و السداس 1 تحكيم السلطة PA ومشروع نشاط LQS PMT:

يتم التحكيم في الخطة السنوية و PMT لنشاط LQS في مجلس التنسيق للنشاط. خلال هذا التحكيم ، يتم إعطاء التوجيهات والتوجيهات النهائية من قبل الشخص الأول المسؤول عن النشاط ، وبشكل خاص للعمليات التي تتطلب أهميتها قرارها.

يتم تسجيل هذه التوجيهات والتوجيهات في محضر ، وسوف تؤدي إلى أحدث التعديلات والتحديثات من قبل الوحدات ، قبل أن تنتقل الهياكل المركزية إلى الدمج النهائي للخطة السنوية و PMT ، لكل منها للمكون المسؤول عنها. به لتحكيم الثاني في LQS برئاسة مدير قسم السيولة .

جميع القرارات التي تتخذها هذه الأخيرة يتم تسجيلها للنظر في البيانات الجديدة من أجل تنفيذ التصحيح من الخطة السنوية .

بعد هذه الدائرة المالية للمركب يجب وضع خطة سنوية و إيداع نسختين في مقر الاتجاه المالية المصوب . ليكون مسؤولا بدوره في توطيد الخطة السنوية من خلال وضع خطط توحيد المصوب لجميع المجمعات .

بعد تقديم النهائي للخطة السنوية والسادسية انتقاله إلى المديرية العامة للمجمع موافقة انتظار إخطار عمل إعادة ضبط الوقت .

بشكل عام ، تجدر الإشارة إلى أن يتم عرض عنصرين من الخطة على حدة على النحو التالي

**** عنصر الاستثمار .**

**** عنصر الاستغلال .**

6-مر اقية وتوطيد:

بعد التحكيم واعتماد الخطة السنوية و PMT للنشاط في التقييم المشترك ، تقوم جميع الوحدات بمصادرة آخر التصحيحات والتحديثات حول أطر عمل مكون التشغيل والتمويل.

بمجرد التحقق من صحة أول رئيس للوحدة ، يتم إرسال الخطة السنوية و PMT إلى الإدارة المالية لنشاط LQS.

تتولى إدارة مراقبة الميزانية والرقابة الإدارية لنشاط LQS مسؤولية مراجعة أطر الخطة السنوية و PMT لعنصر التشغيل للوحدات التي تم التحقق منها.

بعد المراجعة ، والتحقق من الاتساق والتحكم في حالة الاستيلاء على المعلومات على القوالب المناسبة ، يقوم قسم BCG لنشاط LQS بدمج ونقل وثائق الوحدات ، عن طريق البريد الإلكتروني ، إلى الخدمات ذات الصلة من الاتجاه العام).

مراقبة الميزانية يسمح لإدارة المالية لضمان تنفيذ الميزانيات وفقا لل مبادئ التوجيهية التي اعتمدها فرع LRP .

سيكون مهمة أساسية هي:

• مقارنة الإنجازات في الميزانية.

• تحليل و تبرير الثغرات في الميزانية .

7- إشعار الخطة السنوية $N + 1$.:

(أ) - مراقبة الالتزامات.

(ب) - و رصد الانجازات .

(ج)- و تنفيذ ميزانية الخطة السداسية والسنوية.

(أ) - مراقبة الالتزامات :

يجري تنفيذ مراقبة مسبقة لها؛ تعمل الالتزامات (السلع والخدمات) ، و الاستثمار، و تخضع لإدارة

الشؤون المالية تأشيرة الميزانية.

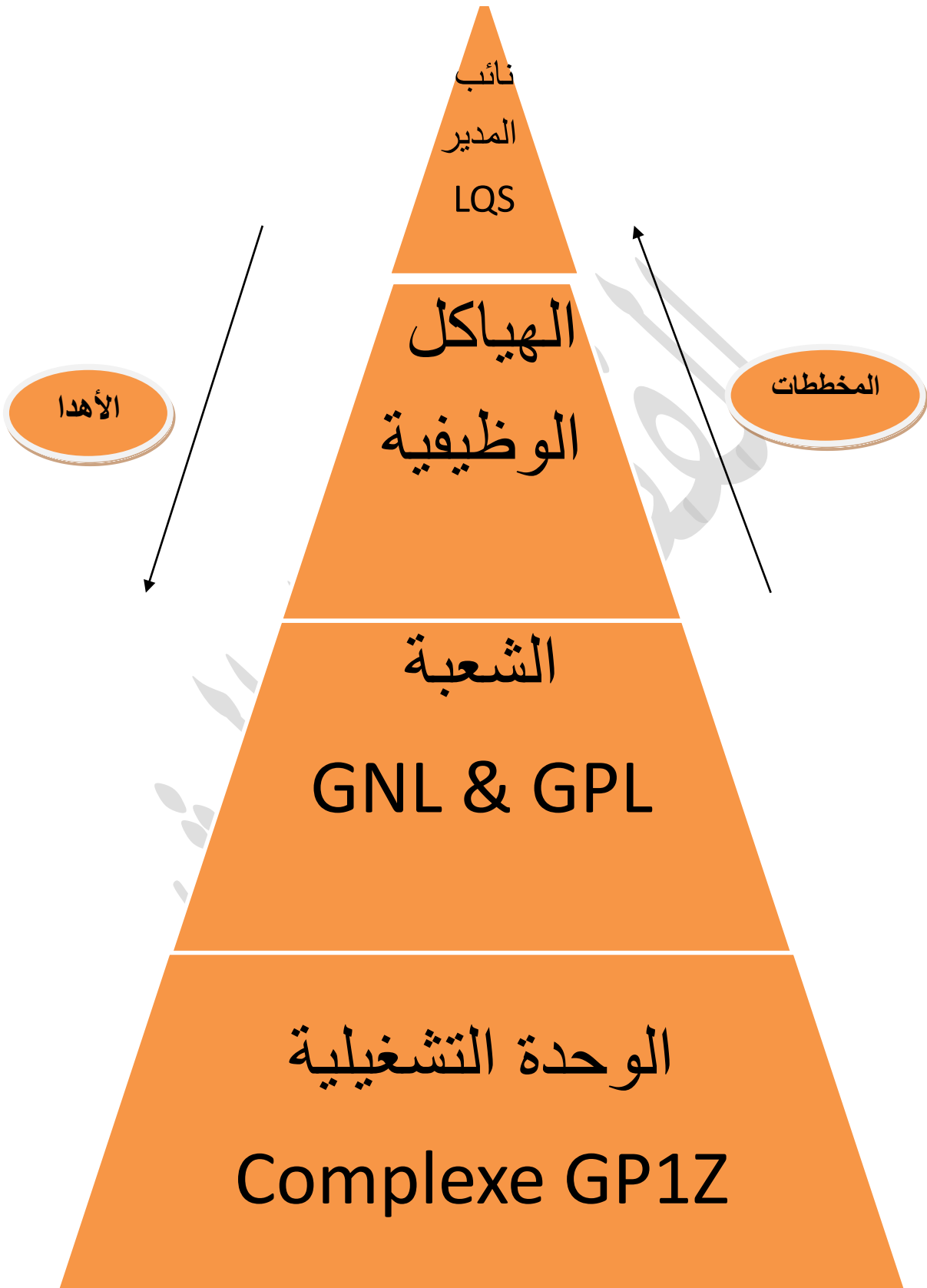
(ب) و رصد الانجازات :

يتم إجراء مراقبة الاداء بين الإنجازات و التوقعات تسليط الضوء على الاختلافات (إيجابية أو سلبية) .

(ج)- و تنفيذ ميزانية الخطة سداسية والسنوية:

يتم إرسال تقييم مفصل للإنجازات والتوقعات اتخاذ جميع فصول الميزانية سنويا تقديم النسخة

سنويا إلى المستوى المركزي المصب



المطلب الرابع: مثال حقيقي للميزانية مركب GP1/Z

جدول (1-1): جدول مصاريف الاستغلال 2020

رقم الحساب	البيانات	التوقعات	توقعات عند الإغلاق	متراكم الانجازات	% أول حقيقي	% حقيقي عند الإغلاق
60	المشتريات المستهلكة	0	0	504		
61	الخدمات الخارجية	1 740 963	1 595 357	805 695	46%	51%
62	الخدمات	4 565 308	2 823 193	2 140 748	47%	76%
63	مصاريف المستخدمين	925 457	978 661	965 911	104%	99%
63	الضرائب و الرسوم	12 600	14 773	15 726	125%	106%
64	مصاريف مالية	14 930	19 300	25 074	168%	130%
64	مصاريف أخرى	247 385	244 982	244 848	99%	100%
65	مخصصات الإهلاكات	2 562 614	2 174 153	2 177 666	85%	100%
66	والمؤونات		282 600	247 580	76%	88%
68	Production de Stock	327 000				
8972						
	مجموع النفقات	10 396 25	8 133 019	6 623 752	64%	81%

➤ تحليل الجدول:

- تقوم هذه الدراسة على الفروق بين الإنجازات التي تم الحصول عليها والتوقعات الإغلاق.
- بلغت نسبة الإنجاز يعكس 81% التراكمية حالة جميع نفقات جنبا إلى جنب من فوق السياج
- تم تصميم الميزانية بحيث تم تطويرها بشكل جيد ولكن حساب التهم 61 بعنوان " المواد و التوريد" و
- 62 حساب بعنوان "الخدمة" لا تزال منخفضة على الرغم من الإجراءات التصحيحية التي أدلى بها المنتجع.

➤ التوصيات:

- لتحسين أفضل هذه النسبة في السنوات المقبلة، جميع الهياكل يجب أن تتوافق مع التوصيات التالية:
- ضمان التطبيق الصارم الإطار التوجيهي هذا هو الاتجاه تملها التسلسل الهرمي.
- احترام الميزانية الإجمالية المخصصة لتحقيق الأهداف التي حددها المجمع.
- والتنظيم والانضباط من كل واحد منا أمر ضروري لتطوير وتنفيذ موثوقة وذات مصداقية برنامج التشغيل الذي سيؤدي إلى أهداف واقعية.
- يجب أن يكون الرصد من السجلات ملتزمة مساعدة التركيز خاصة على تحقيق نتيجة نسبة الانجاز.
- كل في مستوى المسؤولية يجب أن تأخذ في الاعتبار العناصر التالية لنجاح خطة الميزانية:
- تخطيط رفيق الميزانية (التخطيط هو أداة للعمل، وأنه يعطي للشركة وسيلة للعمل مع المستقبل).
- جمع والرقابة والتحكيم من البيانات.
- الأساس المنطقي وملائمة كل عملية.
- إدارة القيود الحقيقية (التكلفة، والتأخير).
- تحليل التوقعات للعام (ن-1) وتحديثها من أجل وضع توقعات واقعية

الفصل الثالث

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة سونطراك مركب GP1/Z. بالتعرف على المركب الذي يعتبر مركب أساسي في هذه المؤسسة. بالنظر إلى تاريخ الطويل في مجال تصنيع و الاستثمار و المداخيل الكبيرة التي يقدمها الاقتصاد الوطني الجزائري.

حيث كان في البداية معرفة كل الهياكل و البرامج و كل الميكانيزمات المتعلقة بالتسيير الجيد للمعلومات التي تخصني داخل المجمع، كما أمكنني لهذه الدراسة من معرفة الميزانية و معالجة كل العمليات التي يعمل بها المجمع، حسب عدة أقسام كل حسب العمل و المهام الموكل إليه.

أما بالنسبة للتحليل الشامل لبيانات الميزانية، التي تم إعدادها و تحكيمها بشكل صحيح إلا أن نتائج في الأخير أظهرت تواجد بعض الانحرافات، و هذا دليل على تواجد بعض المعوقات التي تحتاج إلى تحسين من أجل الحصول على نتائج موثوقة.

لي تفادي هذه المعوقات في السنوات المقبلة يجب أن يكون هناك تقدير جيد للميزانية من طرف كامل الأقسام حسب تسلسلها الهرمي ثم احترام الإطار التوجيهي بعض إغلاق لتحقيق الأهداف المسطرة التي حددها المركب .

شرح الرموز

<p>الإدارة الفنية: T</p> <p>قسم الأشغال الجديدة: W</p> <p>إدارة السلامة الصناعية: I</p> <p>الأمن الداخلي (مساعد): ASI</p> <p>خدمة علاقات العمل: RT</p> <p>قسم العمليات الفرعية: D*E</p> <p>دائرة فرعية شخصية: D*S</p> <p>الإدارة العامة: DAG</p> <p>الخطة السنوية: PA</p> <p>الخطة متوسطة الأجل: PMT</p> <p>السنة الحالية: N</p>	<p>مركز مسؤولية الميزانية: CRB</p> <p>ورقة تفسيرية: FEX</p> <p>خدمة المعلومات الإدارية: IG/ FI</p> <p>إدارة مراقبة الميزانية والإدارة: BCG</p> <p>الإدارة المالية: F</p> <p>قسم الإنتاج: P</p> <p>قسم الصيانة: G</p> <p>قسم التمويين: A</p> <p>الإدارة والشؤون الاجتماعية: S</p> <p>إدارة الموارد البشرية: R</p> <p>قسم الوسائل العامة: M</p>
--	---

خاتمة عامة :

إن التطور السريع الذي شهده نظام مراقبة التسيير على مستوى المؤسسات الاقتصادية حول له تبوأ مكانة هامة على المستوى الإداري ، وذلك نظرا للحاجة إليه التي قابلت توسع التغيرات في القرارات الاقتصادية وعوامل البيئة المحيطة بها فكان لا بد من توحيد الضوابط كمكمل لتلك القرارات ، وكذلك بغية توحيد أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها ، مما يوجب استفادة الأطراف الفاعلة من تلك القرارات أو المهام المخولة لهم، فكان نظام مراقبة التسيير السبيل الوحيد للتأثير على فعالية تلك القرارات التي توجه المؤسسة نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الجهد والوقت على تلك المؤسسات الاقتصادية حيال تطبيقها ميكانزمات نظام مراقبة التسيير.

كون أن المؤسسات الاقتصادية حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات المؤسسات الرائدة في مثل هذه المجالات، حيث نجد أنها تطالب بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من نظام مراقبة التسيير ومختلف الميكانزمات التي لها الدور الكافي في التأثير على قراراتها وضمن مسيرتها ، وهذا ما يلزمها لإعداد برامج تكوينية لموظفيها الميسرين، ما قد يسمح باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة إما في نظام المراقبة والتسيير أو لها سلطة اتخاذ القرارات في المؤسسة، الأمر الذي يوجب عليها تبني نظام مراقبة قوي. دور مراقبة التسيير يلعب دورًا حاسمًا في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. يهدف مراقبو التسيير إلى مراقبة وتقييم كيفية تنفيذ العمليات وإدارة الموارد داخل المؤسسة، وتوفير توصيات وتحليلات لتحسين الكفاءة والفعالية.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع و محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة و المتمثلة في:
ما دور مراقبة التسيير على أداء المؤسسة الاقتصادية ؟ توصلنا للنتائج التالية:

- نتائج البحث:

توصلنا إلى بعض الأدوار الرئيسية التي يقوم بها مراقبو التسيير لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية:

- 1- **تقييم العمليات والنظم:** يقوم مراقبو التسيير بمراقبة العمليات المختلفة داخل المؤسسة وتحليل كيفية تنفيذها. يقومون بتقييم الكفاءة والفعالية والتحقق من أن العمليات تتم وفقًا للمعايير المحددة والإجراءات المناسبة.
- 2- **تحليل الأداء المالي:** يقوم مراقبو التسيير بتحليل الأداء المالي للمؤسسة ومقارنته بالأهداف والتوقعات. يستخدمون البيانات المالية لتحديد المشاكل والفجوات وتوفير توصيات لتحسين إدارة الموارد المالية والحد من الهدر والتكاليف غير الضرورية.

- 3- مراقبة الامتثال والمخاطر: يعمل مراقبو التسيير على مراقبة مدى الامتثال للقوانين واللوائح والمعايير المهنية ذات الصلة. يحددون المخاطر المحتملة ويوفرون توصيات لتعزيز السيطرة والامتثال وتقليل المخاطر القانونية والتنظيمية.
- 4- تحسين العمليات: بناءً على التحليلات والتوصيات، يقوم مراقبو التسيير بتحديد فرص التحسين في العمليات المختلفة. يوفرون إرشادات وتوجيهات لتحسين كفاءة العمليات، وتحسين استخدام الموارد، وتقليل الهدر والتكاليف.
- 5- توفير تقارير وتوصيات: يقوم مراقبو التسيير بإعداد تقارير منتظمة تلخص نتائج مراقبتهم وتحليلاتهم. تشمل هذه التقارير التوصيات للتحسين وتوجيهات لإدارة المؤسسة بشكل أفضل واتخاذ القرارات الإستراتيجية الصحيحة.
- باختصار، يعمل مراقبو التسيير على مراقبة وتحليل أداء المؤسسة وتحديد فرص التحسين. يقدمون توصيات وتوجيهات لتحسين العمليات وإدارة الموارد وتقليل المخاطر. بواسطة مراقبة التسيير، يمكن للمؤسسة الاقتصادية تحقيق أداء أفضل وزيادة كفاءتها وتحقيق الأهداف المحددة.
- كما أن تأثير مراقبة التسيير على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية يكون ذا أهمية كبيرة. وهذه بعض الآثار الإيجابية التي يمكن أن يحققها دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة:
- 1- تحسين الكفاءة والفاعلية: من خلال مراقبة العمليات وتحليلها، يمكن لمراقب التسيير تحديد العمليات غير الفعالة والمناطق التي تحتاج إلى تحسين. وباستخدام المعلومات المحصّلة، يمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية لتحسين الكفاءة وزيادة الإنتاجية.
 - 2- رصد الأداء وتحقيق الأهداف: يمكن لمراقب التسيير وضع معايير الأداء وتقييم أداء المؤسسة بشكل منتظم. وباستخدام البيانات والتقارير المتاحة، يمكنه تحديد مدى تحقيق الأهداف المحددة وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين. هذا يساعد على تحديد أولويات التطوير واتخاذ القرارات المستقبلية.
 - 3- تحسين إدارة التكاليف: يعمل مراقب التسيير على مراقبة وتحليل التكاليف وتحديد الأنشطة غير الضرورية أو المكلفة. من خلال تحسين إدارة التكاليف، يمكن تحقيق توفيرات مالية وزيادة ربحية المؤسسة.
 - 4- تحسين جودة المنتجات أو الخدمات: من خلال مراقبة التسيير، يمكن تحليل أداء المؤسسة وتحديد المشاكل التي تؤثر على جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة. يمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية وتحسين عمليات التصنيع أو الخدمة لتلبية احتياجات العملاء وتحقيق رضاهم.

5- تعزيز التحسين المستمر: مراقبة التسيير تعتبر عملية مستمرة ومنهجية. توفر رؤية مستمرة حول أداء المؤسسة وتحفز على التحسين المستمر. من خلال تحليل البيانات والمعلومات، يمكن اكتشاف فرص التحسين وتنفيذها بشكل مستمر لتحقيق أداء أفضل.

مما يمكن القول إن مراقبة التسيير تلعب دوراً حاسماً في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال تحسين الكفاءة، وتحقيق الأهداف، وتحسين إدارة التكاليف، وتعزيز جودة المنتجات أو الخدمات، وتعزيز التحسين المستمر.

الاقتراحات والتوصيات :

بناءً على دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، إليك بعض الاقتراحات والتوصيات:

- 1- تطوير نظام مراقبة متكامل: يوصى بتطوير نظام مراقبة يكون شاملاً ومتكاملاً للمؤسسة، يشمل مؤشرات الأداء الرئيسية ومعايير الأداء. يجب أن يتضمن هذا النظام آليات لجمع البيانات وتحليلها بشكل دوري ومنتظم، بحيث يمكن رصد أداء المؤسسة وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين.
- 2- توفير تقارير دورية وشفافة: ينبغي على مراقب التسيير تقديم تقارير منتظمة وشفافة للإدارة والمسؤولين في المؤسسة. تلك التقارير يجب أن تتضمن تحليلاً مفصلاً للأداء والتوصيات المستندة إلى البيانات المراقبة، بحيث يتسنى للإدارة اتخاذ القرارات الإستراتيجية الصحيحة والتدخل بسرعة في حالة وجود مشاكل أو فرص للتحسين.
- 3- تطوير توجيهات وإرشادات: يوصى بتطوير توجيهات وإرشادات للموظفين والقادة في المؤسسة لتعزيز التفاهم حول دور مراقبة التسيير وأهميتها في تحسين الأداء. ينبغي أن تتضمن هذه التوجيهات إرشادات حول تجميع البيانات، وتحليلها، وتطبيق التوصيات المستخلصة منها.
- 4- تعزيز ثقافة التحسين المستمر: ينبغي تعزيز ثقافة التحسين المستمر في المؤسسة، وذلك بتشجيع الموظفين على المشاركة الفعالة في عمليات التحسين وتقديم اقتراحاتهم. يمكن تنظيم ورش عمل وجلسات تدريبية لتطوير مهارات الموظفين في مجالات مراقبة التسيير وتحليل البيانات.
- 5- تبني التكنولوجيا والأدوات المساعدة: ينصح بتبني التكنولوجيا واستخدام الأدوات المساعدة مثل أنظمة إدارة علاقات العملاء (CRM) وأنظمة إدارة عمليات الأعمال (BPM) وبرامج تحليل البيانات، لتسهيل عملية مراقبة التسيير وتحليل البيانات بشكل أكثر دقة وفعالية.

هذه المقترحات والتوصيات يمكن أن تساهم في تعزيز دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وتحقيق أهدافها بشكل أفضل.

➤ قائمة المراجع بالعربية :

- 1) أبو الفتوح علي فضالة .التحليل المالي و ادارة الأموال . دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، 1999.
- 2) أبو لبة . قياس الأداء . مطبوعات جامعة الامارات العربية المتحدة . الطبعة الأولى . الامارات . 2003.
- 3) أحمد زكي بدوي، معجم المصطلحات الاجتماعية، مكتبة لبنان، بيروت، سنة 1992.
- 4) اسماعيل حجازي . معاليم سعاد . محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . الطبعة الأولى . دار أسامة للمشر و التوزيع . عمان 2013.
- 5) بن حمود يوسف، التخطيط الإستراتيجي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين أداء الأفراد (مجمع تربية دواجن الغرب)، رسالة ماجستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة جامعية 2010 ،
- 6) بن عبد الفتاح دحمان، محاضرات مقياس مراقبة التسيير 4، علوم تجارية المعهد الوطني للتجارة 2002-2003،
- 7) توفيق محمد عبر المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر ، سنة 2004 ،
- 8) الدرة عبد الباري إبراهيم، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات (المنظمة العربية للتنمية الإدارية) ، القاهرة، مصر، سنة 2003.
- 9) درويش حسناء . نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة . وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات دراسة مقارنة القطاع العام و الخاص . بتقرت . رسالة ماستر . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير . ورقلة 2011 .
- 10) رؤية حسن، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، إسكندرية، مصر، سنة 2000 ،
- 11) رشيد مازن فارس رشيد . تقييم الأداء . الأسس النظرية و التطبيقات العملية . مكتبة العبيكان . الرياض . 2001 .
- 12) سلطان كرما يلي ترجمة بتصرف هيثم علي حجازي، إدارة المعرفة، الأهلية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2005 ،
- 13) سملاي يحضيه . الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد 23/22 أفريل 2003 إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة للمؤسسة الاقتصادية . جامعة ورقلة.

- 14) صونيا محمد الكبرى. نظم المعلومات الإدارية . الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 1997
- 15) الطاهر أبوطالب ، مراقبة التسيير في قطاع البنوك ، رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر، . 2002
- 16) عبد المليك مزهودة ، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية " ، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول ، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001،
- 17) عدة بن يوسف عبد الرحمان، بلحسن محمد، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس"، 2006-2007، جامعة مستغانم
- 18) عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 19) عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، فرع التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002،
- 20) فركوس محمد. الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001،
- 21) فلاح عثمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR وكالة سيدي لخضر)، مذكرة تخرج ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، سنة جامعية 2015-2016،
- 22) قورين حاج قويدر . دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال . جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. 2007 .
- 23) محاضرات الأستاذ ناصر دادي عدون، السنة أولى ماجستير إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2005.
- 24) محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة ، عدد 09/2011
- 25) محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، . 1995 ،
- 26) محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية 2012 .

- (27) مرابط نوال . أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نפטال - ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تسيير /قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2006
- (28) معالي فهدى حيدر ، نظم المعلومات :مدخل لتحقيق الميزة التنافسية . الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002
- (29) ناصر دادي عدون .المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير الجزء الثاني، قسنطينة ، 1988
- (30) ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي (الجزء الأول)، الجزائر، 1990 ،
- (31) هباج عبد الرحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير . ورقلة .2012.
- (32) هواري معراج . مدخل الى مراقبة التسيير .ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر. 2011 .
- (33) وسيلة حمداوي، إدارة الموارد البشرية، مديرية النشر لجامعة قلمة، 2000.

➤ قائمة المراجع بالأجنبية :

- 1) Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, Le contrôle de gestion dans les administrations de l'état, éléments méthodologie, France, juin 2002, Fiche 19
- 2) 20 Norbert Guedj, Opcit.
- 3) Ardoin, J-L et Jordan, H, Paris, 1997.
- 4) Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000
- 5) Dayan. A,1999
- 6) Dayan. A.IBID
- 7) Geravais, M, 1997.

- 8) Guedj. N
- 9) Hamadouche Malika, op.cit
- 10) J.R Sulzer, comment construire le tableau de bord « les objets et les méthodes d'élaboration », édition Dunod,Paris, 1975
- 11) Kreiser, A-M, 2000
- 12) La duff , R, 1999
- 13) Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmaison, François-Xavier Ribiollet .
Contrôle de gestion . Dunod 2014
- 14) M. Gervais, contrôle de gestion, édition Economica, Paris, 1997,
- 15) Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier,4eme
édition, revue banque ,France,2002
- 16) Muller, J & Cuyaubere.T, 1990
- 17) P. Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, 2ème édition, Vouibert,
Paris, 2001
- 18) Schmidt, J & AL,1986
- 19) Yves de Rongé . Nicolas Berland . Contrôle de gestion . Pearson .2013