

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة لتسيير

دور مراقبة التسيير في تحسين مردودية المؤسسة  
دراسة حالة مركب الحليب ومشتقاته وحدة مستغانم

إشراف الأستاذة تحت

مقدمة من طرف الطالبة:

بوشيخي بوحوص

حجي نصيرة نسرين

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	محمد لعيد	بروفسور	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	دواح بلقاسم	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2018

## الاهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى ...

ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها ريحانة حياتي و بهجتها أمي العزيزة أسأل الله

أن يحفظها لنا

إلى ...

من أحمل اسمه بكل فخر وإعتزاز أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا

إلى ...

من كانوا ملاذي وملجئي

إلى من علموني علم الحياة إلى إخواني وأخواتي وشمعة منزلنا "ناجية"

إلى ...

كل الأقارب والأهل

إلى ...

من كان لهم الفضل الكبير في إتمام هذه المذكرة ، إلى من عرفت معها معنى

الأخوة " حراثي شهبيناز " رفيقة دربي

إلى ...

كل من ذكرهم قلبي ونسبهم قلبي ، من دون أن أنسى زملاء الدفعة سنة الثانية

ماستر تدقيق ومراقبة التسيير .

## الشكر

أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة و علم لإنجاز هذا العمل

فله الشكر أولا وأخيرا .

اعترافا بالفضل وتقديرا الجميل لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث

إلا أن أتوجه بجزيل شكري وامتناني .

إلى الأستاذ الفاضل " بوشيجي بوحوص " لقبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه

وتوجيهاته وعلى ما تكرم عليا و من سعة صدر و نصح و إرشاد .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه

من التوجيهات والتوصيات .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة على مساعدتهم لي في هذا العمل.

كل عمال وإطارات مؤسسة الحليب ومشتقاته وحدة مستغانم محل الدراسة

على تعاونهم و حسن استقبالهم.

إلى كل من علمني حرفا فصرت على ما أن عليه و كل معلمي في مسيرتي الدراسية .

ونشكر كل من بث في نفسي حافزا للصبر والمثابرة من قريب أو بعيد بدعاء أو بكلمة طيبة

راجين من المولى أن يجازيهم أفضل جزاء.

" عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا "

# الفهرس

الصفحة	العناوين
أ	الإهداء
ب	الشكر
ت	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول والاشكال
01	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول : عموميات حول المؤسسة</b>	
05	مقدمة الفصل
06	المبحث الأول : ماهية المؤسسة
06	المطلب الأول : تعريف المؤسسة
06	المطلب الثاني : أنواع المؤسسات و احتياجاتها
09	المبحث الثاني : أهداف و خصائص المؤسسة
09	المطلب الأول : أهداف المؤسسة
11	المطلب الثاني : خصائص المؤسسة
12	المبحث الثالث : وظائف المؤسسة و أجزاءها
12	المطلب الأول : وظائف المؤسسة
14	المطلب الثاني : أجزاء المؤسسة و مستوياتها
16	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : دور مراقبة التسيير في تحسين مردودية المؤسسة</b>	
17	مقدمة الفصل

18	.....	المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير
18	.....	المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير
21	.....	المطلب الثاني : أنواع وخصائص مراقبة التسيير
27	.....	المطلب الثالث : أهمية وأهداف مراقبة التسيير
31	.....	المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير
31	.....	المطلب الأول : الميزانية التقديرية كأداة لمراقبة التسيير
31	.....	الفرع الأول : تعريف الميزانية التقديرية
32	.....	الفرع الثاني : أنواع الميزانيات التقديرية
33	.....	الفرع الثالث : الميزانية التقديرية والوظائف التسييرية
34	.....	المطلب الثاني : التحليل المالي
34	.....	الفرع الأول : تعريف التحليل المالي
35	.....	الفرع الثاني : نتائج التحليل المالي
35	.....	الفرع الثالث : التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية
39	.....	المطلب الثالث : لوحة القيادة أداة لمراقبة التسيير
39	.....	الفرع الأول : تعريف لوحة القيادة
40	.....	الفرع الثاني : مهام لوحة القيادة
40	.....	الفرع الثالث : المؤشرات المعتمدة في لوحة القيادة
45	.....	المبحث الثالث : استراتيجية ومراحل تصميم مراقبة التسيير
45	.....	المطلب الأول : استراتيجية مراقبة التسيير
45	.....	الفرع الأول : مكان ومهام مراقبة التسيير بالمؤسسة
47	.....	الفرع الثاني : مسار مراقبة التسيير
50	.....	المطلب الثاني : مراحل تصميم مراقبة التسيير في المؤسسة
51	.....	الفرع الأول : تشخيص تنظيم المؤسسة

52	المطلب الثالث : اقتراح خطة عمل مراقب التسيير .....
54	خلاصة الفصل .....
<b>الفصل الثالث : دراسة حالة المركب الصناعي الحليب و مشتقاته وحدة مستغانم</b>	
55	مقدمة الفصل .....
56	المبحث الأول : عموميات حول مركب الصناعي لمنتجات الحليب .....
56	المطلب الأول : تاريخ إنشاء مركب الحليب و مشتقاته .....
56	المطلب الثاني : وحدة GIPLAIT ( النشأة ، الأدوار ، الأهداف ) .....
58	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة .....
63	المبحث الثاني : واقع مراقبة التسيير في مركب الحليب و مشتقاته .....
63	المطلب الأول : أدوات مراقبة التسيير المستعملة في مركب الحليب .....
65	المطلب الثاني : تقييم مراقبة التسيير في مركب الحليب .....
67	المطلب الثالث : الاقتراحات و التوصيات .....
69	المبحث الثالث : دور مراقبة التسيير في تحسين مردودية مركب الحليب .....
69	المطلب الأول : صياغة النظام المعلوماتي .....
69	المطلب الثاني : تحويل النظام المعلوماتي في مركب الحليب و مشتقاته .....
70	المطلب الثالث : الدراسات الاقتصادية لمركب الحليب .....
71	خلاصة الفصل .....
72	الخاتمة العامة .....
74	قائمة المراجع .....



## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	01
	يوضح الموازنة التقديرية في مركب الحليب و مشتقاته	02
	نموذج مصغر عن لوحة القيادة في مركب الحليب و مشتقاته	03

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
	مفهوم نظام مراقبة التسيير	01
	مثلث مراقبة التسيير	02
	أهداف مراقبة التسيير	03
	نموذج لوحة القيادة	04
	مسار مراقب التسيير	05
	مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة	06
	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	07
	مخطط قسم المحاسبة و المالية	08



## المقدمة العامة

في ظل التغيرات السريعة للمحيط الاجتماعي والاقتصادي ، على المؤسسة الجزائرية ان تتبنى الطرق المعمول بها عالميا في التسيير ، وذلك بتشخيص وضعياتها ضمن قطاع نشاطها ، وأن تتساءل عن المستقبل باستمرار عن مستقبل تلك النشاطات ، من خلال وضع استراتيجيات و أدوات تنعشها وتنشطها من التعامل من أي طارئ في الوقت المناسب ، بالاعتماد على نظام معلومات فعال يحقق شرطي السرعة والدقة ، يتبين لنا أن نظام مراقبة التسيير من أدوات التسيير الفعال في عالم المؤسسة الحالية ، فهو يسمح للمسيرين في مختلف المستويات بالتعرف بدقة على الوضعية الخاصة بالمؤسسة والوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن أدائهم ، وهذا ينيير طريقهم ويساعدهم في اتخاذ القرارات اللازمة .

إن مراقبة التسيير كنظام يحتل الصدارة بين نظم المؤسسة الحديثة وإن كان غير إجباري بحكم القانون ، فهو يفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح ، هو يعمل على حث المسؤولين على ضرورة تسيير العوامل الأساسية للنجاح حسب الاتجاه المطلوب في الاستراتيجية ، ويهدف الى تحقيق المراقبة والمتابعة الدقيقة بل إلى المساعدة هؤلاء المسؤولين على التحكم في أدائهم التسييري .

إذ يساعدهم في تحديد الأهداف التي تنتج ضرورة التقاء فرص وقيود المحيط بنقاط القوة والضعف في المؤسسة ، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة ، التي قد تعدل الأداء ، وإن تطلب الأمر ذلك فقد تعيد النظر في كيفية انتقاء تلك الأهداف أي الاستراتيجية .

إن مهمة مراقبة التسيير هي مهمة داخلية بالمؤسسة ، تربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الكفاءة الفعالية والملائمة ، لهذا فإنه من الضروري أن يصمم هذا النظام حسب طبيعة احتياجات هذه المؤسسة التي يستخدم فيها ، بحيث ينسجم مع المحيط المتواجد به ، أي مع الأهداف الاقتصادية للمؤسسة ، الموارد البشرية وهيكلتها التنظيمية لتحقيق المهمة ، يحتاج نظام مراقبة التسيير إلى عدة وسائل تقنية ، كحلول القيادة ، الميزانية التقديرية ، إضافة لبحوث العمليات وتقنيات الإحصاء ومختلف الوسائل المساعدة على اتخاذ القرار ، كما إن الجانب الإنساني يطرح مشاكل من نوع آخر محددة وبصفة معتبرة لنجاح هذا النظام تتطلب المشاورة ، التحفيز والاتصال ، بناء على ما سبق يتمحور جوهر عملنا حول الإشكالية الأساسية التالية :

الإشكالية :

• إلى أي مدى يساهم مراقب التسيير في تحسين أداء المؤسسة ؟

على ضوء العرض السابق لمشكلة البحث يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو دور مراقب التسيير في التنسيق بين نشاطات المؤسسة ؟
- كيف يعمل مراقب التسيير على التوفيق والربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي ؟

- ما هي الوسائل التي يضعها مراقب التسيير للتحكم في تحسين المسؤولين ؟
- إلى أي مدى تعتبر مراقبة التسيير أداة فعالة للتسيير بالنسبة لمؤسسة الحليب و مشتقاته؟

### الفرضيات :

- مراقبة التسيير نظام متكامل يزود المسؤولين بكل البيانات و التقارير التي تمكنهم من استغلال الطاقات و الموارد المتاحة بكل كفاءة و اتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة .
- تتمثل أدوات و آليات مراقبة التسيير داخل المؤسسة في المحاسبة العامة ، التحليل المالي ، لوحة القيادة ، و الموازنة التقديرية .
- إن لمراقبة التسيير دور محوري في رفع من مردودية المؤسسة من خلال اكتشاف الانحرافات و تصحيحها في وقتها المحدد و الملائم .

### الهدف من البحث :

يمكن أن نحصر أهداف البحث في النقاط التالية :

- إبراز فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة .
- تحديد أدوات و تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسة .
- مدى كفاءتها في توظيف مواردها توظيفا سليما في ظل التطورات الاقتصادية الحاصلة و في ظل المنافسة .

### أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث فيما يلي :

- إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين التسيير .
- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة .
- معرفة الأدوات و التقنيات المستعملة في هذا النظام و في المؤسسة .
- تقديم بعض التعديلات و الاقتراحات على النظام المستعمل .
- إن نظام مراقبة التسيير في مركب الحليب و مشتقاته فعال و ملائم لتحقيق الأهداف المسطرة .
- إن قسم مراقبة التسيير في مركب الحليب و مشتقاته تتميز بالاستقلالية .

- إن مراقبو التسيير في مركب الحليب و مشتقاته تتميز بالكفاءة، الفعالية و الدعم الكامل من طرف المدير.

#### مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار الموضوع نتيجة للأهداف البالغة في وسط المؤسسات الاقتصادية و خاصة في الوقت الراهن نظرا للتطور الكبير الذي تشهده ساحة الأعمال و خاصة في المجال التكنولوجي و كذا مع ظهور المنافسة الشديدة بين المؤسسات سواء على المستوى الداخلي و الخارجي خاصة ، و نحن على مشارف الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و ما يتطلبه هذا من نظام التسيير في المؤسسات و فعاليته .

#### منهج البحث :

سوف نتبع في دراستنا لهذا البحث المنهج الوصفي التحليلي إذ يتمثل :

- المنهج الوصفي في نقل المعلومات النظرية بكل أمانة .
- المنهج التحليلي في استخلاص النقائص و محاولة تقديم الاقتراحات بعد دراسة حالة المؤسسة .

#### صعوبة البحث :

- صعوبة حصر الموضوع نظرا لكون الموضوع واسع .
- عدم منحنا المعلومات اللازمة من طرف مسؤولي المؤسسة .
- عدم اطلاعنا على مجموعة من الوثائق بحجة سريتها .

#### حدود الدراسة :

قمنا في هذا المجال بدراسة تطبيقية للمركب الحليب و مشتقاته وحدة مستغانم و امتدة هذه الدراسة من 2018/01/17 إلى 2018/01/21.

#### هيكل الدراسة :

بناء على ما سبق و لتحليل إشكالية هذا البحث ، تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول بحيث سنتعرض في الفصل الأول إلى عموميات عن المؤسسة و الذي ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث نتطرق في المبحث الأول إلى

تعريف وأنواع المؤسسة وفي الثاني إلى أهداف وخصائص المؤسسة وفي الثالث إلى وظائف المؤسسة و  
أجزائها

أما الفصل الثاني فيتناول ماهية مراقبة التسيير و الذي يحتوي على ثلاثة مباحث فالأول يحتوي في طياته  
مفهوم مراقبة التسيير أهمية وأهدافها أما الثاني فيتناول أدوات مراقبة التسيير و أما الثالث فيتطرق إلى  
استراتيجية و مراحل تصميم مراقبة التسيير.

أما الفصل الثالث فهو دراسة حالة للمركب الحليب و مشتقاته وحدة مستغانم و الذي يحتوي على ثلاثة  
مباحث الأول عبارة عن عموميات حول مركب الحليب و مشتقاته و أما الثاني يتناول أدوات مراقبة التسيير  
بالنسبة للمؤسسة المدروسة أما الثالث فيدرس دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة و في الأخير  
الخاتمة العامة .

تمهيد:

لقد شغلت المؤسسة ولا تزال حيزا معتبرا في كتابات و أعمال الكثير من الاقتصاديين ، بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية سواء من الشرق أو من الغرب ، باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع . حيث تلعب دورا مهما و بارزا في الاقتصاد و ذلك حسب طبيعة مهامها من حيث تصنيع منتج أو تقديم خدمات أو تسويق سلع أو غيرها و ذلك من أجل إشباع الحاجات الفردية أو الجماعية لأفراد المجتمع ، و باعتبارها الخلية الأساسية التي تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تطور الاقتصاد الوطني لأي بلد .

و نظرا للتحويلات و التطورات التي شهدتها الساحة الاقتصادية إلى حد الساعة ، فإن المؤسسة آنذاك لم تعد هي نفسها المؤسسة حاليا ، فبالإضافة إلى تنوع و تعدد أشكالها و مجالات نشاطها فقد أصبحت أكثر تعقيدا و أصبح الامر يستدعي اعتماد منهج جديد و ملائم للدراسة و التخلي عن المنهج التقليدي التحليلي ، الذي يعالج النظام ككل ، بدون معرفة أجزائه و العلاقات الرابطة بينها و محيط النظام .

## المبحث الأول : ماهية المؤسسة

إن المؤسسة هي القلب النابض للنظام الرأسمالي وهي ناتجة عن التغيرات و التطورات في النظم الاقتصادية والاجتماعية ، والتي دفعتها إلى زيادة بروزها وانتشارها والاهتمام بها .

## المطلب الأول : تعريف المؤسسة

لقد أعطيت عدة تعاريف للمؤسسة وهذا الاختلاف مدارس التسيير والتنظيم و من أهم التعاريف ما يلي :

- يمكن اعتبار المؤسسة على أنها عميل إقتصادي ، حيث تقوم بنشاط إقتصادي ذات طابع صناعي أو تجاري .
- يمكن اعتبارها كهيكل عضوي من حيث أنها تتكون من مستخدمين و مصالح و وحدات و أقسام مترابط مع بعضها البعض في شكل متكامل لتشكيل الهيكل الصناعي .
- وتعتبر أيضا كنظام بوضعها مجموعة من العناصر ذات التأثير المتبادل<sup>1</sup> .
- تتكون المؤسسة من عناصر مادية و أخرى بشرية ، و إزدهارها يتوقف بالدرجة الأولى على التبادلات بين عناصرها تنظيما و تنسيقا ، لذا " فالمؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي و الأنشطة المتعلقة بالتخزين و الشراء من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها<sup>2</sup> .
- هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني اجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من تبادل السلع و الخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز الزماني و المكاني الذي يوجد عليه و تبعا لحجم و نوع نشاطه<sup>3</sup> .
- من خلال التعاريف نستخلص بأن المؤسسة عبارة عن تنظيم إقتصادي لعوامل الإنتاج لغرض إنتاج سلع و خدمات و تسويقها لتحقيق أكبر ربح ممكن و بأقل التكاليف كما أنها تضم كل المجموعات مثل: المؤسسات العمومية أو الخاصة، إدارة أو جماعات و التي لها أهداف محددة بوضوح و تستعمل بأكثر فعالية لوسائل و أنواع العمليات الوظيفية و هي مرتبطة بتحقيق هذه الأهداف .

## المطلب الثاني : أنواع المؤسسات و إحتياجاتها .

### أولا : أنواع المؤسسات :

عناك عدة أصناف من المؤسسات التي تقوم بحسب المعيار المأخوذ و هي<sup>4</sup> :

1 أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1990، ص16.

2 زكي حنوش ، الرقابة و التخطيط ، مشروع مديرية المكتبة و المطبوعات ، 1998، ص9.

3 ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1998، ص10.

4 عمار صخري ، إقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 05 ، الجزائر، 1993 ، ص24.

## 1- المعيار القانوني :

أنواع المؤسسات حسب المعيار القانوني : نستطيع أن نميز بين المؤسسات الفردية و المؤسسات الاجتماعية ( الشركات ).

- المؤسسات الفردية : هي المؤسسات التي يملكها شخص واحد و عائلة ، و يمكن لهذا الشخص أن يؤسس هذه المؤسسة أو يورثها أو يشتريها من الغير .
- المؤسسات الاجتماعية العامة (الشركات) : تمتاز الشركة بالإدارة و التعاون بين شخص أو أكثر و الشركة شخصية معنوية و لها ملكية خاصة تختلف عن ملكية كل أعضاء الشركة و الشركاء كما أن لها إسم و إقامة ، و تنقسم إلى قسمين :

أ – شركة الأشخاص : كشركة التضامن و شركات التوصية البسيطة و شركات ذات مسؤولية محدودة و هي شركات سهلة التكوين ، فهي تحتاج إلى عقد شركائه و يتضمن على الأقل قيمة المساهمة لكل مشترك و هدف المؤسسة و كيفية توزيع الأرباح ، بحيث يكون الشركاء في هذه الحالة مسؤولية تضامنية أو تكون غير تضامنية لشركات ذات مسؤولية محدودة ( sarl ) .

و قد تكون متكونة من مساهمات مجموعة من الأشخاص ، في هذه الحالة تسمى شركة المساهمة.

إن شركة الأشخاص معرضة للخطر نتيجة إنسحاب أو وفاة الشركاء ، كما أن وجود عدة شركاء يؤدي إلى سوء التفاهم و تناقض و تعارض بعض القرارات ينشأ صعوبة بيع أي منهم مما يعود بالسلب على المؤسسة، بسبب هذه المساوئ لشركة الأشخاص يتم إنشاء شركات الأموال .

ب – شركات الأموال : هي على شكل مؤسسات مالية و مصرفية حيث سمحت للعديد من الأفراد أن يستثمروا ما لديهم من أموال في هذه المؤسسات و من خصائص هذا النوع من المؤسسات أنه لا أثر للإعتبار الشخصي فيها .

كما أن إسمها يجب أن يشير إلى غايتها و رأس مالها مقسم إلى أسهم قابلة للتداول .

## 2- معيار طبيعة الملكية :

نجد في هذا المعيار ثلاثة مؤسسات :

- المؤسسة الخاصة : هي المؤسسات التي تكون ملكيتها و رأس مالها مختلط بين القطاع العام و القطاع الخاص و كذلك التعاونيات الاستهلاكية .
- المؤسسات المختلطة : هي المؤسسات التي تكون ملكيتها و رأس مالها مختلط بين القطاع العام و الخاص ، و كذلك التعاونيات الاستهلاكية .
- المؤسسات العمومية :

هي المؤسسات التي تعود ملكيتها كلياً أو جزئياً للدولة فلا يجوز للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما يشاؤون ولا يحق لهم غلقها أو بيعها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك . هذه المؤسسات تعمل من أجل تحقيق أقصى ما يمكن من أهداف عامة وتمتاز المؤسسات العمومية بالضخامة والتمركز بحيث نجد في الصناعة الواحدة مؤسسة عامة وواحدة تسيطر على جميع المرافق أو الوحدات ، يتم إنشاءها بموجب قانون أو مرسوم معين .

### 3- معيار طبيعة النشاط :

هنا يأخذ نشاط المؤسسة بعين الاعتبار بشكل تام حيث علينا أن نعرف بين :

المؤسسات الصناعية : مهمتها خلق سلع وخدمات المواد الأولية وتصنيعها بشكل منتوجات جاهزة أي قابلة للإستهلاك لغرض بيعها عبر قنوات التصريف .

مثل : الشركة الوطنية للنسيج والبلاستيك ...

المؤسسات التجارية : مهمتها هي شراء بضائع ثم بيعها دون إجراء أي تعديل أو تحويل عليها (الشركة الوطنية للأروقة ، مؤسسات توزيع المواد الغذائية ...)

المؤسسات الزراعية : هي المؤسسات ذات طابع فلاحي حيث تهتم بالأراضي الزراعية وتربية الدواجن و الحيوانات مثل : التعاونيات .

المؤسسات الخدمية : هذا النوع من المؤسسات يقوم بتقديم خدمات مقابل نقدي مثل : مؤسسة الفندقية ، المؤسسات البنكية والمالية ، شركة التأمين ، البريد والمواصلات ...

### 4- معيار الحجم :

وفقاً لهذا المعيار تصنف المؤسسات إلى ثلاثة أنواع منها : كبيرة ، متوسطة ، صغيرة الحجم ، ويتم ذلك حسب المقاييس التالية :

- المقياس الاقتصادي : رقم الاعمال و على أساس القيمة المضافة .
- المقياس المالي : على أساس مجموع الميزانية والنتيجة الصافية والأموال الدائمة .
- المقياس التقني : على أساس الممتلكات المالية والمخزونات .
- المقياس الاجتماعي : على أساس كتلة الأجور ، عدد العمال ، الكفاءة .
- المقياس التجاري : حسب حصص السوق وعدد الزبائن .

و المقياس الأكثر استعمالاً هو المقياس الاجتماعي ( عدد العمال ) وعن طريق هذا المقياس نستطيع تحديد 03 مؤسسات سألها الذكر :

- المؤسسات الصغيرة : من عامل واحد إلى 06 عمال .
- المؤسسات المتوسطة : من 06 عمال إلى 500 عامل .



• المؤسسات الكبيرة : أكثر من 500 عامل<sup>1</sup>.

ثانيا : إحتياجات المؤسسة :

قبل أن تباشر المؤسسة مزاولة نشاطها ، يشترط فيها أن توفر الوسائل التالية<sup>2</sup> :

أ –الموارد (الأموال ) : إن أموال المؤسسة لها عادة مصادر متعددة إما :

- مساهمة المؤسسين ( الممتلكين) وتسمى بالأموال الخاصة .
- أموال واردة من الخارج : في حالة عدم كفاية الأموال الخاصة وتسمى "بالديوان أو المساهمات الخارجية " .

ب –وسائل النشاط: هي الوسائل الضرورية لتسيير المؤسسة وتكون من :

- الوسائل البشرية : وتتمثل في اليد العاملة من كل الفئات من عمال وإطارات كل حسب إختصاصه .
- الوسائل المادية : وهي الوسائل الطبيعية المستعملة من طرف المؤسسة لتصنيع منتوجات أو إنجاز خدمات ضرورية لتحقيق مهمتها . مثل : الاستثمارات ،الأراضي ، الآلات : وهي وسائل الإنتاج .
- الوسائل المالية : لضمان التسيير المحكم للمؤسسة ، يجب أن تتوفر لديها أموال تستطيع تأمين مختلف التسديدات، وكذا دفعها لمورديها ، وبالتالي إنفاقها على مصاريفها المتعددة وعلى سبيل المثال :  
يمكننا ذكر حسابات المؤسسة المودعة للبنك ، أو البريد ، وتلك النقود السائلة الموجودة بالصندوق .

المبحث الثاني : أهداف وخصائص المؤسسة

إن نشأة وظهور المؤسسة مقرون بعدة أهداف وتمتاز بعدة خصائص فليس من الممكن أن توجد المؤسسة دون أهداف مسطرة ترمي إلى تحقيقها .

المطلب الأول : أهداف المؤسسة

كلما كانت الظروف التي وجدت فيها المؤسسة والمحيط والبيئة التي من حولها أكثر استقرار كلما كانت الأهداف طويلة الأجل وعكس ذلك بالنسبة للأهداف قصيرة الأجل، ويمكن تقسيم الأهداف إلى ما يلي<sup>3</sup> :

أ- الأهداف الاقتصادية أو الربحية :

<sup>1</sup> عمار صخري ، مرجع سابق ، ص12

<sup>2</sup> عمار صخري ، مرجع سابق ، ص24.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المرجع السابق ، ص19.

تحقيق الربح : فهو من المنطقي أن تطمح المؤسسة منذ نشأتها إلى تحقيق أرباح و فوائد تضمن لها استقرارها و تحمي نفسها من المنافسة و السوق الحرة إضافة رفع رأسمالها و زيادة طاق نشاطها .

سد حاجات المجتمع : ينجم عن عملية البيع سواء كانت داخلية أو خارجية من أجل إشباع رغبات و حاجات المجتمع .

عقلة الإنتاج : و يتمثل في العمل على الاستعمال الجيد و الأمثل لوسائل الإنتاج المادية و البشرية ، قصد تدينه التكاليف و رفع الإنتاج و الأرباح و إيجاد التخطيط الجيد و الدقيق مع مراقبة دائمة على تنفيذ هذا المخطط.

#### ب- الأهداف الاجتماعية :

ضمان مستوى مقبول من الأجور : يتقاضى العمال في المؤسسة أجور مقابل بذلهم لجهود جسدية كانت أو فكرية ، و يعتبر هذا المقابل (الأجر) حقا مضمونا قانونا و شرعا و هو يختلف من مؤسسة إلى أخرى لذا تضمن الدولة مستوى من الأجر يسمح للعامل لتلبية حاجياته و رغباته و هو الأجر الأدنى و المضمون .

تحسين مستوى معيشة العمال : إن التطور الملحوظ الذي عرفه العالم و خاصة في الآونة الأخيرة دفع المؤسسات إلى العمل جاهدة من أجل تحسين وضعيتها عملها ، و ذلك بتوفير مجموعة من المستلزمات قصد التحسين من حمايتهم للعمل و حفاظا على روح العملية و زيادة طائهم و إمكانياتهم .

إقامة أنماط استهلاكية معينة : بظهور وسائل الإعلام و عملية الإشهار ساعدت المؤسسة و خدماتها في التأثير على أذواق و ميولات المستهلكين ، و ذلك بإقناعهم لإقناع مأكولات ، و التوجه من المنتج إلى آخر و خاصة في حالة نقص المنتج السابق أو انعدام إنتاجه .

توفير تأمينات أو مرافق للعمال : لقد كان هذا العصر ثمره لنضال و مطالبة الطبقة العاملة به و بعض الجمعيات العمالية دفع بالمؤسسة إلى خلق بعض التأمينات مثل التأمين من حوادث العمل و التقاعد... الخ و تخصيص بعض المرافق كالسكن الوظيفي و التعاوني وغيرها من التسهيلات و المساعدات التي حضنت بها الكتلة العامل من قبل المؤسسات ، و هذا ضمانا للأداء الجيد للشغل حيث تزيد إنتاجية العامل و مردوديته.

#### ت- الأهداف الثقافية :

توفير وسائل ثقافية و ترفيهية : و هو خلق نشاطات كالمسرح ، المكتبات ، رحلات ، وغيرها ، و قد تكون موجهة للعمال أولا و لا لهم ، و هو يرمي لخلق الراحة للعمال و المحافظة على عطائه الفكري و الجسدي ، فهو يعود بالفائدة على المؤسسة و العامل .

تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى : إن التطورات و التحولات المستمرة دفعت بالمؤسسة إلى خلق دورات تكوينية و تريبصات مغلوقة لكل من العمال الجدد ، و كذلك رسكلة العمال القدامى و إعادة تدريبهم تماشيا مع تطور المستمر للوسائل الإنتاجية و الظروف العملية .

تخصيص أوقات الرياضة : للمحافظة على الاستعداد الدائم والقوي للعمال وزيادة الإنتاج عملت المؤسسة على تنظيم دورات رياضية قصد الابتعاد عن الحياة الروتينية

### ث- الأهداف التكنولوجية :

البحث و التنمية مع تطور المؤسسات عمل على توفير إدارة أو مصلحة بعملية تسيير الوسائل و الطرق الإنتاجية علميا، و تخصيص مبالغ عالية لتحقيق نسبة كبيرة من الأرباح و التي تمثل بدورها نسب عالية من الدخل الوطني

كما أن المؤسسة تلعب دور مساعدة للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث و التطور التكنولوجي لما تمثله في وزن في مجموعها من خلال الخطة التنموية العامة للدولة المتوسطة الأجل.

### المطلب الثاني : خصائص المؤسسة .

إن تطور المؤسسة و تطور أشكالها أدى لظهور خصائص و صفات تتصف بها المؤسسة الاقتصادية المتمثلة في الخصائص التالية<sup>1</sup>:

- أصبحت المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها حقوق و صلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤولياتها .
- أصبحت لها القدرة على الإنتاج و أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها .
- يجب أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف و ظروف سياسية مواتية و قوة عمالية كافية قادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة .
- التحديد الواضح للأهداف و السياسات و البرامج و أساليب العمل .
- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للمحيط الموجودة فيه و تستجيب له .
- إن المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي ، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج و النمو و الدخل الوطني ، فهو مصدر رزق الكثير من الأفراد .
- الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الذي تحدد المستويات الإدارية و الأقسام و الوحدات التنظيمية عنها ، و التسلسل القيادي من الأعلى إلى الأسفل و كذلك خطوط الاتصال و الرقابة و التوجيه و غير ذلك من الأمور التنظيمية .

<sup>1</sup> عبد الرحمان الصباح، ماجد فرحان، مؤسسة الاعمال ، دار الزهران، الطبعة الأولى ، 1996، ص4.

المبحث الثالث : وظائف المؤسسة وأجزائها .

للووظيفة عدد من المعاني ، فإذا نظرنا إلى شخص عامل في مستوى معين ، فإن وظيفة هذا الشخص هي مجموعة ما يكلف به من اعمال في إطار مسؤوليته أما الوظيفة بمعنى ثاني فيتحدد عند تجميع عدد من المهام و المناصب بالمعنى الأول في مجموعة متكاملة لأداء دور معين ، وهو الهدف الذي تصبو إليه المؤسسة.

المطلب الأول : وظائف المؤسسة<sup>1</sup>.

قد ظهر مفهوم الوظيفة في بداياته في عمل "قبول" الذي يعد من المفكرين الأوائل الذين قدموا تقسيمات للوظائف الموجودة بالمؤسسة ، وقد أجملها (قبول) في الوظائف التالية :

أ- الوظيفة الإنتاجية :

تعتبر صلب النشاط الاقتصادي ، حيث ارتبط مصطلح الإنتاج منذ القدم بهذا الأخير ، ولإنتاج العملية يجب على المؤسسة مزج العديد من العوامل ذات الخصائص التقنية والمالية ، وكذا المعنوية ، ولتحقيق أهداف الوظيفة الإنتاجية يجب المرور بالمراحل التالية :

- التخطيط: يقوم بهذه العملية قسم الهندسة الإنتاجية وقسم البحوث والتنمية .
- متابعة ومراقبة تنفيذ برامج الإنتاج: أي مراقبة المنتج كما ونوعا والتكاليف التي يستلزمها.
- تنفيذ العملية الإنتاجية : و يكون بتوزيع المهام لإنجازها حسب المناصب .

ب- الوظيفة التجارية :

وترتبط هذه الوظيفة بين المؤسسة و السوق ، ومنه المستهلك ، ونعني بهذا مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة لضمان حركة المواد والسلع المقدمة إلى السوق ، و الوظيفة التجارية تقوم أساسا على عملية التسويق، هذه الأخيرة تتطلب استعمال سياسة تخطيط و موازنة المبيعات التي تعد من أهم العمليات التي تقوم بها الوظيفة التجارية ، والتي تعالج تحديد سقف الإنتاج حيث تقوم إما بزيادة أو بالإنقاص منه.

ت- وظيفة الموارد البشرية :

تعد إدارة الموارد البشرية الجهاز العصبي لأي مشروع، حيث تهتم بتوظيف العمال الأكفاء ، ترفيتهم إدماجهم في فترات التربص ، وفي الأخير تسوية وضعيتهم إداريا، وكذا إحالة ملفاتهم إلى الصندوق للتعاقد ، فهي لذلك تسعى إلى :

- تحقيق سعادة العاملين .
- تحقيق الكفاءة في الإنتاج .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص60.

### ث- الوظيفة الإدارية :

وهي الوظيفة الرئيسية للمؤسسة وتشمل الإدارة كل الواجبات والوظائف التي تتعلق بإنشاء مؤسسة، أي تنسيق استخدام الموارد البشرية والمالية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ، وحسب "فايول" الوظيفة الإدارية تتحقق تبعاً ل:

التنبؤ بالأحداث الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المستقبلية ، ودراسة أثارها على وجه نشاط المؤسسة مستقبلاً .

وضع الخطط الطويلة الأجل بعد تحديد الأهداف العامة للمؤسسة ورسم سياسة لتحقيق هذه الأهداف .

تخطيط الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد المسؤوليات لضمان سهولة الاتصال بين مختلف وحدات المؤسسة .

توفير الموارد البشرية الكفاءة بتكوين وتنمية الهيئة الإدارية .

الرقابة الشاملة وتوجيه الجهود لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة .

### ج- الوظيفة المالية:

وهي مجموع المهام والعمليات التي تريدها من خلال خططها وبرامجها، كما تقوم الوظيفة المالية بمتابعة تنفيذ البرامج المالية بمراعاة الاعتبارات التالية:

- استعمال الموارد المالية بصفة عقلانية .
- الحرص على الوزن المالية في المدى القصير والطويل .
- المحافظة على سيولة المؤسسة وبالتالي قدرتها على الوفاء بديونها .

وما يمكن قوله عن الوظيفة المالية: أنها تسهر على الاستعمال الجيد لإمكانيات المؤسسة الشيء الذي يتطلب توفر عنصر المراقبة والمتابعة لتنفيذ البرامج المالية، وهذا لتحقيق المردودية المالية .

### ح- الوظيفة المحاسبية :

المحاسبة هي نظام يقوم بتقديمها وعرضها في صورة ملخصة ، وبالتالي معرفة الوضعية المالية للمؤسسة بحيث تستفيد منها عدة أطراف من داخل وخارج المؤسسة، إذ يمكن القول أن وظيفة المحاسبة هي حلقة لها أهميتها وهي تعمل بالتنسيق مع مختلف الوظائف الأخرى .

المطلب الثاني : أجزاء المؤسسة ومستوياتها .

أولا : أجزاء المؤسسة :

إن مكونات نظام معين هي عناصر متفاعلة فيما بينها، وهي بدورها يمكن أن تعتبر كأنظمة فرعية متأثرة فيما بينها، وتقسيم النظام الكلي إلى أنظمة متفرعة عنه قد تصل إلى أجزاء ابتدائية بالنسبة له ، أو وحدات أساسية له، حسب الأعمال الملحقه بكل جزء، ولهذا يمكن أن نعتبر أن الوسائل المستعملة والأعمال والوظائف والأشخاص كأنظمة فرعية في المؤسسة، إلا أن التقسيم يجب أن يكون حسب طبيعة التحليل، و طبقا للحاجة إلى ذلك ، مع مراعاة أن الأنظمة الفرعية يجب أن تتعامل فيما بينها ويشارك كل منها على الأقل مع الأخرى في تحقيق هدفه وبالتالي أهداف النظام العام أو المؤسسة.

والأنظمة الفرعية تضم حقل من العلاقات بواسطة الأهداف الأفقية والعمودية، التي تحدد حسب ضرورة الانسجام، وتتمثل الأهداف الأفقية في كل من الأهداف الإنتاجية، والمالية وأهداف البيع، والأهداف الخاصة بالموارد البشرية وقد تسمى بأهداف التآطير .

أما الأهداف العمودية فتتمثل في أهداف البرامج، أو عند توزيع أحد منها بتوزيع إلى أهداف خاصة بالأنظمة الفرعية لمستويات مختلفة ضمن علاقة هرمية .

وهذان نوعان من الأهداف (أفقية وعمودية) ، هما اللذان يحددان مجموعة من العلاقات بين الأنظمة الفرعية المكونة للنظام الكلي<sup>1</sup>.

ثانيا : مستويات المؤسسة .

يختلف عدد مستويات المؤسسة حسب الأنظمة التي تتفرع إليها وحسب أهداف التحليل ويمكن أن توزع إلى أربعة مستويات أساسية كالتالي :

المستوى الأول : مستوى الاستغلال

دوره ضمان استعمال مسترة لعوامل النظام المادي، لتحقيق المهام الموكلة إليه من المستوى الأعلى أو التسيير، وفي إطار أهداف الاستغلال يجب أن تتكيف مع السياق، ويصحح الانحرافات المؤقتة، ويعمل نظام الاستغلال حسب الوقت الحقيقي، أي في نفس الوتيرة للظاهرة الإنتاجية والتجارية التي يقوم بمراقبتها.

المستوى الثاني : مستوى التسيير .

دوره يتمثل في التسيير وتحديد الإجراءات المطلوب تنفيذها في مستوى الاستغلال ، والتي تكون مناسبة لوسائله ثم مراقبتها في التنفيذ، وعند ظهور عوامل غير مأخوذة في الحساب تؤثر على نشاط الاستغلال ، و أن هذا الأخير لا يملك إمكانيات كافية لإعادة الحركة إلى أصلها ، بتدخل نظام التسيير .

المستوى الثالث : مستوى الإدارة .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص48.49.

في هذا المستوى يتم تحديد الأهداف طويلة الاجل ، تغيير الهياكل ، اتخاذ القرارات الاستثمارية، ومن جهة أخرى إعادة النظر في نظام الاستغلال في حالة الحاجة إلى ذلك .

**المستوى الرابع : مستوى التحويل .**

وهو أعلى مستوى، ويعمل على الربط بين المؤسسة ومحيطها، ويستقر فيه حتى وجود المؤسسة وتحويلاتها الأساسية ، اندماج، إحتواء، تطور، توسع، وإختفاء ، وهذا يعني حماية المؤسسة ضد الاضطرابات الاقتصادية بتحويلها جذريا عند الحاجة<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص54-57.

الخلاصة :

للمؤسسة دور هام في الاقتصاد الوطني ، أو حتى العالمي خصوصا مع التطورات الأخيرة ، مثل دخول اقتصاد السوق، وظاهرة العولمة، .... الخ ، فقد زادت أهميتها كما أصبحت بواسطتها تتطلب اهتماما ودقة كبيرين، كما أنه على المسيرين التصرف بعقلانية مع الأوضاع الجديدة، الاهتمام بجميع وظائف المؤسسة فلكل منها دورها وأهميتها ، فنجاح المؤسسة يتوقف على جميع الوظائف والنشاطات .



تمهيد :

يرتبط مراقب التسيير في المؤسسة أساسا بوظيفة الإنتاج إلا أن مجاله حاليا يشهد توسعا مستمرا خاصة مع تطور تلك الوظيفة ليرتبط بكل الوظائف الأخرى ، كما لم يعد يقتصر على المدى القصير في إطار مراقبة الميزانية ليتدخل في تحديد الاستراتيجيات ووضع خطط العمل والبرامج .

أما بخصوص منهجه فهو يستخدم بالإضافة إلى أدواته الخاصة ، تقنيات متعددة من مختلف العلوم (الرياضيات، الإحصاء ، علم الاتصال والمعلومات) إضافة لإدماجه للجانب النفسي والاجتماعي للتمكين من تنشيط وتعبئة الأفراد لتحسين الأداء .

وعليه فان مراقبة التسيير في المؤسسة عبارة عن نظام فرعي يسمح بتنظيم عملية التغذية العكسية اللازمة، وانتقال بذلك من مجموعة الوسائل المكلفة بقياس المردودية إلى تقارب نظام المعلومات ومساعدة على القرارات ، هذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل .

### المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير .

عرف مفهوم مراقبة التسيير تطورات خلال الزمن ، كانت راجعة لتغيرات في العمليات التسييرية وإلى تطورات لطبيعة المؤسسة ومحيطها .

حيث اعتبرت مراقبة التسيير أولاً كعملية تحقق وتؤكد هدفها إلحاق الجزء في ظل محيط مستقر لكن التغيرات التي عرفها هذا الأخير أدت إلى زيادة في مستويات عدم التأكد وأصبح يبحث عن التقليل منها بالتركيز على مشاكل المعلومات والاتصال باحثا عن شرح الأهداف للحصول على انضمام الكل ، ليصبح بذلك نظام مراقبة التسيير عامل أساسي لإكساب المسيرين التحكم في عملهم لتسيير يبحث عن نشر المعلومات ، تحفيز الأفراد وانسجام الأداء لصالح المؤسسة .

### المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير .

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

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

وتظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية، ولتكون فعالة لا بد أن تكون مستمرة ومتواصلة .

---

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

الجدول (1.2) : أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير .

تصور مراقبة التسيير	تصور المؤسسة
*مراقبة محاسبية و مالية . *مركزة على التحقيق . *تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات .	النظرة الكلاسيكية .
*مراقبة اجتماعية – اقتصادية . *مشاركة ، تحفيز . *اتصال .	مدرسة العلاقات الإنسانية .
*قيادة منظمة . *مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية . *علاقة : هيكلية للأنظمة الفرعية . *علاقة : اتصال، معلومات ، أداء .	التقارب النظامي و التنظيمي .

المصدر : Pierre Lauzel et Robert Teller, Contrôle De Gestion Et Budgets, 8ème édition, France, 1997, p8.

ويمكن إدراج تعاريف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P.BER GERON بأنها "تلك العمليات التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة <sup>1</sup>.

أما A.KHEMAKHEM فيعرف مراقبة التسيير على أنها "مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط و التحريك الفعال و المستمر للطاقات و الموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان <sup>2</sup>.

فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات و العمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهداف المسطرة و التأكد من تحقيقها. فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد و الطاقات المتاحة و كذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها و أخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف .

و عليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية <sup>3</sup>:

- أ- الفعالية : effience و تعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة .
- ب- الكفاءة : efficacité و تعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004 ، ص10.

<sup>2</sup> A.Khemakhem , dynamique de contrôle de gestion , éd dunod , France ,1977,p14.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، مرجع سابق ، ص14.

ت- الملاءمة : pertinence وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة .

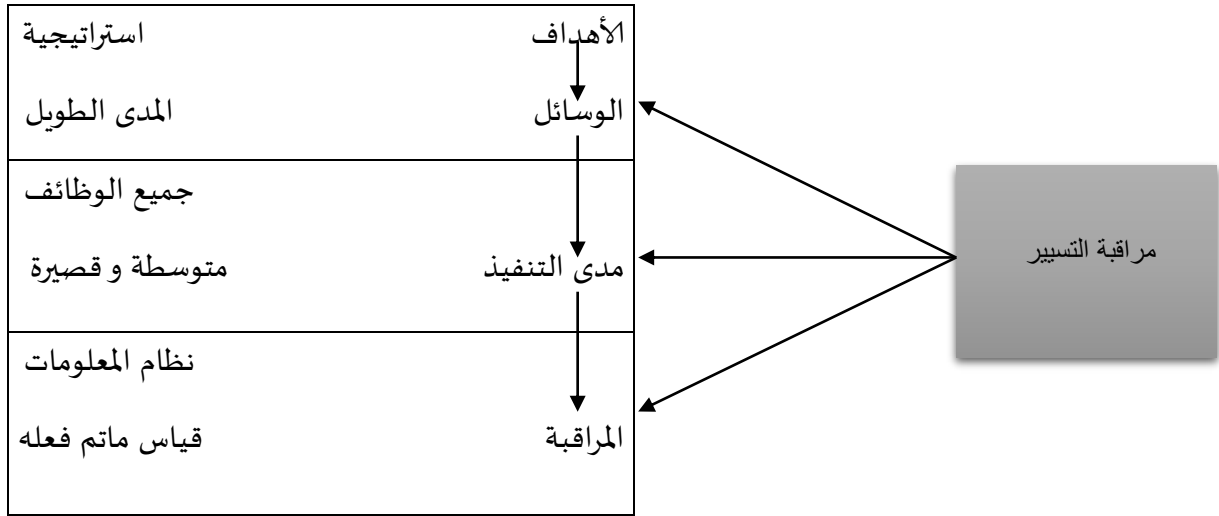
وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها بعين الإعتبار جميع أقسامها أو المديرات فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا .

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

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

كما يمكن أيضا تمثيل مفهوم نظام مراقبة التسيير كما يلي :

الشكل رقم (1-2) : مفهوم نظام مراقبة التسيير



المصدر: هاجر بويصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، 2014

،ص8.

## المطلب الثاني : أنواع وخصائص مراقبة التسيير .

### الفرع 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- المراقبة 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) والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر مراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل .

ب- المراقبة 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 إنجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات .

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

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

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

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<sup>1</sup> (Autocontrole) أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة ، تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا 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 غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية و مراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات .
- 4- من حيث شموليتها : تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:
- أ- على مستوى الأفراد : تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم و هذا باستخدام عدة مؤشرات : الكفاءة ، الإنتاجية ، معدل الغياب ، و التأجر...
- ب- المراقبة على الأنشطة الوظيفية : و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج، وإدارة 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 :
- 5- حسب مستويات الرقابة : تبنى أنظمة الرقابة بطريقة تضمن الكفاءة و الفعالية و الاقتصاد لمجموع إجراءات التسيير و يعبر عن الرقابة على ثلاث مستويات<sup>1</sup> :
- أ- الرقابة الاستراتيجية : و هي مجموعة الإجراءات التي تحدد بها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، و يتم وضع الاستراتيجية العامة (الكلية) و اختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها ، و الخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية .
- ب- مراقبة التسيير : و التي يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الاستراتيجية موضع و قيد التنفيذ ، و تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الاستراتيجية 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 الافراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل و تقليص الفوارق ( الفجوة) .
  - بين الافراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة .  
و حسب bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية :
  - ضمان التوافق بين الاستراتيجيات و العمليات اليومية .
  - حث الافراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة .
  - تنميط (نمذجة) العلاقة الموجودة بين النتائج المحققة و الموارد المستهلكة لتحقيقها .
- ث- المراقبة الوظيفية : مراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة و فعالية في أجل قصير المدى .
- الكفاءة : يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعة .
  - الفعالية : مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات .

توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتأمين ،مراقبة المخزونات ، مراقبة النوعية ، المحاسبة التحليلية و الأجور ، تسيير الخزينة .

وتكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات حسب الدورات و التي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير .

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

الفرع الثاني : خصائص مراقبة التسيير .

أولا : مراقبة التسيير عملية مستمرة :

مراقبة التسيير عملية معزولة مؤقتة، بل هي مسار دائم للتحكم و التأكد ، يعتبر مسار مراقبة التسيير وفقا لذلك تتابع الأفكار ، المناقشات و القرارات ، حيث يلعب المسؤولين الدور الرئيسي ، هذا المسار سلسلة متتالية من المراحل الموجهة نحو المستقبل فالأفكار المبتكرة أو الفرص الاستراتيجية لا تأتي في تاريخ محدد المسار

وسيلة للتعديل وللتقدم نحو الأهداف ولهذا الغرض ، فهو يفضل سرعة الأداء في الميدان عوض التدخلات الصادرة عن المسؤوليات التنظيمية العليا<sup>1</sup>.

ثانيا : مسار مراقبة التسيير طبيعة هادفة :

حيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات منتظرة من العمل و النشاط المعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد و الجماعة و تكون بذلك حافزا و دافعا للعمل ، كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج و الحكم على الأداء<sup>2</sup>.

إن وضوح الأهداف و الكيفية التي تسمح بقياس مدى تحققها شرط أساسي لعمل مراقبة التسيير ، فبدونها تصبح عملية القياس لا معنى لها ، مما يتطلب تفادي بعض الأخطاء عند تحديد هذه الأهداف ، كان تكون مفروضة لم تناقش من قبل الجميع ، أن تكون غير قابلة للتحقيق فعلا ، و أن تكون كذلك غير مرتبطة بنشاط المعني بها ، و أخيرا أن تكون الأهمية موجبة أكثر للأهداف الكمية ، و في حين إن النشاط مرتبط أكثر بالجانب الكيفي .

ثالثا : تقييم أداء المؤسسة :

لمختلف الأفراد المتكونة منهم المؤسسة إذ أن الأهداف مختلفة ، بحسب الاختصاصات و المهام ، تسعى كلها مجتمعة إلى تحقيق غاية مشتركة ، حياة المؤسسة و تطورها مرتبطة بمدى تحقيق أهدافها ولذا وجب الحكم على أداء هذه المجموعة تقييم أداء المؤسسة من مهام مراقب التسيير ، فبعد تحديد الأهداف و قيادة الأعمال تأتي مرحلة قياس الأداء و الوقوف على حقائقه .

يعمل مراقب التسيير وفق ذلك على إيجاد علاقة بين ثلاثة عناصر للأداء هي : الأهداف المنتظرة ، الموارد المتاحة ، النتائج المحققة و هذا ما يولد ثلاثة معايير يركز عليها مراقب التسيير للتقييم هي :

الكفاءة " éEfficiencé" ، الفعالية " Efficacité" ، الملائمة " Pertinence" <sup>3</sup>.

معنى هذا وفق الترتيب المذكور ، التمكن من تحقيق الأهداف المرتقبة "اهداف / نتائج" ، استخدام موارد أقل مما حدد لتحقيق تلك الأهداف "نتائج / موارد" و أخيرا تجانس الموارد المستخدمة مع طبيعة هذه الأهداف ، مع التأكد على مصداقية هذه الأهداف و أهميتها " موارد / أهداف" .

و هو ما يسمى بمثلث مراقبة التسيير " Triangle du contrôle de gestion "

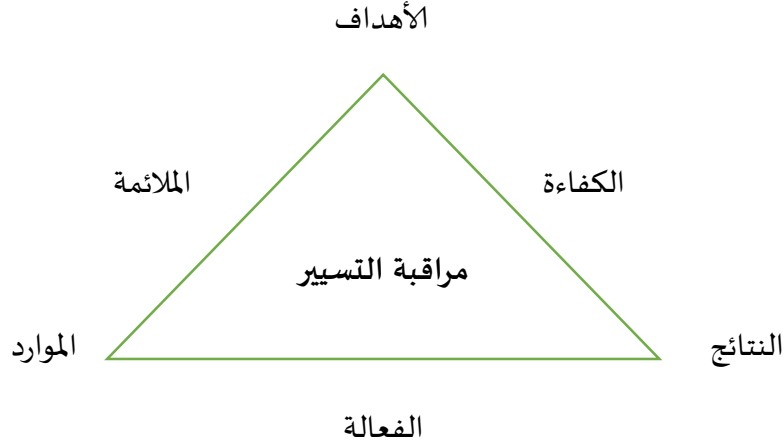
<sup>1</sup> NORBERT Guedj , le contrôle de gestion, D'organisation sodis , 2000, p55

<sup>2</sup> Norbert guedi , op-cit ;p67.

<sup>3</sup> Michel Charpentier ,secteur public et contrôle de gestion , Economica , France , 1995 , p28



الشكل (2-2) : مثلث مراقبة التسيير



المصدر : Michel Charpentier , op cit , p 29 .

تنتج الفعالية من العلاقة بين النتيجة المحصل عليها و النتيجة المنتظرة ، و يمكن قياسها من خلال المردودية الاقتصادية ، في حين نجد أن الكفاءة تربط النتائج المحصل عليها بالوسائل المستخدمة ، و يمكن لذلك استعمال نسبة الإنتاجية المردودية المالية .

رابعا : فهم أسباب النتائج المحققة :

يجمع مصطلح مراقبة التسيير بين مفهومين يميزانها ، هما المراقبة بمعنى التحكم ، أي أنها القدرة على أن تجعل شيء ما يتصرف على النحو الذي تريده أن يكون ، و المراقبة بمعنى العقاب و الثواب<sup>1</sup> .

فمراقبة التسيير من جهة، مجموعة الوسائل المستخدمة في المؤسسة لأجل مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري ، كما يساعد الإدارة العامة على فهم أسباب النتائج المحققة ، إذ يسمح بقياس أداء كل مسؤول عملي ، بتوضيح النتائج التي توصل إليها .

إلا أن مراقبة التسيير لها أيضا معنى سلبيا ناتج عن استخدام كلمة مراقبة التي عادة ما تشير خصائص إجبارية ( مراقبة ، ضربية ، جمركية ...) و يتعلق الأمر هنا بالتقريب بين حالة واقعية و معيار محدد ( ترخيص، قانون ...) و يكون كل انحراف ملاحظ مصدر عقاب .

وعليه فإن استخدام هذا المصطلح يؤدي إلى الحذر إزاء مراقبة التسيير من طرف العمال و المسؤولين ، مما يدفعهم إلى اتخاذ إجراءات دفاعية وقائية ، تحافظ على مصالحهم لكنها تؤول دون السير الحسن للمعلومة،

وكذا مصداقيتها ، ويحاولن بذلك الغش سواء عند التفاوض في تحديد الأهداف ، أثناء تنفيذ الأعمال من خلال تسيير المعلومة ، عند عرض النتائج ، أو بكل بساطة بالاحتفاظ بهذه المعلومة وعدم تقديمها<sup>1</sup>.

خامسا : مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية و خلفية للأداء :

يظهر هذا جليا من خلال مسارها ، لها مهام في الاطار التقديري (الخطط و الميزانيات التقديرية) ، نتابع النشاطات و التنفيذ و توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات كما تقوم بتقسيم ما تم بعد الأداء ، أي مراقبة لاحقة باستخدام المحاسبة التحليلية و لوحة القيادة .

ففي حالة ما إذا كانت حالة موضوع الدراسة متكررة ، فإن المراقبة الخلفية تكون كافية ، لأنها تسمح بتفادي تكرار و استمرار الانحرافات السابقة مما يسمح بتدريب الأفراد .

في حين أن المسائل المهمة جدا كتلك المرتبطة بنفقات الاستثمار و التي تعتبر استثنائية و تجند المؤسسة لفترة طويلة ، فهي تتطلب مراقبة سابقة ، أي قبل الشروع في القيام بها .

سادسا : المشاركة الفعالة لكل المسؤولين :

تستدعي مراقبة التسيير المشاركة الفعلية لكل المسؤولين ، حيث تعود نسبة كبيرة من كفاءة نظام مراقبة التسيير إلى شرط أساسي ، و هو تصميم و وضع هذا النظام باتفاق و مشاركة كافة مسؤولي المؤسسة<sup>2</sup>. و هو بذلك يعتبر عنصرا أساسيا لمبدأ تفويض السلطات ، خاصة للمؤسسات الكبرى ، بحيث يسمح التفويض بتخفيف عبء العمل على كاهل أحد هياكل الإدارة ، يحث المسؤولين على تحمل المسؤوليات مع ترك هامش حرية أكبر لهم ، إضافة إلى ذلك فهو يسعى إلى تطوير كفاءاتهم في الأداء ، و هو يكتسي أهمية متزايدة كلما ازداد حجم نشاط المؤسسة .

تضمن مراقبة التسيير بالاستناد على مبدأ التفويض ما يلي :

- تحديد واضح للمؤسسات في إطار هيكل مراكز المسؤولية .
- تحديد الوسائل ضمن الميزانيات التقديرية ، و أيضا حدود الحرية المفوض بها و هذا حسب طبيعة المركز .
- تضمن تقديرات الميزانية انضمام كل مستويات المسؤولية ، بحثا عن أفضل استخدام للوسائل لتحقيق الأهداف .
- التعرف السريع و الدقيق حول نتائج الادعاءات المحققة .

N.Guedj , op cit , p58.<sup>1</sup>

Pierre Lauzel et Robert Teller , op cit , P 18.<sup>2</sup>

ويتطلب مراقبة التسيير وفق هذا المسؤول تعاون مسؤولي المؤسسة وتناسق الكل ، مما يؤدي إلى إدراك المسؤولين بأهمية و مردودية المصالح التي يريدونها .

المطلب الثالث : أهمية و أهداف مراقبة التسيير .

الفرع الأول : أهمية مراقبة التسيير و دورها في المؤسسة :

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 و عندما كبرت أحجام المؤسسات و تعددت مشاكلهم و زاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية ، فقد تعذر على أصحابها إدارتها فعلية و صحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصات في الإدارة و الرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها و رسم سياستها و متابعة تنفيذها بسهولة و تحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و تستمد أهميتها من<sup>1</sup>:

أ- تغير الظروف : تواجه كل المنظمات تغيرا في الظروف البيئية و بشكل متزايد و تتخلل المدة بين صياغة الأهداف و وضع الخطط و تنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة و البيئة معا ، مما قد يعيق الأهداف و تنفيذ الخطط ، و نظام مراقبة التسيير إذ ما صمم و تمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير و الاستعداد للإستجابة له و كلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير .

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

ت- التقيد المنظمي : عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع و تشتري عددا محدود من المواد الأولية و تعمل ضمن هيكل بسيط و تواجه سوق رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير ، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات و المشتريات و الأسواق و تعقيد هيكلها و ازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة و الاستفادة من نتائجها و التخطيط و اتخاذ القرار .

محمد الصغير قرشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة ، عدد 09/2011،

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

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

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

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

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص168.

### الفرع الثاني : أهداف مراقبة التسيير .

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين، نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

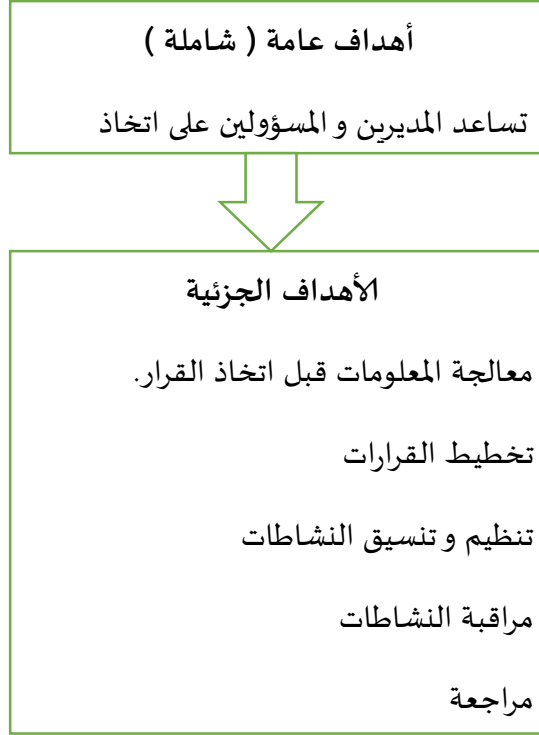
- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير .
- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء .
- تطبيق التسيير وسلوك الأفراد .
- تصميم ووضع نظام المعلومات والاستقلال الجيد له .
- التمكن من تحقيق اللامركزية .
- مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب وتحسين الأداء .
- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة .
- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين .
- تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة (مسايرة الأحداث) .
- مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات .

ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي :

---

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

الشكل (2-3) : أهداف مراقبة التسيير .



المصدر : Alazard.c et Separis.s , le controle de gestion ,manuel et application, op- cit ,p08

ولتحقيق هذه الأهداف يجب :

- 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 وتضمن 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 العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية .

### المبحث الثاني : أدوات مراقبة التسيير .

لكل مؤسسة خدماتية كانت أو إنتاجية أهداف تسعى إلى تحقيقها، وذلك من خلال برامج سنوية تحدد من طرف أعضاء المؤسسة ، و لمتابعة تجسيد هذه الأهداف تعتمد جملة من الأدوات تساعد على عملية المراقبة و من بينها، تسيير الميزانيات و لوحة القيادة .

حيث يسهر مراقب التسيير على تحقيق تحكم المسؤولين العاملين بأدائهم التسييري ، و من خلال تصميم هذه الأدوات و تمكن بذلك من المراقبة و اتخاذ القرارات و الإجراءات التصحيحية التي من شأنها أن تقود مسار المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المرجوة .

### المطلب الأول : الميزانيات التقديرية أداة لمراقبة التسيير .

#### الفرع الأول : تعريف الميزانية التقديرية .

الميزانية التقديرية هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة ، أو بعبارة أخرى هي أداة للتعبير عن الأهداف و السياسات و الخطط و النتائج تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتبارها وحدة واحدة<sup>1</sup>.

ويمكن تعريفها على أنها خطة شاملة لجميع عمليات المشروع خلال مدة معينة تحدد مقدما، فهي عرض و تعبير عن سياسات المشروع و خطته و أغراضه ووسائل تنفيذه<sup>2</sup>.

إذا نستخلص أن الميزانية التقديرية بمثابة أدواته في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيق إدارة المشروع ، وقد يحدث أن تتبع الأحداث في سهولة تكفل تحقيق الهدف المنشود، وقد يحدث العكس لذلك من الضروري متابعة تنفيذ الخطة بعد وضعها، فقد يدعو الاختلاف بين النتائج الفعلية و الميزانية التقديرية إلى ضرورة إيجاد تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعية ، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرامج المرسومة<sup>3</sup>.

#### شروط الميزانيات التقديرية :

من الواجب توفر في الميزانية الشروط لتعد أداة فعالة في مراقبة التسيير لكونها أداة تخطيطية و تتمثل هذه الشروط فيما يلي :

<sup>1</sup>خيرت ضيف ، الميزانيات التقديرية ، جامعة بيروت ، 1997، ص7.

<sup>2</sup> زوليف و القطامين ، الرقابة الإدارية ، دار حنين ، عمان ، 1995 ، ص259.

<sup>3</sup> خيرت ضيف ، مرجع سابق ، ص 8.

- 1- أن تبنى الميزانية على التخطيط الموضوعي والواقعي ، و على المعلومات الحقيقية المتوفرة من مراكز الرقابة المختلفة في المؤسسة .
- 2- أن تكون الميزانية التقديرية شاملة في تغطيتها لأوجه نشاط المؤسسة التشغيلية والمالية ، فتشمل مثلا تحديد حجم وتكلفة الإنتاج و المبيعات و المخزون المناسب و حجم المصروفات البيعية و الإدارية و الرأسمالية و التدفقات الداخلية و الخارجية و غيرها .
- 3- ضرورة مساهمة إشراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات .
- 4- أن تحدد الميزانيات مسؤولية التنفيذ لبنودها ، أي أن يتم تحديد الجهات و الأفراد المعنيين بالقيام بالتصرفات المالية ، و ذلك لتسهيل تطبيق الإجراءات الرقابية بصورة سليمة .
- 5- يجب أن تتصف الميزانية التقديرية بالمرونة، بمعنى أنها ملائمة لعدة أحجام مختلفة من النشاط ، و قد تكون الموازنة جامدة و معدة لمستوى واحد من النشاط فقط .
- 6- أما من حيث المدة الزمنية للموازنة التقديرية الشاملة ، ففي الغالب تكون نسبة للنشاطات الرئيسية، و قد تكون هذه النسبة مجزئة لفترات أقصر لبعض النشاطات الفرعية ، و عليه فقد تكون هناك موازنة تقديرية شاملة لسنة أو أكثر، و يكون هنالك موازنات فرعية للشهر أو ربع السنة حسب طبيعة النشاط<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني : أنواع الميزانيات التقديرية .

تنقسم الميزانيات التقديرية من زوايا مختلفة على النحو الآتي<sup>2</sup>:

##### أولا : من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنة التقديرية :

تنقسم الميزانيات التقديرية من حيث الاعمال التي تغطيها إلى ميزانيات تشغيلية ، و تغطي هذه الميزانيات الأعمال العادية للمشروع، و موازنات رأسمالية و هي التي تخص بالتخطيط الاستثماري للمشروع ، أو بالإتفاق الاستثماري الزعم القيام به .

##### ثانيا : من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الميزانية التقديرية :

تنقسم الميزانية التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى ميزانيات قصيرة الأجل ، و ميزانيات تقديرية طويلة الأجل ، و ذلك بالنظر إلى الفترة الزمنية التي تغطيها .

##### ثالثا : من ناحية التفاصيل التي تشملها الميزانية التقديرية :

<sup>1</sup> فايز الزغبي، الرقابة الإدارية في منشآت الاعمال ، دار الهلال ، عمان الأردن ، 1991، ص233.

<sup>2</sup> منصور المعايذة ، المحاسبة الإدارية ، مؤسسة راما للتكنولوجيا ، عمان ، 1993 ، ص 234.



تنقسم إلى برامج و ميزانيات المسؤولية و تحدد البرامج الخطط الرئيسية التي تنوي المؤسسة القيام بها، أما موازنات المسؤولية فإنها تحدد الخطط من ناحية المسؤولين عن التنفيذ.

رابعاً: من ناحية المرونة :

وفي هذا المجال فإن الميزانيات التقديرية تنقسم إلى :

- الميزانية التقديرية الثابتة .
- الميزانية التقديرية المرنة أو المتغيرة .

وتبين الميزانيات التقديرية الثابتة على حجم إنتاج واحد ، بينما تعد الميزانيات المرنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط .

الفرع الثالث : الميزانية التقديرية و الوظائف التسييرية :

الوظيفة الرئيسية للميزانيات التقديرية هي مساعدة الإدارة على القيام بمهامها الرئيسية من تخطيط و رقابة، وبالتالي مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ، ولهذا نشير إلى الوظائف الرئيسية للإدارة و علاقتها بالميزانية التقديرية وهذه الوظائف هي <sup>1</sup>:

1- وظيفة التخطيط و علاقتها بالميزانية التقديرية :

التخطيط هو وضع الأهداف و إعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها و توضع هذه الأهداف في صورة خطط طويلة و قصيرة الأجل ، و بعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظم عوامل الإنتاجية تنظيم يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية .

يقوم بعض المديرين بتدوين خطط عملهم في شكل صورة كتابية منسقة، فيتخذ التخطيط في هذا الشكل ميزانيات تقديرية ، ذلك لان الميزانيات التقديرية ليست إلا خطة مدونة في صورة رقمية .

2- وظيفة التنسيق و علاقتها بالميزانية التقديرية :

التنسيق هو عملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمشروع، بحيث يعمل كل قسم على تحقيق الهدف الموضوع و لهذا فإنه يجب ألا يصدر احد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام <sup>2</sup>.

<sup>1</sup>خيرت ضيف ، مرجع سابق ، ص 10-13.

<sup>2</sup>Norbert guedj , op cit , p 245.

فمثلا ، لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة لبيع كميات تزيد عن التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، و لهذا تنسيق نشاط المؤسسة يستخدم الميزانية التقديرية في إحاطة الجهاز التنظيمي للمشروع بالخطط المختلفة بالأقسام الأخرى ، حتى لا تتعارض بسياسات الأقسام المختلفة بعضها مع بعض .

### 3- وظيفة الرقابة و علاقتها بالميزانية التقديرية :

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط و الأهداف الموضوعه .

و استخدام الميزانية التقديرية كأداة لمراقبة التسيير ، يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط و الأهداف و السياسات الموضوعه مقدا ، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جمع أقسام المشروع بالخطط و الأهداف الموضوعه مقدا ، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي ، أي أن الميزانية التقديرية كأداة للمراقبة يجب أن تتناول البيانات التالية :

- التقديرات الموضوعه مقدا .

- النتائج الفعلية .

الانحرافات بين النتائج الفعلية و المبالغ المدرجة بالميزانية التقديرية .

## المطلب الثاني : التحليل المالي

### الفرع الأول : تعريف التحليل المالي :

هو عبارة عن عملية دراسة المعطيات المحاسبية و التي تظهر في شكل الميزانية المحاسبية ، جدول النتائج و جدول الملحقه الأخرى ، و هو من المواضيع الأساسية الخاصة بالإدارة المالية و ضرورة قصوى للتخطيط المالي السليم<sup>1</sup>.

يعتبر التحليل المالي موضوع هام من مواضيع الإدارة المالية و ضرورة قصوى للتخطيط المالي السليم ، و يعتبر تشخيص للحالة المالية للمؤسسة لفترة معينة، باستعمال وسائل تختلف باختلاف الطرق و الأهداف من هذا التحليل<sup>2</sup>.

و هو يهدف بصفة عامة إلى إجراء فحص للسياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة في دورة أو في دورات متعددة من نشاطها ن و ذلك عن طريق الدراسات التفصيلية للبيانات المالية لفهم مدلولاتها و محاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهورها بالكميات و الكيفيات التي هي عليها .

<sup>1</sup>جميل أحمد توفيق، علي شريف، الإدارة المالية، دار الجامعة ، بيروت، 1998، ص82.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص11.

## الفرع ثاني : نتائج التحليل المالي :

من النتائج التي تتخذ على أساسها القرارات من مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة المعينة نجد<sup>1</sup>:

- تحديد نسبة كفاءة وعقلنة استعمال الموارد المالية للمؤسسة .
- تعيين المركز المالي ، ودرجة استقلالية المؤسسة بالنسبة للغير .
- تحديد مدى تحقيق المؤسسة للتوازنات المطلوبة .
- تحديد مستوى نشاطات المؤسسة مقارنة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع و الحجم في الاقتصاد.
- تحديد مدى تطور وتحسين الوضعية المالي للمؤسسة على مدى فترات .
- تقديم حكم على السياسة المالية المطبقة داخل المؤسسة ومدة فعاليتها ، وبالتالي الحكم على كفاءة المديرين والمسؤولين .
- استغلال مختلف النتائج و التحليلات كأداة لدراسة مستقبلية ، يتم بواسطتها تحديد سياسة مالية جديدة أو تطبيق تعديلات على السياسة الحالية .

فالتحليل المالي من الدعائم الأساسية التي يستعين بها المحلل سواء داخليا أو خارجيا ، كأداة على أساسها تتخذ إجراءات مصيرية للمؤسسة، خاصة منها علاقتها مع المتعاملين معها، وكل من تهمهم دراسة وتقييم أداء المؤسسة سواء الدولة، المسؤولين العاملين بها، الممولين، مصالح الضرائب ... الخ ، وهذا كله في إطار الظروف المالية و السياق العام الذي تعمل فيه المؤسسة ، وكذا الاستراتيجية العامة لها .

## الفرع الثالث : التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي و النسب المالية :

إن الشكل الكمي للتحليل الذي يركز على الرياضيات والإحصاء و الاقتصاد ، وكذا الشكل المحاسبي و الشكل المالي :

### أولا : التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي :

يمكن أن نعرف التوازن المالي بأنه التقابل القيمي و الزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة ثانية ، حيث تختلف عناصر الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها وكذلك تختلف عناصر الاستعمالات في مدة تحقيقها و التي توافق درجة ثبوتها<sup>2</sup>.

التوازن المالي ناتج عن المقابلة بين سيولة الأصول و استحقاق الديون، فسيولة الأصول تحدد المقبوضات المستقبلية و استحقاق الديون و تدفق المصروفات المستقبلية حيث أن التوازن المالي لمؤسسة ما ، الطريقة

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص12-13.

<sup>2</sup> مبارك لسوس ، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص31.

المستعملة هي المقارنة بين مختلف عناصر الميزانيات مثل: رأس المال العام، احتياجات رأس المال العام، الخزينة.

1- رأس المال العمل: هو جزء من وسائل التمويل التي تسمح كل مؤسسة من تفادي عدم الوفاء بديونها، كما يعرف رأس المال العامل انه ذلك المؤشر للتوازن المالي على المدى الطويل وهو عبارة عن نقطة عبور من مشكل التوازن المالي من المدى القصير<sup>1</sup>.

يمكن حساب رأس المال العامل بطريقتين:

أ- من أعلى الميزانية:

في هذه الحالة رأس المال العامل هو ذلك الفائض في الأموال الدائمة بالنسبة للأصول الثابتة.

$$\text{رأس مال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{أصول ثابتة}$$

ب- من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل هو ذلك الفائض من الأصول المتداولة بالنسبة للديون قصيرة الأجل.

$$\text{رأس المال العامل} = \text{أصول متداولة} - \text{ديون قصيرة الأجل}$$

2- احتياج رأس المال العامل: إن نشاط الاستغلالي للمؤسسة يجب توفير مجموعة من العناصر وهي المخزونات والديون، إضافة إلى العناصر الثابتة، وهذه العناصر تولد مصادر قصيرة الأجل و متجددة وهي مجموعة الديون الممنوحة من الموردين، وهذه المصادر تمويل جزء من الأصول المتداولة، ويجب على المؤسسة أن تبحث عن جزء آخر مكمل وهو ما يدعى باحتياجات رأس المال العامل<sup>2</sup>.

ويعرف احتياجات رأس المال عامل على انه قسط أو جزء من الاحتياطات الضرورية المرتبطة ارتباطا مباشر بدور الاستغلال والتي تغطي من طرف الموارد الدورية، و احتياجات رأس المال العامل تمثل احتياجات تمويل مكاملة و مرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة.

<sup>1</sup> محمود صيخ، رأس المال العامل و تمويل المشروعات الصغيرة، الطبعة الثانية، البيان للطباعة و النشر، 1999، ص21.

<sup>2</sup> مبارك لسوس، مرجع سابق، ص34.

ومن خلال هذين التعريفين ، نلاحظ أن هناك عجز في الموارد التمويل لتغطية الاحتياجات الضرورية للمؤسسة ، وعلى هذا الأساس يجب معرفة هذه الاحتياجات و مصدر تغطيتها لأن هذه الاحتياجات يمكن أن تحدث فيها :

- تذبذب حسب الحركة النموذجية الخاصة بدورة الاستغلال .
- تذبذب مرتبط بطور نشاط المؤسسة .

وتحسب احتياجات رأس المال العامل بالعلاقة<sup>1</sup>:

$$\text{ار م ع} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم غير جاهزة}) + (\text{د ق أ} - \text{سلفات})$$

أو

$$\text{ار م ع} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{القيم الجاهزة}) - (\text{مجموع د ق الاجل} - \text{سلفات مصرفية})$$

3- **الخزينة** : تعرف الخزينة على انها مجموعة القيم المالية التي تكون تحت تصرف المؤسسة والتي تستخدمها بغرض تغطية عمليات معينة، كما تعد الخزينة بمثابة التجسيد الفعلي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في كل لحظة من اللحظات<sup>2</sup>.

ويمكن تحديد مكونات الخزينة انطلاقا من الميزانية ، ( عناصر أصول الخزينة و عناصر خصوم الميزانية )

- **العناصر المدينة** : وتتكون من خصم الأوراق التجارية ، سندات الخزينة، حسابات جارية .
- **العناصر الدائنة**: وتتكون من تسهيلات الخزينة ، السحب على المكشوف .

الخزينة يمكن أن تحدد التوازن المالي للمؤسسة لأنها تشمل على التوازن من رأس المال العامل و احتياجات رأس المال العامل ، و الخزينة هي الفرق بين الموارد المستعملة لتحويل نشاطاتها المتعلقة بذلك و تتحصل عليها انطلاقا من العلاقتين :

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}$$

أو

$$\text{الخزينة} = \text{القيم الجاهزة} - \text{سلفات مصرفية}$$

<sup>1</sup> نفس المرجع ص35.

<sup>2</sup> إسماعيل عرباجي ، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1996 ، ص252.

ثانيا : التحليل بواسطة النسب المالية :

### 1- تعريف النسب المالية :

هي علاقة تربط بين قيمتين ذات معنى على الهيكل المالي والاستغلالي ، وهذه النسب تسمح بإعطاء و تغيير نتائج السياسات المالية المتخذة من طرف المؤسسة، وذلك بصفة موضوعية في إطار الشؤون الخارجية المفروضة على المؤسسة، وتكون عملية الحكم على نتائج النسب غالبا في شكل مقارنة داخلية أو خارجية بين عدة مؤسسات<sup>1</sup>.

هي العلاقة بين قيمتين متجانستين متمثلة في إحدى الكتل الكبرى و المكونة للميزانية المالية، كما يمكن حساب هذه النسبة من خلال المعطيات المحسوبة كرأس المال العامل ، القيمة المضافة ، الناتج الخام للإستغلال .

### 2- مزايا النسب المالية :

يعطي مجال تطبيق النسب إمكانية واسعة، فإن النسب تعتبر أدوات قياس فعاليات المؤسسة .

- تعتبر النسب أداة غير قابلة للتعويض ، وذلك بهدف القيام بمقارنة فيما بين المؤسسات على مستوى المنظومة المهنية وقطاعات الأنشطة .
- تسمح النسب بتحديد نشاط المؤسسة في إطار القطاع الوطني و الدولي ، و يمكن استعمال النسب كقيم معيارية على شرط استعمالها بحذر عندما يتم طريق استعمال النسب و التي تسمح في نفس الوقت بتركيب المعطيات و جعلها حسنة و بالتالي تبسيط بصفة كبرى الحكم علت التطورات التي تتم على مستوى المؤسسة .

### 3- بعض النسب المالية :

للنسب المالية معاني خاصة حسب نوع النسبة لكيفية تركيبها ، و هي تعطي تفسيرات لنتائج السياسات المالية المتخذة في المؤسسة، و تسمح بمراقبة التطورات المالية و الاستغلالية لها، كما تفيد النسبة في تحديد وضعية المؤسسة بين عدو مؤسسات من نفس القطاع لنفس النسبة و تساهم في متابعة تطور التسيير داخل المؤسسة لعدة سنوات بالإضافة إلى الدور الأساسي لطريقة تحليل النسب و الذي يتمثل في معرفة سلبيات و إيجابيات المؤسسة<sup>2</sup>.

أ- نسب الهيكلية المالية : تتوزع النسبة الهيكلية أساسا إلى النسب تتعلق بالتمويل و مديونية المؤسسة، استقلاليتها المالية ، و بالاستعمال الجيد للأصول فهي النسب التي تقدم الهيكلية المالية للمؤسسة فهي وقت معين و تفسر العلاقة التي تربط بين مختلف عناصر الأصول و الخصوم .

### ب- نسبة السيولة :

<sup>1</sup> إسماعيل عرباجي ، مرجع سابق ، ص253.

<sup>2</sup> مبارك لسوس ، مرجع سابق ، ص44.

- نسبة سيولة الأصول : تمكن هذه النسب من تقييم أهمية رؤوس الأصول المتداولة بالنسبة لمجموع أصول و مدة تغيير فروع النشاط و يجب أن توخي الحذر عن تفسير هذه النسبة .
- نسبة السيولة العاملة : تستخدم لمعرفة إمكانيات المؤسسة في مواجهة التزاماتها التجارية بسرعة و بدون صعوبة و تعبر عن التوازن المالي ، أو بعبارة أخرى تبين جزء من الديون القصيرة الأجل تغطي الأصول المتداولة .
- ث- نسبة المردودية : إن المردودية تبين لنا العلاقة الموجودة بين النتيجة التي تحصلت عليها المؤسسة و مختلف الوسائل و المواد المستعملة من أجل الحصول على هذه نتيجة و لنا نوعين من المردودية و هما نسبة المردودية المالية ، نسبة المردودية الاقتصادية ، نسبة المردودية الاجتماعية .
- ج- نسبة التسيير المالي ( الدوران) : تتعلق هذه النسبة بثلاث نسب هي :
  - نسبة دوران المخزون .
  - نسبة دوران الحقوق على الزبائن .
  - نسبة دوران ديون الموردين .

#### المطلب الثالث : لوحة القيادة أداة لمراقبة التسيير .

لوحة القيادة أداة من الأدوات المختلفة لمراقبة التسيير و هي بهذا تنتمي لنظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة ، تضمن تقديم المعلومات مرتدة عن طريق الأهداف، البرامج و الخطط، و تقرأهم المعطيات عن محيطها .

#### الفرع الأول: تعريف لوحة القيادة .

عرفها " N.GUEDJ " أنها مجموعة هامة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، و التي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير ، و هذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة<sup>1</sup>.

و حسب " M.GERVAIS " فإن لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في اقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة و تسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات<sup>2</sup>.

كما تعرف لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية للمسيرين لتوجيه نشاط المجتمع البشري الموجود تحت السلطة نحو الاستعمال الحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم .

<sup>1</sup> Norbert Guedj , op cit , p296.

<sup>2</sup> Michel Gervais , op cit , p426.

نستخلص أن لوحة القيادة أداة تسيير تسمح بتزويدنا بالوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة بالمقارنة مع وضعية التنبؤ وذلك عن طريق مجموعة من المؤشرات الهامة ، كما تعتبر من أهم التقنيات لما تنتجه من معلومات دقيقة و مفصلة عن كل نشاط المؤسسة، و بطريقة ديناميكية، و تسمح في وقت قياسي من اتخاذ القرارات و التدابير اللازمة التي تتكيف مع التغيرات الداخلية و الخارجية للمؤسسة .

### الفرع الثاني : مهام لوحة القيادة .

تعتبر لوحة القيادة وسيلة اتصال بين جميع مراكز المسؤولية، وأداة تحليل و مراقبة، فهي تتيح لمراقب التسيير معرفة الوضعية الحقيقية في المؤسسة في وقت معين، مع قياس الانحرافات المتواجدة بالمقارنة مع الوضعية التنبؤية، و تكون أيضا تنظيما للمعلومات و عرض يسهل لمسؤول المؤسسة باتخاذ القرارات المناسبة، و بصفة عامة يمكن استنتاج بعض المهام الأساسية للوحة القيادة<sup>1</sup>:

-وسيلة تقوم لعملية تفويض السلطة .

-مركز المعلومات : مهام لوحة القيادة الحصول على معلومات بأكبر قدر ممكن و إيداعها في قاعدة المعلومات.

- تصحيح الانحرافات : و ذلك بإتباع الخطوتين التاليتين :

1- الوقوف على مواطن الانحرافات : و يكون عن طريق :

- البحث عن المركز المسؤول عن الانحرافات و ذلك عن طريق تحليل لوحة القيادة التابعة له .
  - إذ كان مركز المسؤولية يحتوي على جملة النشاطات ، يجب تحديد النشاط المسؤول عن الانحراف.
- 2- تصحيح الانحرافات : من الضروري اتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب وقت ممكن حتى تكون فعالة، و أن تترك ذلك إلى آخر الدورة الإنتاجية ، إذ يؤثر بالسلب على نتائج المؤسسة ككل .

### الفرع الثالث : المؤشرات المعتمدة في لوحة القيادة :

#### 1- البحث عن المؤشرات :

تعتبر مؤشرات لوحة القيادة على أنها مجموعة مركزة من البيانات ذات دلالة و معنى، واضحة و سهلة الفهم، حيث تساعد بالخصوص على عملية اتخاذ القرار، إلا أن محتوى لوحة القيادة من هذه المؤشرات يختلف من مركز لآخر.



و من مستوى لآخر وذلك حسب مهمة كل مركز مسؤولية، لكن رغم هذه الاختلافات إلا أن هناك نقاط مشتركة من حيث البحث عن المؤشرات ونموذج لوحة القيادة .

إن اختيار المؤشرات يكون عن طريق الحوار والمناقشة بين مختلف مراكز المسؤوليات في حدود ملائمة الموارد المتاحة والأهداف المسطرة ، وتختلف هذه المؤشرات حسب طبيعة المركز (نوعية، كمية، مالية، ...) و عموما فإن تحديد واختيار المؤشرات يمر عبر عدة مراحل أهمها:

- التذكير بالأهداف المسطرة و المهام المحددة في كل مركز مسؤولية .
- توضيح النقاط الأساسية للنجاح ، والتي يركز عليها المسؤول للوصول إلى الأهداف .
- البحث عن المؤشرات التي تسمح بالتحكم في مختلف عوامل النجاح، و بالتالي فإن كل مركز مسؤولية يتبع طريقة إنشاء لوحة القيادة .

أما فيما يخص نموذج (الصيغة العامة) فهي مشتركة بين جميع مراكز المسؤولية ، حيث تظهر على لوحة القيادة أربعة عناصر هي <sup>1</sup> :

#### أ- منطقة المعايير الاقتصادية :

تتكون من مختلف المؤشرات التي تم اعتبارها أساسية عند صياغة لوحة القيادة، فكل مركز يجمع عدد من المؤشرات المعبرة عنها رقميا .

#### ب- منطقة النتائج :

و هذه النتائج يمكن أن تقدم دوريا و تخص نسبة النشاط المدروس مثل "كمية الموارد المستعملة، ساعات عمل الآلة" و يحتوي أيضا على معلومات نوعية مثل "عدد السلع المرجعة، احتياج المستهلكين"، إلى جانب ذلك يظهر في لوحة القيادة عناصر الفعاليات المالية لمركز المسؤولية مثل مجموع الأعباء والمصاريف .

#### ت- منطقة الأهداف :

و هي تحتوي على الأهداف المسطرة في دورة معينة "شهر، فصل، سنة"

#### ث- منطقة الانحرافات (الاختلالات) :

هذه الاختلالات معبر عنها بالقيمة المطلقة و النسبة التي تمثل القيم التي تم عرضها من قبل مراكز أو رقابة الميزانية .



الشكل رقم (4-2) : نموذج لوحة القيادة .

Indicateurs مؤشرات	الأهداف Objectifs		النتائج Résultats		الفرقات Ecart	
	période	eumul	période	eumul	Période	eumul
Indi- de résultats مؤشرات النتائج : — —						
Indi- de moyens مؤشرات الوسائل : — —						
Indi- d'activité latérale مؤشرات معلومات جانبية: — —						
Indi- D'environnement مؤشرات المحيط — —						

المصدر : Anne Marie Kysre , contrôle de gestion , Economica France ,1994,p326.

## 2- خصائص المؤشرات :

حتى تكون هذه المؤشرات ذات فعالية بالنسبة لكل مراكز المسؤولية، يجب أن تتوفر على عدة خصائص:

-واضحة وسهلة الفهم : لا ينبغي أن يكون في هذه المؤشرات غموض والتباس ، لهذا يستحسن اشتراك مستعملها عند تحديدها وتغييرها .

-تقليص عدد المؤشرات: وتعتبر خاصية أساسية حيث يجب أن يكون عدد المؤشرات محدود و ذلك ما يتبع استغلالها بشكل جيد ومباشر، فعددها محصور بين خمسة إلى عشرة مؤشرات في كل مركز مسؤولية .

-دورية : يجب أن تكيف هذه المؤشرات حسب متطلبات الدورة الإنتاجية في شكل عام تكون إما أسبوعية ، شهرية، فصلية .

## 3- أنواع المؤشرات :

### أ- النسب :

هي القيمة التي لها دلالة قوية على بنية المؤسسة ونشاطها، فبعض هذه النسب تستخرج من المعلومات المحاسبية، أما البعض الآخر تحدد انطلاقا من معطيات مقاسه بالوحدات الفيزيائية، هذه النسب تكون معتمدة على المدى القصير .

### ب- التمثيل البياني :

هي عبارة عن أشكال هندسية تسمح بإظهار التغيرات الواقعة في نشاط المؤسسة : تتميز بالسهولة والبساطة ونجدها متنوعة .

### ت- العلاقات الساطعة :

هي عبارة عن عتبة حدية محددة و موجهة لجلب اهتمام المسؤولين ،فحين حدوثها أو تجاوزها ،يجب اتخاذ إجراءات تصحيحية لتفادي الأخطاء ،بمعنى إذا اشتعل (إنذار) فهو يدل على وجود خلل أو فروقات بين ما تم تسطيره و ما تم تحقيقه، أما إذ لم يشتعل فان العمل يجري حسب ما هو مخطط .

### المبحث الثالث : استراتيجية و مراحل تصميم مراقبة التسيير :

يرتكز التطبيق العملي لنظام مراقب التسيير على احترام منهجية عمل خاص به، حيث يعمل مراقب التسيير على وضع وسائل لازمة لذلك مع وضع تنظيم محدد للمؤسسة تعني منهجية مراقبة التسيير المسار الذي يتبعه هذا النظام لتحقيق أهدافه أما التنظيم فهو تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية لكل منها أهداف تعمل كلها وفق المسار المذكور .

المطلب الأول : استراتيجية مراقب التسيير .

الفرع الأول : مكانة ومهام مراقب التسيير بالمؤسسة .

#### 1- مكانة مراقب التسيير :

مراقب التسيير ليس المعني بالتحكم في تسيير المؤسسة، لان ذلك دور المسؤولون العمليون وإدارة المؤسسة في حين إن المراقب التسيير مكلف بمساعدتهم في الحصول على هذا التحكم من خلال وضعه للوسائل اللازمة لذلك<sup>1</sup>.

يعمل مراقب التسيير على جمع المعلومات التي بإمكانها أن تساعد على اختيار مساره ووجهته وذلك من أجل بلوغ الغاية بدون أية عراقيل .

فنظام مراقب التسيير جد ضروري كذلك الامر بالنسبة لصانعه ، أي لمراقب التسيير الذي يشترط فيه الكفاءة و التأهيل، إلا أن هذا ليس الشرط الوحيد لتحقيق كفاءة الأداء المنشودة و التحكم التسييري المرجو، فهذا النظام يندمج في مجموعة أكبر هي المؤسسة بأهدافها، إمكانياتها و موظفيها، بنمطها التسييري تاريخها و ثقافتها .

بناء على ما سبق من الضروري من جهة أن يكيف مراقب التسيير أدواته و منهجيته مع المحيط الذي يعمل به أي مسسته، لأنه و قبل كل شيء وجد لأجل حل المشاكل خاصة بها، و بما أن لكل مؤسسة خصوصيتها فنفس الشيء ينطبق على النظام المدمج بها و إلا كان مصير هذا الأخير الفشل لا محال .

من جهة ثانية ، مراقب التسيير ليس وحده المسؤول على النتائج المحققة، بل كل المؤسسة بعملها و أهدافها و إمكانياتها، يجب أن تكون المؤسسة كلها في المستوى، و هذا ما يدل على ارتباط مراقب التسيير بكل أنظمتها ، وعلى عمله في سبيل تناسق كل أجزائه .

بحكم طبيعة يمكن اعتباره مراقب التسيير مستقبل رئيسي للمعلومات في المؤسسة، و هو بهذا يوجد في مركز تدفق المعلومات ، إذ أنه يستقبل، يحلل، يشرح، يعيد إرسال المعلومات التي استلمها للآخرين<sup>2</sup>.

Isabelle de Kerviler et Loic de Kerviler –le contrôle de gestion à la portée de tous-5<sup>e</sup> édition ,Economica ,France ,2002 , p13.<sup>1</sup>

Isabelle de Kerviler ; op cit , p14.<sup>2</sup>

ترتبط مكانته ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بعدة اعتبارات ، كحجم المؤسسة، طبيعة عمله، الوسائل المتاحة والأهداف المتبعة من قبل الإدارة العامة .

عادة ما تم إلحاق مراقب التسيير بالمديرية المحاسبية والمالية ، إما كمسؤول عنها أو مسؤول بها، لكن التطورات الحالية تحبذ أن تكون ذا سلطة مستقلة خارج التنظيم ليرتبط مباشرة بالإدارة ، وبهذا تكون له سلطة استشارية مهمة و مساعدة على اتخاذ القرار.

## 2- مهام مراقب التسيير:

من الضروري يلم مراقب التسيير بكفاءات متعددة، أن يكون عارفا بالتقنيات المحاسبية للتمكن من معرفة وضعية حسابات المؤسسة، يحسن استخدام أدوات التحليل المالي والإحصاء والتخطيط، قادرا على الاتصال بسهولة مع العمال والإدارة العامة، مع المسؤولين العمليين والوظيفيين، لأن ذلك هو مصدر معلوماته، أن يتميز بالإلحاح وسعة البال وقوة البرهان لجعل اقتراحاته وتوصياته ترى يوما النور، أن يتميز بالخلق و الابداع لإيجاد حلول لأوضاع معينة.

يقوم مراقب التسيير بعدة مهام يمكن سردها فيما يلي<sup>1</sup>:

- الاستشارة و المساعدة على اتخاذ القرارات لصالح الإدارة العامة .
- الاستشارة و المساعدة على اتخاذ القرارات لصالح المسؤولين العمليين .
- حث المسؤولين العمليين على التفكير المستقبلي .
- المساعدة على تقييم الأداء الفردية .
- مراقبة تقنية لاستخدام الوسائل.
- تحسين مصداقية ودقة المعطيات .
- تحليل التكاليف و النتائج.
- تشخيص الاحتياجات و خلق الوسائل .

و بغض النظر عن مكانة مراقب التسيير في المؤسسة ، نجد أن لمراقب التسيير المهام التالية<sup>2</sup>:

- تصميم و تطوير نظام مراقبة التسيير .
- القيام بمراقبة أمامية تخص التخطيط و اختيار طرق التنبؤ، القيام بالدراسات الاقتصادية .
- القيام بمراقبة خلفية للتأكد من مدى مطابقة التحقيقات مع الخطط، تحليل الفروقات و اقتراح إجراءات تصحيحية .

<sup>1</sup> Eric Gévardin, Michel peslier – les métiers du contrôle de gestion – édition d'organisation ,paris, 1996 ,p37.

<sup>2</sup> Eric Gévardin , Michel Peslier –op .cit , p38.

- تقديم مساعدته الاستراتيجية للإدارة والمسؤولين يساعد في تحديد الأهداف ، تقديم رأيه حول تحقيقها، ويقترح تعديلات .

**الفرع الثاني : مسار مراقب التسيير .**

تجمع التعاريف المقدمة سابقا عن مراقبة التسيير، على اعتبار هذا الأخير مسار دائم للتعديل والتحكم ، و لأجل توضيح طبيعة هذا المسار نقوم باقتراح تعريف لمسار وربطه بمراقبة التسيير .

يعرف المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة، وفق تسلسلية أو متوازية ، بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من المواد، الطاقة وكذلك الكفاءات لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارجي عن ذلك المسار .

يشمل نظام مراقبة التسيير، جملة من الأنشطة المتابعة ، والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل ، وأخيرا التصحيح .

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية، وبالتالي مسؤوليات مختلفة، إضافة إلى استخدام وسائل عديدة حسب طبيعة المرحلة<sup>1</sup>.

### **المرحلة الأولى : التخطيط " La Planification "**

يتم من خلال مراقبة التسيير تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل ، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي ، ويساعد المدير على الترجمة العملية للسياسات المختارة لاكتسابها الصيغة الاقتصادية .

يتم بعدها تقييم الخطة الاستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف .

### **المرحلة الثانية : التنفيذ " L'Exécution "**

بعدها تم التخطيط لما سيشرع في تنفيذه ، تأتي مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعبّر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

### **المرحلة الثالثة : المتابعة والتحليل " Le Suivi et L'analyse "**

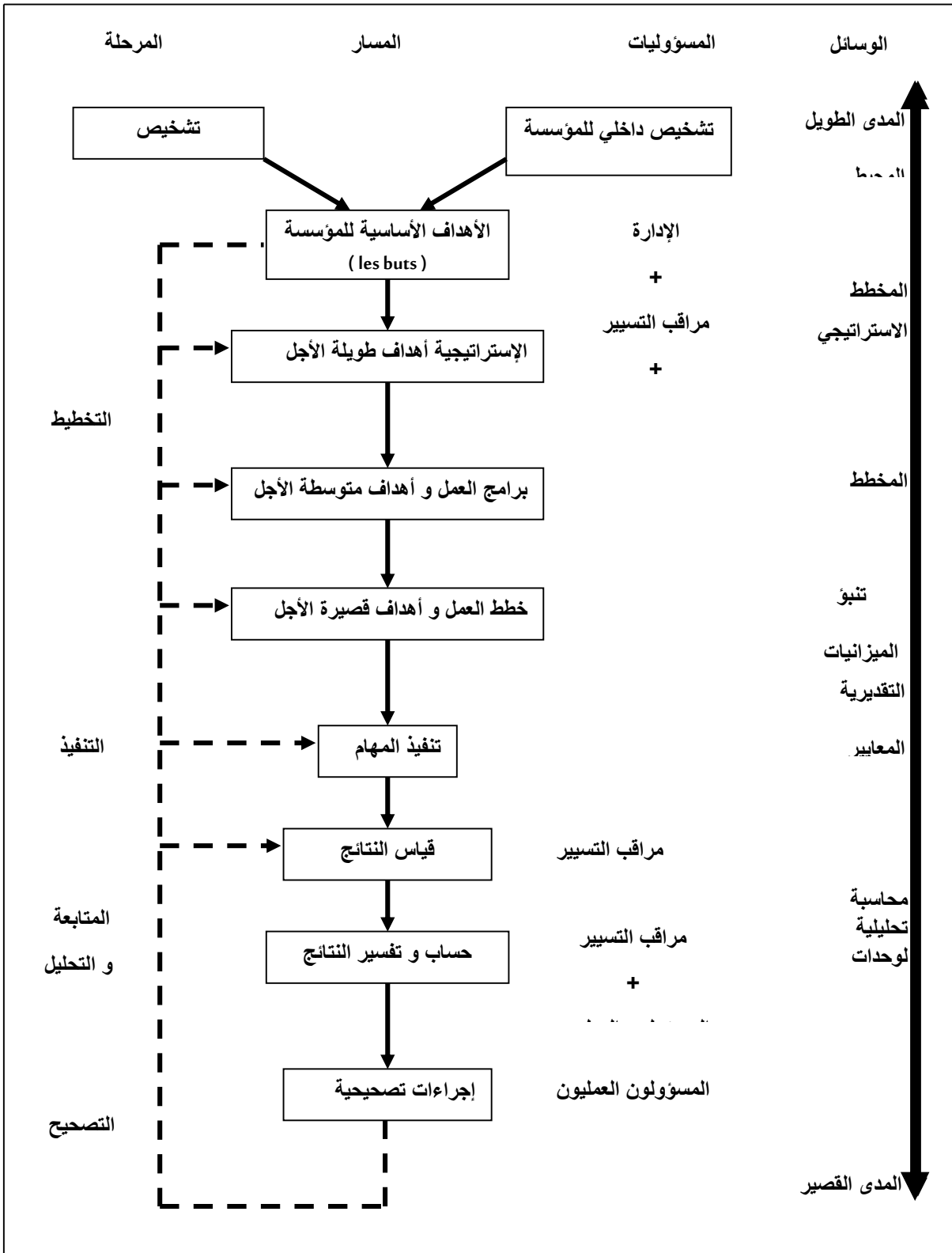
أثناء سير العمليات ، يتم الوقوف دوريا على التنفيذ ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صحة القول .

### المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية "Les Actions Correctives".

تؤدي المرحلة السابقة إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قلة الأداء، قد تعود التصحيحات على القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير سليم للعمليات، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات و الأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة .



الشكل (5-2) : مسار مراقب التسيير .



المصدر : Michel Gervais - op cit - p.54

يؤكد هذا على مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري بالتركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة .

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع و استغلال نظام مراقبة التسيير، فأي حذف أو إهمال لإحدى هذه المراحل يصبح هذا النظام السيء ، وبالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود، فأحيانا نجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلتين الثالثة والرابعة و هي بهذا تعيد باستمرار الأخطاء ، لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط و التحليل دون الأداء و التقييم.

**المطلب الثاني : مراحل تصميم مراقبة التسيير في المؤسسة .**

يعمل مراقب التسيير على جمع كل المعلومات المرتبطة بالمؤسسة، قبل أن يضع أدواته حيز التنفيذ، ويعمد بذلك إلى القيام بعدة تشخيصات تبين و توضح البيئة المحددة للقرار، و تنقسم مهمة مراقب التسيير إلى ثلاث مراحل هي :

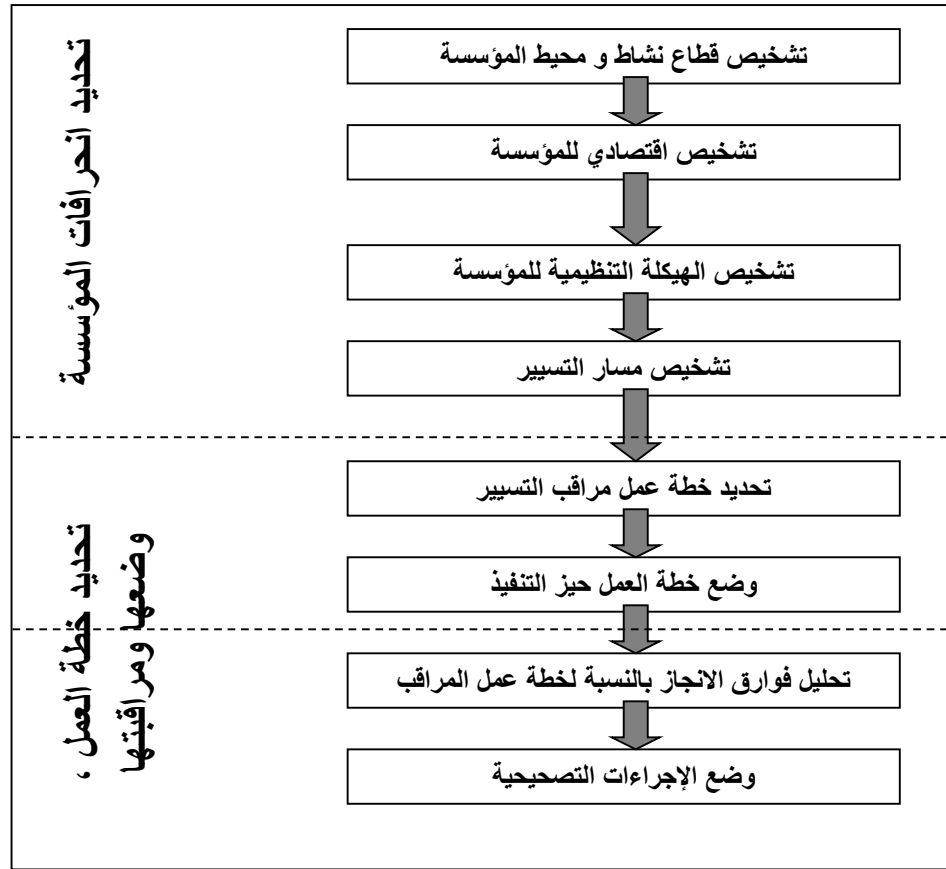
-المرحلة الأولى : دراية محيط و قطاع نشاط المؤسسة و كذلك دراسة اقتصاديات للمؤسسة.

-المرحلة الثانية: إمكانية اتخاذ القرارات و كيفية اتخاذ المهمة منها، و أيضا مدى تحفيز المسؤولين العمليين.

-المرحلة الثالثة: اقتراح خطة عمل يتم وضعها و متابعتها للتعرف على الانحرافات و تصحيح الأخطاء من خلال اتخاذ الإجراءات الضرورية .

الشكل أدناه يوضح مختلف مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة، و سنتعرف على محتوى كل مرحلة من خلال ما يلي :

الشكل رقم (2-6) : مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة .



المصدر : Michel Gervais – op cit – p38.

### الفرع الأول : تشخيص تنظيم المؤسسة :

من خلال الدراسة الاقتصادية للمؤسسة ، تعرف مراقبة التسيير على المتغيرات الأساسية التي تؤثر على المؤسسة للوصول إلى أهدافها، كما قام باختيار الوسائل التي ستكون ملائمة لوضعيتها، بعدها يوجه مراقب التسيير اهتمامه إلى مستعملي هذه الوسائل قبل وضعها حيز التنفيذ.

يقوم لأجل ذلك بالتعرف على الأفراد الذين يملكون قدره التأثير على المتغيرات الأساسية ، وبعدها يعتمد على دراسة نظام الترقية و التقييم المطبق على المسؤولين<sup>1</sup>.

### أولا : تحليل هيكل المؤسسة :

<sup>1</sup> Ali Garmilis et autres le contrôle de gestion en action- Ed. Liaisons. Paris .1995.p6.

يستطيع مراقب التسيير التعرف على مراكز المسؤولية المتواجدة في المؤسسة، أهدافها، وسائلها القرارات المتعلقة بها، عن طريق استخدام المخطط التنظيمي، نظام الميزانيات النقدية المعمول بها .

يقوم بعد ذلك بتكوين شبكة تظم من جهة مراكز المسؤولية، ومن جهة ثانية المتغيرات الأساسية، وهدف هذه الشبكة هو تبين أي المراكز يؤثر على أي نوع من المتغيرات .

تمكن الشبكة من التعرف على متغيرة أساسية أو أكثر غير متحكم فيها، مما يشكل خطرا على المؤسسة في تحقيق أهدافها، نظرا لوجود مشكلة في هيكل التنظيمية، يسمح هذا التحليل بالتعرف على ما إذا كانت مراكز المسؤوليات تتحكم بصفة كلية أو جزئية في متغيرة أساسية أو أكثر، كما يمكن ذلك بالتعرف على قائمة المتغيرات الأساسية الخاصة بكل مركز.

### ثانيا : التعرف على نظام التقييم و الترقية المطبق .

يعد نظام التقييم و الترقية عامل محدد لتحفيز العمال و المسؤولين العاملين، و هو يؤثر بصفة كبيرة على سلوكيات العاملين باتجاه مراقب التسيير و وسائله.

وقد يستطيع مراقب التسيير عدة طرق للتعرف على طبيعة النظام المستخدم، ويستخلص بعدها إذا كان نظام الترقية و التحفيز المطبق مناسب لعمله أم أنه معيق له و يجب بذلك تغييره.

فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج المحققة بالميزانيات التقديرية، فهذا يشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير، إلا انه قد تكون عملية الترقية مستقلة تماما عن النتائج المحققة لترتبط بذلك بعوامل أخرى كالأقدمية مثلا .

### المطلب الثالث : اقتراح خطة عمل مراقب التسيير :

يعتمد مراقب التسيير على منهجية عمل، يتبعها للخروج بأحسن اقتراح، حيث بالربط النتائج التي توصل إليها مع هذه المنهجية، و يحقق بذلك الأهداف التي وضع لأجلها هذا النظام .

تحتوي هذه الخطة على سبعة مراحل، تنقسم كل مرحلة بدورها إلى مجموعة من العمليات تنفذ خلال نفس المدة، فهي متزامنة التطبيق، في حين نجد أن هذه المراحل تتجمع لتشكّل ثلاث أشكال لنظام مراقبة التسيير، هي كالآتي<sup>1</sup>:

الشكل الأول: ويتكون من المرحلة الأولى الثانية، تمثل ما قبل مراقبة التسيير، تعمل على تحضير المؤسسة للإدماج هذا النظام بها من حيث التنظيم و أدواته الأساسية، بحيث تشمل علة وضع لوحات قيادة بشكلها الأولي تحتوي على تقديرات مالية خاصة، وضع نظام للمحاسبة التحليلية لتحديد سعر التكلفة .

<sup>1</sup> Ali Garmilis et autres – op cit – p16.

الشكل الثاني: ويتكون من المرحلة الثالثة والرابعة والخامسة، وهي جوهر التسيير يتوسع نوعا ما لدى الزمني لينتقل مجال اهتمام مراقب التسيير نحو المدى المتوسط، تضم وضع الموازنات الشهرية، لوحات قيادة بمؤشرات عن الانحرافات، تمديد مسار الموازنات لوضع خطط عملية، مع تحديد رسمي لإجراءات التسيير والإدارة .

الشكل الثالث : هنا تتكون المرحلة السادسة والسابعة، وهي مرحلة ما بعد مراقبة التسيير، تشمل على الرؤية الاستراتيجية له ، بوضع إستراتيجية مرافقة للخطط العملية و الموازنات التقديرية. يعين مراقب التسيير وفق هذه الخطة و المراحل التي توافق حالة المؤسسة ، ويحدد العمليات الواجب القيام بها في كل منها، ليكون بذلك خطة عمله الخاصة .

الخلاصة :

عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، و أصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وهي أداة فعالة لتحقيق من التنجيد الفعال و الدائم للموارد و الطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسيطرة .

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

تمهيد :

سنتطرق في هذا الفصل إلى دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة من الوجهة التطبيقية أننا سندرس مختلف أدوات مراقبة التسيير التي تطرقنا إليها من الجانب النظري وكيفية العمل بها في المركب الصناعي لمنتجات الحليب وما هي النقائص والعيوب الموجودة في هذه الأدوات ومحاولة تصحيحها وذلك من أجل رفع مستوى أداء المؤسسة بما يمكنها من مواجهة المنافسة من مختلف المؤسسات الأخرى وحتى تضمن وجودها في السوق .

## المبحث الأول : عموميات حول المركب الصناعي لمنتجات الحليب

### المطلب الأول : تاريخ إنشاء المركب .

بدأ إنشاء الحليب في الجزائر منذ الاستعمار ، حيث تأسس على مستوى جهة الغرب مركب الحليب بوهران سنة 1954 ، عن طريق مجموعة من منتجي الحليب ، كان عددهم 150 منتج برأس مال قدره 290 مليون و 480 ألف دج، و بطاقة إنتاجية تقدر ب 100 ألف لتر يوميا .

عرفت هذه المؤسسة عدة تغيرات حيث أنها سنة 1967 أصبحت تسميتها تعاونية الحليب بوهران ، وفي سنة 1970 حل مكانها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته ONALAIT مرسوم رقم 81-354 الديوان الجهوي الغربي، و في إعادة تركيب المؤسسات قسم إلى 3 فروع وهي :

1- **OROLAIT** : الديوان الجهوي الغربي ، حيث تأسس سنة 1981/12/12 و يضم الوحدات التالية :

- وحدات الإنتاج وهران .
- وحدات الإنتاج سيدي بلعباس .
- وحدات الإنتاج مستغانم .
- وحدات الإنتاج سعيدة .
- وحدات الإنتاج معسكر .
- وحدات الإنتاج تيارت .
- وحدات الإنتاج بشار .

ب- **ORLAC** : الديوان الجهوي في الوسط ، و مقره الجزائر العاصمة و من بين وحداته :

- وحدات الإنتاج ببودواو .
- وحدات الإنتاج بذراع بن خدة .

ت- **ORLAIT** : الديوان الجهوي الشرقي و يضم :

- وحدة الإنتاج عنابة .
- وحدة الإنتاج قسنطينة .
- وحدة الإنتاج سوق أهراس .

المطلب الثاني : وحدة **GIPLAIT** (النشأة ، الأدوار ، الأهداف ).

تعتبر وحدة مستغانم من وحدات الديوان الوطني الجهوي الغربي للحليب و مشتقاته حيث انطلقت الاشغال به سنة 1986 من قبل الشركة الوطنية للبناء **BATIMENT METAL** و الشركة الفرنسية **ALFALAVAL** التي قامت بتوفير تجهيزات المشروع و الاشراف عليه، و دخل المجمع في مرحلة الإنتاج الفعلي عام 1987.



تقع وحدة الحليب و مشتقاته لمدينة مستغانم على مستوى المنطقة الصناعية صلامندر تحت اسم ملبنة 025 الساحل يحدها من الشمال المديرية العامة لمؤسسة ORAVIO ، من الجنوب الطريق الولائي ، و من الشرق التعاونية الفلاحية .

كانت انطلاقة المشروع بتكلفة بدائية قدرت بـ 30 مليون دينار و في نهاية جوان 1987 كانت 85 مليون دينار لتبلغ في سبتمبر 1987 120 مليون دينار تبلغ مساحة GIPLAIT 12 هيكتار حيث يعمل فيها 110 عامل .

#### دور المؤسسة :

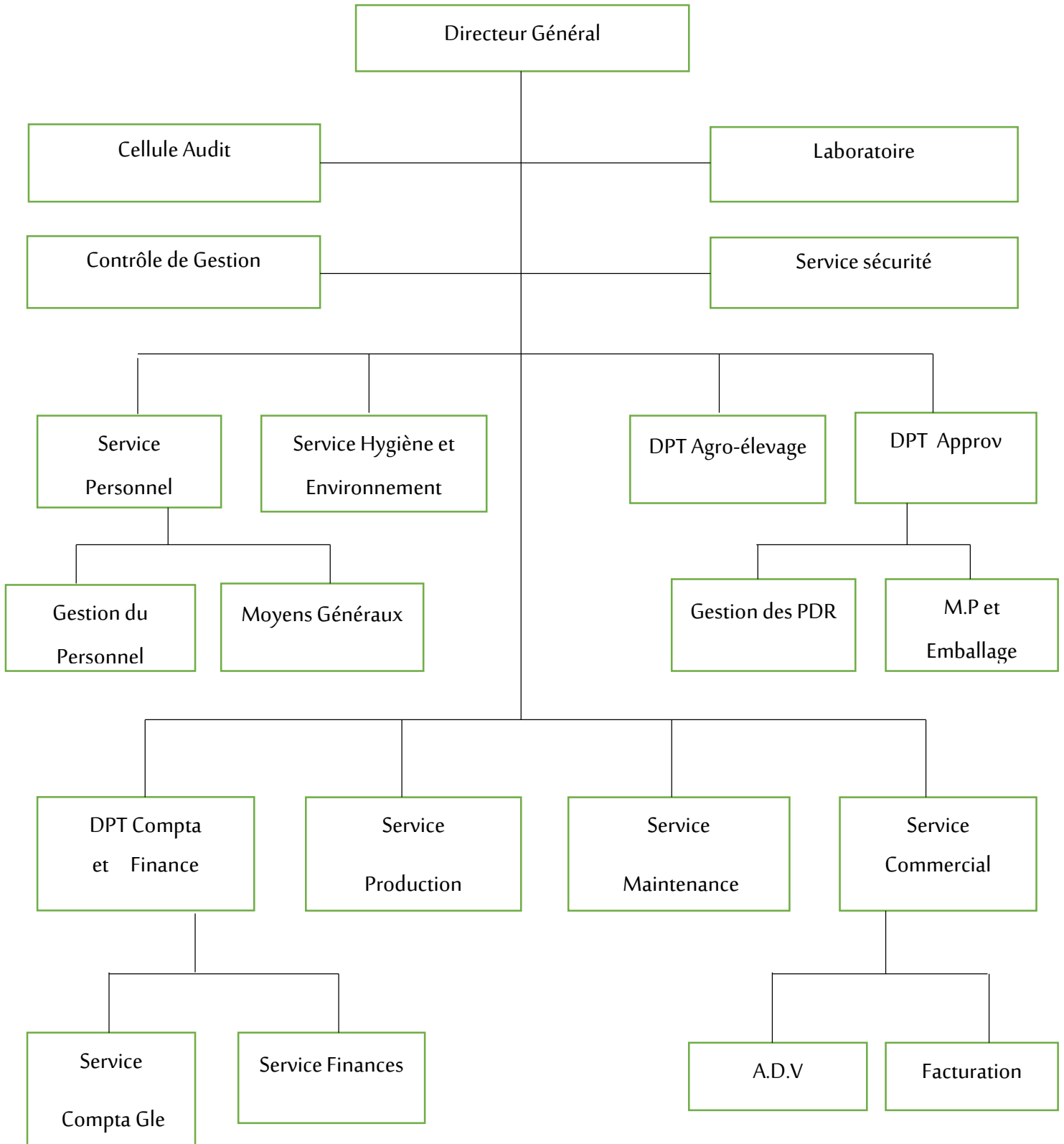
يعمل المركب الصناعي GIPLAIT على تجميع الحليب الطازج الطبيعي (حليب البقرة) من طرف المزارع التعاونية ( مربي و منتجي الحليب) كما تعمل على إنتاج الحليب ، اللبن ، الزبدة ، وهذا كله لتلبية احتياجات المستهلكين المحليين سواء على مستوى المنطقة الصناعية مستغانم أو على باقي الولايات الأخرى .

#### هدفها :

- تحقيق الأرباح قبل كل شيء مع ضمان الإستقرارية .
- تغطية السوق المحلية بمنتوج محلي .
- تحقيق الإكتفاء من مادة الحليب .
- القضاء على التبعية الاقتصادية .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (1-3) : الهيكل التنظيمي لمركب الحليب و مشتقاته "مستغانم"



2- تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

تتكون الوحدة من عدة مصطلحات نذكر منها :

أولاً : مديرية الوحدة :

يرأسها المدير العام المسير الرئيسي لهذه الوحدة و التي تتمثل مهامها فيما يلي :

- اتخاذ القرارات الهامة .
- تخطيط إستراتيجية الوحدة .
- السهر على ضمان السير الحسن للمؤسسة .
- ملاحظة و مراقبة كل أقسام الوحدة .

ثانياً : مصلحة مراقبة التسيير .

من مهامها نجد :

- جمع المعلومات و تقديمها لمختلف المصالح و تتابع مدى تطبيقها على الميدان .
- رسم البيانات و تحليل نتائج الأرقام التي حققتها الوحدة .
- إعداد تقارير شهرية ثلاثية و سداسية و سنوية .

ثالثاً : مصلحة المراقبة :

من مهام هذه الوحدة ما يلي :

- الإشراف على عملية المراقبة .
- تحضير و حفظ الملفات التقنية لتعود إلى العمال و تندرج تحت هذه المديرية خمسة أقسام هي :

1- قسم مراقبة التسيير :

- العمل على تنفيذ سياسات الموارد البشرية و اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة .
- متابعة استمرارية العمال .
- العمل على تنفيذ نصوص النظام الداخلي للمؤسسة .
- الإشراف على أنشطة الفروع فيما يخص التعاون و طلب العمل و الضمان الاجتماعي .
- العمل على السير الحسن لدراسة ملفات المترشحين .
- ضمان الترميمات لدى الوحدة .
- مراقبة و متابعة تنفيذ سياسة الشؤون الاجتماعية .

2- القسم التجاري :

- مكلف بإعطاء المعلومات التي تضمن تحقيق الأهداف المسطرة عبر مستوى الطلب ، البيع ، الفوترة، المتابعة، و التسليم .
- إعداد إستراتيجية خاصة تمكنها من التوغل في السوق وهذا عن طريق الاشهار الترويج .
- المراقبة التقنية و الفنية لعملية البيع .

3- قسم التموين :

- ضمان و صيانة و إصلاح أجهزة الإنتاج .
- العمل على رفع نوعية المنتجات و جودتها .
- العمل على إتمام و إرسال المنتجات في الأوقات المحددة .

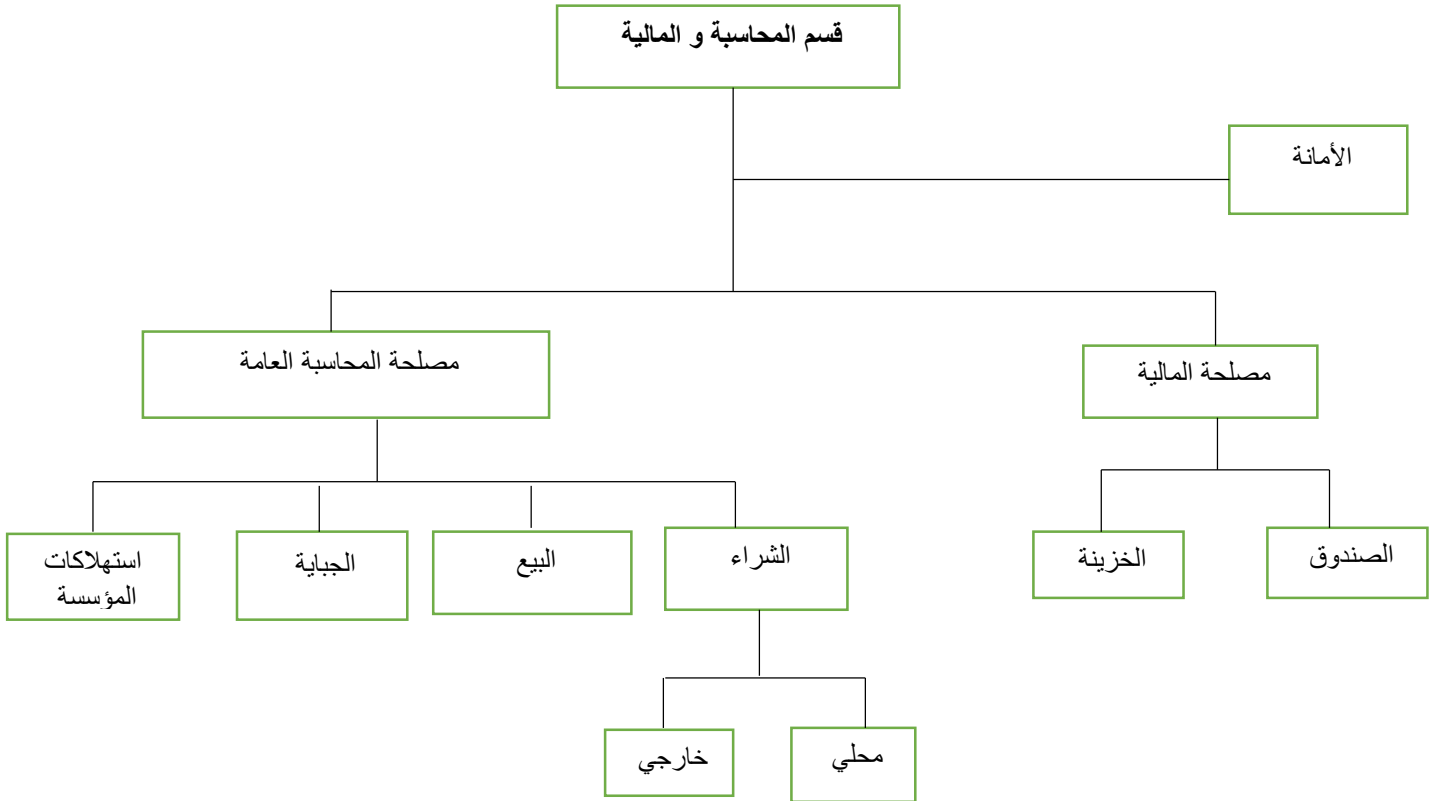
4- قسم الإنتاج :

يقوم هذا القسم بكل العمليات الإنتاجية و المتماثلة في الطلاء و تركيب القفالة و القيام بالهيكلة و صنع الاحواض و الخزانات و القيام بعملية التصنيع و الميكانيك العامة .

5- قسم المالية و المحاسبة :

يقوم هذا القسم بتسجيل العمليات المحاسبية للشراء و البيع ، الجباية ، استهلاكها المؤسسة من المواد الأولية ، أما قسم المالية فيراقب الأموال الموجودة في الصنادوق و الخزينة .

الشكل رقم ( 2-3 ) : مخطط قسم المحاسبة و المالية .



تقوم هذه المصلحة بضبط العمليات الحسابية وفقا للأصول المحاسبية و بناء على وثائق و مستندات تحتفظ بها لأغراض الإثبات و الاستظهار و تنقسم بدورها إلى :

• مصلحة المالية :

تعتبر هذه المصلحة همزة وصل بين جميع مصالح المؤسسة حيث أنها تقوم بجمع المعلومات و التدفقات التي تقوم بها مصلحة المؤسسة من نفقات و إيرادات إذ أنها تسجل هذه التحركات في دفتر المحاسبة ، و تنقسم بدورها إلى قسمين:

- قسم خاص بالصندوق .
- قسم خاص بالخزينة .

• مصلحة المحاسبة العامة:

تعتبر هذه المصلحة مركز تسيير مالي و محاسبي و يشرف على هذه المصلحة رئيس يساعده في ذلك ثلاث محاسبين، و من مهام هذه المصلحة المشاركة في المتابعة و مراقبة الديون و الحقوق و إعداد ميزانية محكمة ، و تنقسم هذه المصلحة بدورها إلى أربعة الأقسام هي:

أ- قسم الشراء : و الذي يتفرع بدوره إلى فرعين هما :

• فرع الشراء المحلي .

• فرع شراء الخارجي.

ب- قسم البيع .

ت- قسم الجباية .

ث- قسم مسؤول عن استهلاكات الشركة .

رابعاً : مصلحة الصيانة : تتوقف مسؤولياتها على :

- مراقبة و صيانة معدات الإنتاج .

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياتها .

- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخطر.

خامساً : مصلحة التوزيع : مهمتها استقبال الزبائن وكذا توزيع المواد المنتجة عن طريق وسائل نقل خاصة بالمؤسسة .

سادساً : مصلحة النقل : دورها توفير وسائل النقل للوحدة .

سابعاً : مصلحة التموين : و نقصد في هذه المصلحة فرعين :

• فرع خاص بتموين الوحدة بالمواد الأولية لإنتاج الحليب و مشتقاته .

• فرع خاص بتموين قطع الغيار .

ثامناً : مصلحة النظافة و الامن : دورها :

• مراقبة المعدات و وسائل العمل و ضمان صيانتهم .

• مراقبة دخول و خروج العمال و كذا البضائع .

• المخبر : يقوم بتحليل المواد المستوردة و المنتجة كيميائياً قبل توزيعها على المستهلك لضمان جودتها .

المبحث الثاني : واقع مراقبة التسيير في مركب الحليب و مشتقاته .

نلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي للشركة أن خلية مراقبة التسيير تقع في أعلى المراتب و هذا ما يعطيها الاستقلالية التامة في المؤسسة و يخولها التدخل لمراقبة عملية التسيير في المؤسسة .

و حسب المصادر الداخلية للشركة فإن خلية مراقبة التسيير أنشئت مع ظهور الشركة .

المطلب الأول : أدوات مراقبة التسيير المستعملة في مركب الحليب و مشتقاته .

أولا : المحاسبة العامة :

هي ذلك النظام يتم بموجبه تسجيل كافة التدفقات اليومية (الداخلة و الخارجة) وفقا لطريقة القيد الواحد ثم يقوم بتحويلها وفقا للقيد المزدوج ، فهذه المحاسبة تسمح بإعداد حساب نتيجة الاستغلال و إعداد الميزانية السنوية و كذلك جدول حسابات النتائج . و مسك هذه الحسابات و إعداد الميزانية السنوية يعتمد على النظام المحاسبي المالي (SCF) و ذلك بتسجيل جميع العمليات في اليومية أي تسجيل المدخلات و المخرجات التي تقوم بها المؤسسة مع مختلف المتعاملين سواء كانوا موردين أو زبائن لديها و تقوم بتخصيص حسابات خاصة لكل متعامل .

كما أن كل العمليات المحاسبية المتعلقة بدفع النفقات بالوحدة ، أو تحصيل إيرادات الخدمات المقدمة للزبائن يتم تجميعها و إرسالها شهريا إلى المديرية العامة للشركة الأم التي تقوم بدورها بعملية المراقبة .

ثانيا : نظام المعلومات

إن نظام المعلومات في المركب عبارة عن مجموعة منظمة من الأفراد و المعدات و البرامج و كذا شبكات اتصال بين مراقب التسيير و مختلف الأقسام الموجودة بالمؤسسة ، و كذلك بين الوحدة و المديرية العامة للشركة الأم ، حيث تحميل المعلومات المتوفرة في الوحدة على أقراص مضغوطة و إرسالها إلى الشركة الأم و بعد معالجتها يتم إرجاعها إلى الوحدة مع التقارير الواجب تنفيذها بناء على المعلومات المقدمة لهم و هذه المعلومات تتعلق بالاستهلاكات من المواد و الإيرادات ، و النفقات... و غيرها من المعلومات التي تكون ذات قيمة. و نجد في الوحدة أن المصادر الأساسية للمعلومات هي :

قسم المحاسبة و المالية ، قسم المستخدمين ، أي الأقسام التي تتوفر على أفراد يقضون وقتهم في الاتصالات و التعاون فيما بينهم من أجل خلق و استخدام هذه المعلومات .

ثالثا: الموازنات التقديرية :

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات المستعملة في المؤسسة ، حيث يتم إرسال المعلومات المتعلقة بإعداد هذه الموازنات إلى المديرية العامة للمؤسسة ، ويتم هناك إعداد هذه الموازنات مع خطط و برامج سنوية ثم يتم إرسالها إلى الوحدة للتنفيذ ، حيث تتم عملية مراقبة تنفيذ هذه الموازنات من طرف خلية مراقبة التسيير المتواجدة بالوحدة وكذلك من طرف مديرية الوحدة.

الجدول رقم (3-1) : يوضح الموازنة التقديرية في المركب محل الدراسة :

العناصر	مقدر 2016	محقق 2016	الانحراف	%
الإنتاج المباع				
المواد و اللوازم المستهلكة				
الخدمات				
القيمة المضافة				
مصاريف المستخدمين				
الضرائب و الرسوم				
مصاريف مالية				
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات				
نتيجة الدورة				

رابعا: لوحة القيادة:

نظرا لأهمية المعلومات في اتخاذ القرارات و ضرورة الحصول عليها في اقرب وقت ممكن فإن الشركة تحاول الاستجابة لهذين العنصرين من خلال إنشاء و إعداد لوحة القيادة خاصة بها (باعتبار الوحدة مركز المسؤولية) تسمح لمختلف رؤساء المصالح بمعرفة كل المؤشرات المتعلقة بأقسامهم من أجل اتخاذ التدابير الملائمة و في اقرب وقت ممكن ، و هذه الأداة المتمثلة في لوحة القيادة تعتمد أساسا على جميع المعلومات المحاسبية و المالية أي أن مصادر تغذية لوحة القيادة هي مصلحة المحاسبة و المالية بصفة خاصة و يتم إعداد لوحة القيادة شهريا و يقوم مراقب التسيير بتحديد الانحرافات الناتجة عن ما هو مقدر بما هو فعلي في الوحدة محل الدراسة و إعلام مدير الوحدة بالمستجدات .



و فيما يلي جدول يوضح جزءا مهما من معطيات لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة ، حيث قمنا فقط بالتركيز على البيانات الخمس الواردة في لوحة القيادة الآتية بالمؤسسة، دون التطرق لجميع البيانات أو العناصر، و ذلك حتى نختصر العمل فقط .

الجدول رقم (2-3) : يوضح نموذج مصغر عن لوحة القيادة في مركب الحليب .

الانحراف		التراكمي		الانحراف		الشهري		العناصر
%	القيمة	سبتمبر 2016	سبتمبر 2015	%	القيمة	سبتمبر 2016	سبتمبر 2015	
								رقم الأعمال
								إنتاج الفترة
								استهلاكات الفترة
								القيمة المضافة
								الفائض الإجمالي للاستغلال

المطلب الثاني : تقييم مراقبة التسيير في مركب الحليب و مشتقاته .

قبل التعرض لإيجابيات و سلبيات أدوات المراقبة المعمول بها في الشركة نود التمييز بين المراقبة المحاسبية و المراقبة السليمة و مراقبة التسيير .

إن المراقبة المحاسبية تتعلق بالتأكد من كيفية تسجيل العمليات المحاسبية و توفر الوثائق الإثباتية و صحتها في مراقبة للتأكد من تطبيق التشريعات المنصوص عليها في المحاسبية ، إذا هي بعيدة كل البعد عن مفهوم مراقبة التسيير .

أما المراقبة السليمة فهي تتعلق بمراقبة رؤساء المصالح لمؤسسيهم و مراقبة مدير لرؤساء المصالح و التأكد من تنفيذهم للمهام المسندة إليهم و بالكيفية المحددة لهم .

أما مراقبة التسيير فإنها لا تقتصر على جانب واحد وإنما تشتمل على مراقبة كافة الوظائف بالشركة ، فهي مراقبة تهدف إلى التأكد من الاستعمال العقلاني للمردود و من التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة، إذن هي وظيفة تهدف إلى تحسين التسيير و تطوره.

و بالتالي فإن أدوات مراقبة التسيير كما تم التعرض لها في الجانب النظري في الفصل الثاني تعتبر ضرورة لإقامة نظام مراقبة فعال إلا أن هذه الأدوات تختلف من مؤسسة لأخرى حسب خصائص كل مؤسسة، غير أن توفر الحد الأدنى ضرورة لنجاح مراقبة التسيير في أي منظمة كانت.

وللتأكد من مدى فعالية مراقبة الممول بها في الشركة سنحاول التعرض لإيجابيات و سلبيات أدوات المراقبة في هذه الشركة بالرغم من نقص المعلومات التي بحوزتنا و هذا راجع لعدم التعاون معنا من طرف مسؤولي الشركة من جهة ، و من جهة أخرى عدم خبرة و حنكة مراقب التسيير الحالي في الشركة .

#### أولا : تقييم النظام المحاسبي:

إن النظام المحاسبي للشركة يشمل على المحاسبة العامة فقط و من إيجابياته أنه يتميز بالصرامة حيث أن كل الأخطاء المحتملة يتم تصحيحها من طرف رئيس مصلحة المحاسبة و المالية، وذلك باعتبار أن الوثائق المحاسبية يتم توزيعها على مصالح مختلفة مرفقة بوثائق الإثبات و في النهاية يتم مقارنة نتائج كل مصلحة للتأكد من صحة العمليات المحاسبية و يتم إرسالها في نهاية الشهر إلى المديرية العامة للشركة الأم .

#### ثانيا : تقييم نظام المعلومات

إن الشركة لا تملك نظام معلومات دقيق و فوري و هذا ما التمسناه من خلال التريص فقد واجهنا صعوبات في الحصول على المعلومة .

و نستطيع اعتماد نقطة إيجابية وحييدة في نظام المعلومات الممول به هو تجميع المعلومات شهريا و إرسالها إلى الوحدة المركزية بالرغم من ضعف هذه الشبكة و هذا ما يصعب عملية اتخاذ القرار و يقلل من درجة التناسق بين المصالح لتحقيق الأهداف المسطرة .

و نظرا للأسباب الساقفة الذكر فغن ضعف نظام المعلومات المتواجد في المؤسسة يؤدي إلى عدم توزيع المعلومات الضرورية على المصالح و أقسام الشركة و بالتالي عدم استخدام هذه المعلومات و عدم توظيفها لتحقيق الأهداف العامة المسطرة .

#### ثالثا : تقييم نظام الموازنات التقديرية:

من الإيجابيات التي التمسناها إن وحدة محل الدراسة لها ميزانيات تقديرية مفصلة و برامج عمل مخططة لكامل السنة و تعمل كافة المصالح لخلية واحدة لتحقيق الأهداف المرسومة في هذه الميزانيات .

رابعاً : لوحة القيادة :

نستطيع القول من خلال تربيصنا في الوحدة أن لوحة القيادة لا تلعب دوراً فعالاً في مراقبة التسيير بالرغم من أنها تعتبر من أقوى أساليب التسيير في المؤسسات العالمية ، وهذا راجع إلى :

- اعتماد الوحدة محل الدراسة نموذج واحد للوحة القيادة .
- لم نستطيع التحصل على المعلومات الخاصة بلوحة القيادة ومدلول المؤشرات التي فيها، وهذا حسب حجم مراقب التسيير المعتمد لدى الوحدة إن المعلومات التي بها ربما تكون خاطئة وغير صحيحة ولم يعطينا توضيحاً آخر سوى إن مصدر هذه المعلومات المعتمدة في لوحة القيادة هي مصلحة المحاسبة والمالية وهو بدوره يلقي صعوبات في التحصل عليها .

خامساً : تقييم الجانب التكويني و التحفيزي :

من إيجابيات الجانب التكويني هو إعطاء الأهمية له من خلال وضع برنامج يسمح بتكوين مراقب التسيير و كذلك قسم التجاري وهذا إن دل على شيء إنما يدل على وعي المسؤولين بقيمة التكوين المخصص للموظفين على أن يكون هذا التكوين مستمر ولا يقتصر على أفراد معينين .

إما الجانب التحفيزي فنسجل فيه سلبيات التوزيع العام و المتساوي للعلاوات و المكافئات و هذا ما يفسر دوران العمل و منصب مراقب التسيير لعدم وجود محفزات تساعد على بقاء الموظفين .

المطلب الثالث : الاقتراحات و التوصيات .

بعد ان تعرضنا للإيجابيات و سلبيات التي تتميز بها مراقبة التسيير و أدوارها و اتضح عدم فعالية المراقبة المعمول بها في الوحدة محل الدراسة و ضرورة إدخال نظام جديد لمراقبة التسيير و التحكم فيه، سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم بعض الاقتراحات التي من الممكن أن تساهم في تحسين التسيير .

أولاً : الاقتراحات المتعلقة بالمحاسبة العامة :

فيما يخص النظام المحاسبي فإنه يبدو من الضروري تحسين المحاسبة العامة لجعلها وسيلة فعالة لتحديد الذمة المالية للوحدة .

ثانياً : الاقتراحات المتعلقة بنظام المعلومات:

إن مراقبة التسيير تتطلب استعمال مؤشرات مالية و غير مالية تتحصل عليها من عدة مصادر و كل هذه المصادر تتوفر في الحقيقة نظام معلومات خاص بها و مجموع هذه المصادر تمثل نظام المعلومات في الشركة و مما لاحظناه هو صعوبة الحصول على المعلومة ليس فقط بالنسبة للمتربصين بل حتى الموظفين داخل

الوحدة، وفي ظل هذه الظروف لا بد على المؤسسة أن تكون نظام معلومات فعال يسهل انتقال المعلومات بين المصالح ويسهل عملية الحصول عليها حتى يكون هناك تناسق بين المصالح والأقسام لتحقيق الأهداف ، و بالتالي فإن نظام المعلومات في الشرطة لا بد من أن يأخذ بعين الاعتبار التحولات الحالية المتمثلة في اقتصاد السوق والقدرة على المنافسة في حالة دخول شركات أجنبية، و مواجهة هذه التحولات يستدعي التحكم في المعلومات وبناء نظام المعلوماتي دقيق و فوري لاتخاذ القرارات بسرعة، و التحكم في المعلومات يتطلب القدرة على تخزين و توزيع المعلومات بكيفية تسمح للمسيرين من الحصول على المعلومات في الأوقات المناسبة و التمكن من تجديد هذه المعلومات .

### ثالثا : الاقتراحات المتعلقة بنظام الموازنات التقديرية :

و فيما يتعلق بالموازنات فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار عند تحضيرها الأهداف المحددة في برامج العمل التي هي امتداد للأهداف المتوسطة و طويلة الأجل كما أنها لا بد من إشراك مختلف المصالح والأقسام في إعدادها لتحفيزهم على تحقيقها فالموازنة لا بد و أن تكون حصيلة لمختلف تقديرات الأقسام و المصالح المكونة للوحدات، فالأخذ بعين الاعتبار لأهداف الشركة العامة و إشراك جميع الأطراف في تحضيرها يسمح باستخدامها كأداة من أدوات مراقبة التسيير و تكون قريبة من الواقع إذ تستعمل لتحفيز العمال باعتبارهم شاركوا في تحضيرها ، فهي إذا تعبر عن رغباتهم كما تستخدم كمييار لقياس الأداء و هنا تكون عملية التسيير بالمشاركة إشراك تحفيزي لأفراد الشركة .

### رابعا: الاقتراحات المتعلقة بلوحة القيادة :

إن اللوحة القيادية المعتمدة يتم إعدادها في الوحدة و هي تعبر عن نشاط قسم واحد في المؤسسة و هو قسم المحاسبة و المالية، فهي تحتوي على مؤشرات ضرورية تعبر عن مدى تحقق الأهداف المسطرة و التي يمكن أن تكون مؤشرات وسائل أو مؤشرات نتائج، و باعتبار لوحة القيادة أداة تسييرية على المدى القصير فلا بد أن تتم صياغتها حسب متطلبات كل قسم و لا تكون كرا على قسم المحاسبة و المالية فالعبرة منها هو السماح بالتحكم من خلالها في التسيير ، بالإضافة إلى ذلك فإن لوحة القيادة لا بد أن تستغل تطبيقات الإعلام الآلي و تكنولوجيا المعلومات و ذلك للسماح لمختلف الأقسام من إدخال المعلومات بأسرع ما يمكن و الحصول على المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة .

المبحث الثالث : دور مراقبة التسيير في تحسين مردودية مركب الحليب و مشتقاته .

تعلب مراقبة التسيير دورا هاما في المؤسسة و يمكن أن نستعرض بعض النقاط من هذا الدور و التي تتمثل في .

المطلب الأول : صياغة النظام المعلوماتي .

النظام المعلوماتي له عدة منافع نذكر منها ما يلي :

- إعطاء وصف أكيد لتطور الماضي من حيث الاتجاه و الوضعية ، كما يسمح تشخيص المؤسسة .
- تسهيل التقديرات ضمن الخطط طويلة الأجل و الموازنات قصيرة الأجل.
- توضيح القرارات التي يجب أن تؤخذ في الاطار التقديري .
- تظهير الانحرافات ما بين الحقيقي و التقديري و كذلك السماح بشرح الأسباب .
- الدور الأول لمراقبة التسيير هو أن يكون النظام الذي يقيس النتائج الاقتصادية و كذلك يعطى بصفة مستمرة عناصر اتخاذ القرار كما أن الاستعمال ليس مقتصر على المديرية المركزية فقط و إنما جميع مراكز المسؤولية يجب أن يكون لها مدخل و هذا المفهوم يقود مراقب التسيير إلى التدخل السريع في :

-تنظيم النظام المحاسبي .

-إعداد جداول القيادة.

-دراسة كيفية وضع الإعلام الآلي للتسيير .

و هذا ما يقوم به مراقب التسيير في نظام المعلومات بالنسبة للمؤسسة .

المطلب الثاني: تحويل النظام المعلوماتي في مركب الحليب و مشتقاته .

لمراقبة التسيير عدة تدخلات و تشمل ما يلي :

- إعداد الخطط طويلة الأجل و المتوسطة و كل ما يتعلق بالموازنات.
- مراقبة الإنجازات الأهداف سواء من حيث الصيغة ، المدة، و نموذج المناقشة .
- التحضير و التنسيق بين المخطط الطويلة الأجل مع الاهتمام بتحقيق ملائم و إكمال المشروعات المقدمة بحيث تسجل تدخل مراقب التسيير في حساب المردودية لمشاريع مختلفة .
- جمع مختلف مصادر المعلومات من القيام بتبنيها وفقا لمتطلبات المؤسسة و وضعيتها .
- العمل على الربط و التنسيق بين مختلف المديريات و المصالح بالمؤسسة و ذلك في إشراك مراكز المسؤولية المختلفة في اتخاذ القرارات المختلفة يمنح مصداقية أكبر .
- وضع إجراءات لتحسين العلاقة بين الرؤساء و المرؤوسين .

- وضع إجراءات تحفيزية خاصة بالموظفين و ذلك لرفع الروح المعنوية و تنشرفكرة الأمانة في العمل .

#### المطلب الثالث : الدراسات الاقتصادية في مركب الحليب

إن مراقب التسيير يقوم بإنجاز دراسات اقتصادية و ذلك بطلب من المديرية و المصالح و يشارك في جميع الحالات التي يتدخل فيها بغية التنسيق .

و من بين الدراسات التي يشارك فيها :

- سياسة أسعار البيع .
- سياسة الاستثمار .
- المقارنة بين المؤسسات .

و بالإضافة إلى دور التنسيق الذي يتكفل به مراقب التسيير يجب عليه كذلك أن يقوده إلى كيفية البحث للوصول إلى الوضع الأمثل، و بالإضافة إلى هذه الأدوار فهو يقوم بما يلي :

- إعلام المديرية العامة بجميع مخالفات الأوامر الداخلية .
- يساعدها على صياغة الفرضيات التي تعظم الفرض ، وكذا الوصول إلى الأهداف العامة (ربح، تنمية، أمن) .
- يساعد على تكون الموازنات المطابقة للأهداف العامة .
- يقوم بتوجيه المناقشات الضرورية من اجل أن تكون مناقشة الانحرافات بين ما هو حقيقي و ما هو مقدر بغية الوصول إلى الهدف .
- و مما سبق يمكن القول بأن لمراقبة التسيير دور هام في المؤسسة كونه مراقب لمختلف العمليات بالمؤسسة و مخطط للمسار الذي يجب أن تتبع المؤسسة و ذلك عن طريق إعداد الموازنات التقديرية ، و حساب مردودية المؤسسة عن طريق تحليل المالي ، أو معرفة حالة المؤسسة عن طريق مؤشرات لوحة القيادة .

الخلاصة :

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى المؤسسة و المقابلات الدورية التي قمنا بها مع المسؤولين هناك ، ما لفت انتباهنا هو أن المؤسسة ورغم ما تترجع عليه من إيجابيات إلا أن سلبياتها لا تقل أهمية عنها و أهمها ما يلي :

عدم التوزيع العام و المتساوي للعلاوات و المكافئات و ضعف الأجور و هذا ما يفسر دوران العمل في منصب مراقب التسيير لعدم وجود و محفزات تساعد على بقاء الموظفين.

## الخاتمة العامة

على ضوء ما تطرقنا إليه في دراستنا لموضوع مراقبة التسيير ومدى أهميتها في تحسين المؤسسات الاقتصادية ارتأينا أن نتطرق إلى أهم الخصائص والأدوات وآليات واستعمالاتها نظرا لأهميتها البالغة في توفير وبناء نظام مراقبة تسيير فعال .

فمن خلال هذه الدراسة تبين لنا أن مراقبة التسيير هي نظام يهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات اللازمة من أجل الاستعمال الملائم والفعال للموارد المتاحة في ظل الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

وقد خالصنا بأن التحليل المالي والموازنة التقديرية ، من أهم أدوات التسيير الحديثة إذ يمكن للمسؤول اتخاذ قرارات لصالح المؤسسة وتكون هذه القرارات تتميز بالدقة والسهولة والتفسير وهذا باستعمال المؤشرات والنسب التي يحتويها التحليل المالي من ناحية، والفروقات المتحصل عليها من الإنجازات والتوقعات المسطرة بالنسبة للموازنة التقديرية من ناحية أخرى .

ومما يجدر الإشارة إليه أنه رغم الدور الفعال والأهمية البالغة التي تقدمها لوحة القيادة إلا أننا نلاحظ استخدامها في اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما يوضح أن هذه الأخيرة ورغم المحاولات الإصلاحية التي عرفتها فهي لم تصل بعد إلى مستوى الذي يسمح لها بخلق نظام مراقبة التسيير فعال .

## النتائج :

- رغم كل المحاولات الإصلاحية فإن المؤسسة الجزائرية لا زالت تعاني سوء التسيير وذلك لغياب الرقابة الحقيقية الفعالة .
- نظام مراقبة التسيير هو مسار دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل ، خلال و بعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم .
- نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة .
- نظام مراقبة التسيير يسمح بالمتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الافراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للإستراتيجية .
- يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي والتي تساعد على تحقيق الأهداف .
- رغم استعمال مركب الحليب لنظام مراقبة التسيير إلا أن هذا النظام يبقى غير فعال كما ينبغي .
- إن مراقبة التسيير في مركب الحليب ومشتقاته تقوم بوظيفة التنسيق بين مختلف المصالح .



## التوصيات :

- من أهم العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى تطور نظام مراقبة التسيير هو نظام المعلومات الذي على المؤسسات الجزائرية أن تهتم به أكثر من خلال إدخال الإعلام الآلي والمعلوماتي .
- تحديد المسؤوليات والعلاقات الوظيفية بين مختلف مراكز النشاط في المؤسسات الاقتصادية .
- العمل على تأسيس ثقافة جديدة في النظام التسييري وإدخال نظام جديد لتحفيز الموظفين على أداء مهامهم وإشراكهم في اتخاذ القرارات وتحضير برامج العامل .
- تدعيم استغلال الاعلام الآلي وتكيفه مع متطلبات التسييرية وحاجات الزبائن من أجل تسهيل انتقال المعلومات بسرعة والحفاظ عليها وتخزينها .
- تصميم لوحة القيادة بكل مستوى من مستوى الهيكل التنظيمي من أجل قياس أداء كل منها ومدى مساهمتها في الأداء العام للمؤسسة الاقتصادية .

## الأفاق :

وهذا لا يعني أننا قمنا بإعداد البحث على أحسن وجه ، فقد واجهتنا العديد من الصعوبات ، كون هذا البحث أكثر توسعا مما نتصوره لا يمكن أن يعالج في مذكرة تخرج ، فالتقصير وارد في أي فصل من فصول هذا البحث، ويمكن الاعتماد على :

- دور مراقبة التسيير في المؤسسات المالية
  - أهمية مراقبة التسيير في تسيير الموارد البشرية
- وفي الأخير نقول أنه لم نكن لإعداد هذا البحث لولا توفيق الله الذي أعطانا القدرة على تجاوز كل العقبات التي أعاقبت السير الحسن لهذا البحث فإن وفقنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا

## قائمة المراجع :

### أولاً : المصادر والمراجع باللغة العربية

#### الكتب :

1. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
2. إسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1996.
3. جميل أحمد توفيق، على شريف، الإدارة المالية، دار الجامعة، بيروت ، 1998.
4. خيرت ضيف ، الميزانيات التقديرية ، جامعة بيروت، 1997.
5. زاهد محمد ديري ، الرقابة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2011 .
6. زكي حنوش ، الرقابة و التخطيط ، مشروع مديرية المكتبة و المطبوعات ، 1998.
7. زوليف و القطامين، الرقابة الإدارية ، دار حنين، عمان، 1995.
8. عبد الرحمان الصباح، ماجد فرحان، مؤسسة الأعمال ، دار الزهران ، الطبعة الأولى، 1996.
9. عمان صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 05، الجزائر، 1993.
10. فايز الزغبي، الرقابة الإدارية في المنشآت الاعمال ، دار الهلال ، عمان الأردن، 1991.
11. مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.
12. محمود صبيح ، رأس المال العامل و تمويل المشروعات الصغيرة، الطبعة الثانية، البيان للطباعة و النشر، 1999.
13. منصور المعايدة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة راما للتكنولوجية، عمان، 1993.
14. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دارالمحمدية العامة، الجزائر، 1998.
15. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي، دارالمحمدية العامة، الجزائر.
16. ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دارالمحمدية ، الجزائر، 2004.

## المذكرات :

1. هاجربويصلة ، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر اكاديمي، قسم علوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2014.

## المجلات :

1. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة، عدد 2011/09.

## ثانيا : المصادر والمراجع باللغة الأجنبية .

## الكتب :

1. A.khemakhem, La dynamique du contrôle de gestion , éd Dunod , France , 1976.
2. Alazard.c et Sépari.s , Contrôle de gestion , manuel et applications, 2<sup>eme</sup> édition Dunod , France ,2010.
3. Ali Garmilis, Hervé Arnaud , Véronique Vignon, Le contrôle de gestion en action ,Ed liaisons ,Paris, 1995.
4. Anne Marie kysre, contrôle de gestion , Economica France ,1994.
5. Eric Gévardin, Michel Peslier , les métiers du contrôle de gestion, édition d'organisation, paris, 1996.
6. Frédéric Gutier, Anne Pezet, contrôle de gestion , Darios et Pearson éducation, France, 2006.
7. Isabelle de Kerviler et Loic de Kerviler , le contrôle de gestion à la portée de tous-5<sup>e</sup> édition ,Economica, France, 1995.
8. Michel Charpentier, ssecteur public et contrôle de gestion , Economica, France 1995.
9. Michel Gervais ,contrôle de gestion , 8<sup>e</sup> édition , Economica , France ,1997.
10. Michel Lorey, le table ou de bord au service de l'entreprise, Economica , France , 1996.

11.Norbert guedg , le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , édition d'organisation , paris ,2000.

12.Pierre Lauzel et Robert Teller , contrôle de gestion et budgets, 8<sup>e</sup> édition ,France , 1997.

#### المذكرات :

1.Hamadouche Malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'ESC ,Alger ,2000.

## الملخص :

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 و البرامج بمدى تحقيق الفعالية في الأداء. كما أنها مصدر كل التحسينات في المؤسسة للأداء الاقتصادي و المالي .

نظرا لما تضيفها للرقابة على المؤسسات من خصائص و مميزات و ذلك من خلال قدرة نظام مراقبة التسيير على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال قياس و تقييم الأداء و كشف الإنحرافات و معرفة أسبابها و اقتراح الحلول الممكنة و بالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة و الفعالية ، و المؤسسات الجزائرية هي بحاجة أكبر لذلك نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير ، المؤسسة ، الميزانية التقديرية ، لوحة القيادة .

## Résumé :

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises économiques et se considère comme l'un des rapports de bon fonctionnement . Dans l'environnement actuel qui se caractérise de développement technologique , la pression concurrentielle et la globalisation . Ce qui est obligé les entreprises d'adopter un système de contrôle efficace . Il constitue un outil permettant l'efficacité , lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience. Le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et financière des entreprises , avec l'orientation et les recommandations, l'évaluation de la performance , la détection et l'analyse des écarts.

Les entreprises Algériennes sont confrontées a la nécessité de mettre en place des dispositifs de pilotage économique comme le contrôle de gestion afin de confronter tous ces changements dans le sphère économique .

**Les mots clés :** le contrôle de gestion , l'entreprise , budget prévisionnel , tableau de bord .