

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : العلوم تجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

شعبة : محاسبة تخصص : تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

مراقبة التسيير و علاقته بإتخاذ القرار

( دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية )

تحت إشراف الأستاذ:

- معروف جمال

مقدمة من طرف الطالب :

- بلعالم حاج محمد نجيب

أعضاء لجنة المناقشة

أستاذ بن شني يوسف.....جامعة مستغانم ..... رئيسا

أستاذ براهيم عمر.....جامعة مستغانم ..... مقرر

أستاذ بوزيان عجال.....جامعة مستغانم .....مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

# إهداء

إلى من أروضعتني الحب والحنان .

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء.

إلى القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة.

إلى من كان سببا في وجودي في هذه الحياة والدي الكريم.

إلى أختي و إخوتي الأعزاء حفظهما الله لي.

إلى أصدقائي

وفي الأخير إلى كل تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

إليكم جميعا اهـدي هـذا العمل.

# شكر

إلى الأستاذ الكريم معروف جمال والذي لم يبخل علي من توجيه رشيد  
ورأي سديد ونصح مفيد فلا أمك عرفانا بما تفضل به علي إلا أن أسدي  
لكي وافر الشكر وأتقدم لك بعميق الإمتنان وخالص التقدير ، عسى الله أن  
يديمك في خدمة العلم، وينفع بك البحث العلمي ، فحياك الله أستاذي  
الفاضل وسدد خطاك.

ولا يفوتني في هذه المقام إن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من كان  
لـي سندا وعونا من أجل إتمام هذه المذكرة

جـ ز ا ك م الله خيـراً

## مقدمة

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

لقد أدرجت النظريات الاقتصادية جميعا وظيفية المراقبة ضمن الوظائف التسييرية فالمراقبة هي مرحلة غير قابلة للانفصال عن التسيير، تقوم هذه الوظيفة بفحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها بالأهداف المسطرة للتأكد من مدى تحقق التوافق بين مستويات الأداء الفعلية والمعيارية من أجل تصحيح الأخطاء والانحرافات، و بالتالي تمثل وظيفة المراقبة ضمانا لجودة القرارات في المؤسسة.

وسنحاول في هذا الفصل معالجة النقاط السابقة من خلال التطرق إلى مفهوم التسيير وعملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ثم التعرض لمفهوم المراقبة ومختلف خطواتها ومستوياتها.

المبحث الأول: التسيير داخل المؤسسة

تمهيد:

تعتبر وظيفة تسيير المؤسسة الحد الفاصل بين نجاح المشروعات أو فشلها، وبين تحقيق الأهداف الموضوعية أو العجز عن تحقيقها وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى الأهداف. تقوم هذه الوظيفة على مجموعة من المبادئ والأساليب التي تساعد الميسرين إذا أحسنوا تطبيقها على تحقيق نتائج جيدة وموثوق فيها، وهذا ما يتطلب تحلي هؤلاء الميسرين بقدر عال من المهارات والمعرفة لاتخاذ القرارات الصائبة والإشراف على تنفيذها.

المطلب الأول: مفهوم التسيير

يشمل مصطلح التسيير (Management – Gestion) على عدة مرادفات : كالقيادة (Pilotage) الادارة (Administration) التوجه (Direction) لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة والتوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة فقط بينما يستخدم مصطلحي التسيير و القيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة ( العليا، الوسطى، التنفيذية). ويمكن تعريف التسيير على أنه " عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة"<sup>1</sup>

لكن هذا التعريف هو تعريف كلاسيكي لا يتماشى مع تطورات المؤسسة اليوم، فالتسيير اليوم هو علم الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة، والعلوم الإنسانية. كما أنه ملتقى لعدة اختصاصات اقتصاد، تاريخ، جغرافيا، علوم سياسية، قانون، علم الاجتماع، الرياضيات<sup>2</sup> والمعنى الحالي للتسيير

والمعنى الحالي للتسيير (La gestion) هو ترجمة للمصطلح الأنجلوساكسوني (Management) وهو يتضمن بعدين هما:

- التسيير الاستراتيجي (Gestion stratégique): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد.
- التسيير العملي (Gestion opérationnelle) الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير.

1 Gaston Cuendet, Dynamique de la gestion, Suisse, Presse polytechnique romandes, 1982, volume II, P12.

2 Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 5ème Edition, Paris, Dunod, 2001, P6.

الشكل رقم 1.1 تسيير المؤسسة اليوم



المصدر : Claude Alazard, Sabine Sépari, Op cit, P06

يؤكد التعريف السابق أن التسيير نشاط متميز يستلزم استخدام قدر عال من المهارة والمعرفة، وتتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها: متعددة، سريعة، وموجهة نحو الفعل أكثر من التفكير. كما يتميز عالمه بشدة التغير فهو لا يخضع لنظم أو طرق تفكير وتحليل ثابتة، وبالتالي فإن هذا العالم يستوجب إيجاد طرق فعالة متعلقة بالمشكل ذاته لإيجاد الحل المناسب واتخاذ القرار الصحيح<sup>1</sup>

وبصفة عامة يمكن القول أن المسير يقوم بدور مزدوج داخل المؤسسة فهو يعمل على تحسين أداء الأفراد من جهة وعلى تهيئة الظروف الملائمة للإبداع من جهة أخرى. هذان الدوران يبدوان وكأنهما متناقضان ومتكاملان في نفس الوقت، متناقضان بالنسبة للمسير الذي لا يعرف كيف يقوم بالدورين معا، ومتكاملان لأن كل منهما ضروري وكلاهما يثرى الآخر في علاقة جدلية<sup>2</sup> (Dialectique).

وتتوقف مدى قدرة المسير على إنجاز أهدافه وتحقيق الفعالية والكفاءة في أعماله على مدى توفر المهارات الإدارية اللازمة التي تميزه عن غيره من الأفراد داخل المؤسسة.

وتتنوع هذه المهارات من حيث الإلمام بطرق العمل والتعامل مع الأفراد والقدرة على حل المشاكل.. الخ.

ويمكن تقسيم المهارات اللازم توافرها في المسير إلى ثلاثة أنواع كالآتي<sup>3</sup> :

-المهارات الذهنية: ويقصد بها قدرة المسير على النظرة الشاملة للأمور وتتضمن القدرة على تفسير الأمور والحكم عليها والقدرة على تحليل المشاكل والتعامل مع البيانات وتحليلها.

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

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

3- عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، إدارة الأعمال، بيروت، الدار الجامعية، 1991، ص 77

-المهارات السلوكية: ويقصد بها القدرة على التعامل مع الآخرين وفهم ودراسة سلوك الأفراد وتحفيزهم على العمل وتحقيق التعاون والاتصال بين جماعات العمل.

-المهارات الفنية: ويقصد بها المعرفة المتخصصة في مجال معين والقدرة الفنية والمتميزة على أداء العمل.

وتختلف الحاجة إلى توفر هذه المهارات باختلاف المستويات التنظيمية للمؤسسة، فتقل الحاجة إلى المهارات الفنية كلما اتجهنا إلى أعلى السلم الإداري حيث أن المسيرين في المستويات الإدارية العليا يتعاملون مع مشاكل عامة للمنظمة لا تتطلب قدرا كبيرا من المعرفة الفنية المتخصصة بل تتطلب مهارات ذهنية للتمكن من اتخاذ القرارات السليمة، أما المهارات السلوكية فهي مطلوبة لكافة المستويات لارتباطها بالتعامل مع الأفراد.

### المطلب الثاني: مبادئ التسيير

تتميز المبادئ بثباتها وعموميتها وتساعد هذه المبادئ بصفتها قواعد إرشادية المسيرين على القيام بعملهم بطريقة ملائمة وعلى زيادة كفاءتهم الإدارية وعلى توضيح النشاط الإداري ومفهوم الإدارة، ويستطيع المسير إذا ما أحسن استخدامها تجنب الوقوع في أخطاء جوهرية في عمله، كما يمكنه أن يتنبأ عن ثقة بنتائج الكثير من الجهود التي يبذلها. وبالرغم من كون المبادئ حقائق جوهرية وأساسية إلا أنها ليست بالمطلقة، فهي ليست بالقوانين ولا تعني ضمنياً أن نفس النتائج ستحدث في كل مجموعة من الظروف التي تبدو متماثلة مما يقتضي استخدام المبادئ بكل عناية وتقدير.

ولقد حدد Fayol العديد من مبادئ التسيير نذكر فيما يلي البعض منها<sup>1</sup>:

#### مبدأ تخطيط الأهداف والسياسات (الاستراتيجيات).

يقتضي هذا المبدأ وجوب كون السياسات مخططة ومحددة وواضحة وتبين أهداف المؤسسة والطريق الذي يعمل على تحقيق هذه الأهداف، ويجب أن تكون هذه السياسات مرنة تساعد على مواجهة التغيرات غير المتوقعة. والسياسات أنواع منها ما هو عام ينطبق على المشروع بأكمله ومنها ما هو سياسات فرعية تسيير عليها الإدارات والأقسام المختلفة في المشروع ويجب بالطبع أن تتماشى السياسات الفرعية مع السياسات العامة الرئيسية. فالتخطيط يساعد على أداء الأعمال المطلوبة في وقت أقصر وبمجهود وتكاليف أقل وبدرجة عالية من الجودة والإنقان.

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

والترابط بين الأهداف والاستراتيجيات والسياسات:

#### أ- الأهداف:

الأهداف هي النهايات التي تسعى المنظمة للوصول إليها من خلال فعاليتها وأنشطتها. ولتحديد الأهداف لابد من

توفر ثلاثة عناصر أساسية وهي<sup>2</sup>:

-وجود الغاية: ونعني بها المبرر والدافع لأداء المهمة، كتحقيق مردود اقتصادي، اجتماعي، سياسي وتكنولوجي...

-المهمة: ونعني بها الاتجاه العام للفعل والواجب المطلوب أدائه لتحقيق الغاية.

1- يونس إبراهيم حيدر، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات والشركات، دمشق، الرضا للمعلومات، 1999، ص 62

الشنواني صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، الإسكندرية، مؤسسة الجامعة، 1995، ص 42

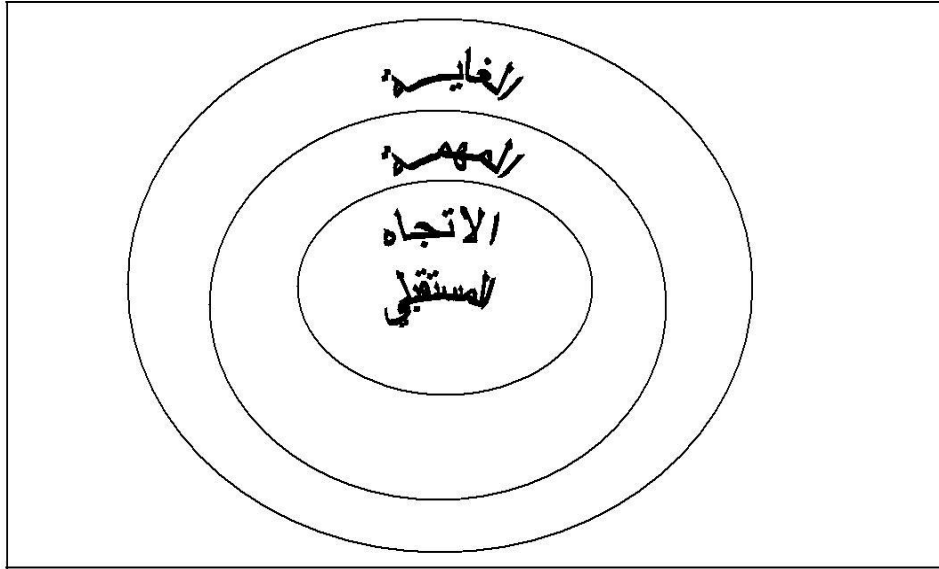
2- شوقي ناجي جواد، قيس عبد المؤمن، السياسات الإدارية (سياسات الأعمال)، الأردن، الجامد للنشر والتوزيع، 2000، ص 41

-التوجه المستقبلي: ونعني به ما هو مطلوب لمرحلة قادمة محددة.

والشكل التالي يوضح ترابط هذه العناصر ويؤكد ضرورة وجودها حتى يتسنى للمنظمة تحديد الهدف المنشود

في ضوءها.

الشكل رقم: 2.1 عناصر ومكونات الهدف



المصدر: شوقي ناجي جواد، قيس عبد المؤمن، مرجع سبق ذكره، ص42

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

ب-الاستراتيجيات:

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

ج-السياسات:

هي نوع ثالث من الخطط تأتي بعد إعداد خطط الاستراتيجيات، تساعد كذلك على تحقيق الهدف النهائي الكبير، وهي تعني أيضا خطط المؤسسة المرسومة لتحقيق أهدافها ومواجهة المتغيرات البيئية الداخلية فالسياسات بهذا المعنى تعتبر وسائل مناسبة لتحقيق الاستراتيجيات ومن ثم تحقيق الأهداف. وبعد عرض كل من مفهوم الأهداف والاستراتيجيات والسياسات يتضح أن هناك اتصالا وثيقا بين الأهداف والإستراتيجيات والسياسات وهذا الاتصال ذو علاقة تبادلية بينهم جميعا فالسياسة الناجحة تشتق من الاستراتيجية و تشتق هذه الأخيرة من الهدف المركزي.



### مبدأ التوازن (توازن أنشطة المؤسسة)

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

### 3-مبدأ السلطة والمسؤولية

لكي تقوم الإدارة على أساس سليم فإنه يجب أن يعطى لكل فرد السلطة الكافية التي تمكنه من أداء عمل معين مطلوب منه، ويجب أن يعتبر الفرد مسؤولاً عن أداء هذا العمل وعمّا يتخذ من قرارات بخصوصه فالسلطة والمسؤولية مرتبطتان ومتلازمتان ومتوازنتان وأي إخلال في توازنهما يؤدي بالتأكيد إلى تدني كفاءة الأداء وفعاليتها.

### 4-مبدأ التخصص أو تقسيم العمل

تقسيم العمل يهدف إلى الوصول إلى رفع حجم الإنتاج وتحسينه ببذل نفس المجهود<sup>1</sup>. وهذا المبدأ يعني تجزئة العمل إلى مجموعة أجزاء، وتخصص كل فرد بجزء محدد منه وهذا ما يساعد على تركيز الجهود في أعمال معينة مما ينتج عنه زيادة الخبرة في هذه الأعمال. وعلى أساس مبدأ التخصص يجري تقسيم الأعمال داخل المؤسسة بحيث توكل الأعمال التي تتطلب مهارات خاصة إلى أفراد تتوفر فيهم هذه المهارات.

### 5-مبدأ التشجيع المادي

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

### 6-مبدأ التعاون و التآزر

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

### 7-مبدأ الشمول

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

### 8-مبدأ وحدة القيادة والأمر

ويقضي هذا المبدأ أن يتلقى كل مرؤوس الأوامر والتعليمات من قبل شخص واحد منعا لحدوث التضارب في التوجيهات وبالتالي تردد المرؤوسين في الاستجابة للأوامر والتعليمات. كما أشار كتاب آخرون في مجال التسيير إلى عدد من المبادئ الأخرى الإضافية التي يمكن ذكر بعضها<sup>2</sup>:

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

2 - يونس إبراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص65

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

### المطلب الثالث : الوظائف التسييرية

يقول FAYOL أن معنى أن تدير، هو أن تتنبأ وتخطط وتنظم وتصدر الأوامر و تراقب <sup>1</sup> .  
وكان أول من تعرض إلى الوظائف الإدارية وقسمها إلى خمسة مهام أساسية هي <sup>2</sup> :

1-التنبؤ والتخطيط : ومعناه تقدير المستقبل وتحضيره في نفس الوقت، فالتنبؤ هو بدأ العمل للتدخل في المستقبل. فلكي تقوم الإدارة بوضع خطة لابد لها من أن تقوم بدراسات للتنبؤ بالظروف المستقبلية، وإذا كان في الاستطاعة التنبؤ بكل دقة بالمستقبل فإنه يكون من السهل جدا وضع الخطط، إذ لا يتعدى الأمر إحصاء الموارد المادية والبشرية المتوفرة، ثم وضع خطة معينة للوصول إلى الهدف المطلوب بأعلى درجة من الكفاية مع التأكد التام بأن الخطة الموضوعية ستوصل حتما إلى الهدف. و يمكن القول بصفة عامة أن التنبؤ مهما كان دقيقا فإنه لا بد أن ينطوي على نسبة من الخطأ ودرجة عدم التأكد <sup>3</sup> .

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

3-التوجيه أو إصدار الأوامر :يطلق على وظيفة التوجيه العديد من التسميات مثل القيادة و التأثير وان كانت كلها تدور حول معنى واحد وهو كيفية التعامل مع الأفراد داخل المنظمة، ووظيفة التوجيه عملية معقدة حيث يتم من خلالها توفير حوافز خارجية مثل الزيادة في الأجور والترقية وأخرى داخلية مثل تقدير الآخرين للفرد والحوافز المعنوية. وباختصار فإن على المسير أن يوفر المزيج المناسب من هذه الجوانب وفي الأوقات المناسبة وعليه إبقاء ذوي الكفاءة والتخلي من هم دون المستوى <sup>4</sup> .

4-التنسيق : وهو وضع كل الإجراءات التي تقوم المؤسسة بها في انسجام بكيفية تسهل العمل والنجاح.

والعملية التنسيقية هي التي تكون فيها أنشطة الأفراد متجانسة ومتكاملة بشكل موجه نحو تحقيق هدف محدد.

5-المراقبة : ومعناه التأكد من أن كل شيء يجري وفق البرنامج المعتمد، والأوامر الصادرة والمبادئ

1 - عمرو غنایم، علي الشرفاوي، تنظيم وإدارة الأعمال، بيروت، دار النهضة العربية، 1982 ، ص18

2- Carole Kennedy, Op cit, P 78.

3 -الشنواني صلاح، مرجع سبق ذكره، ص81.

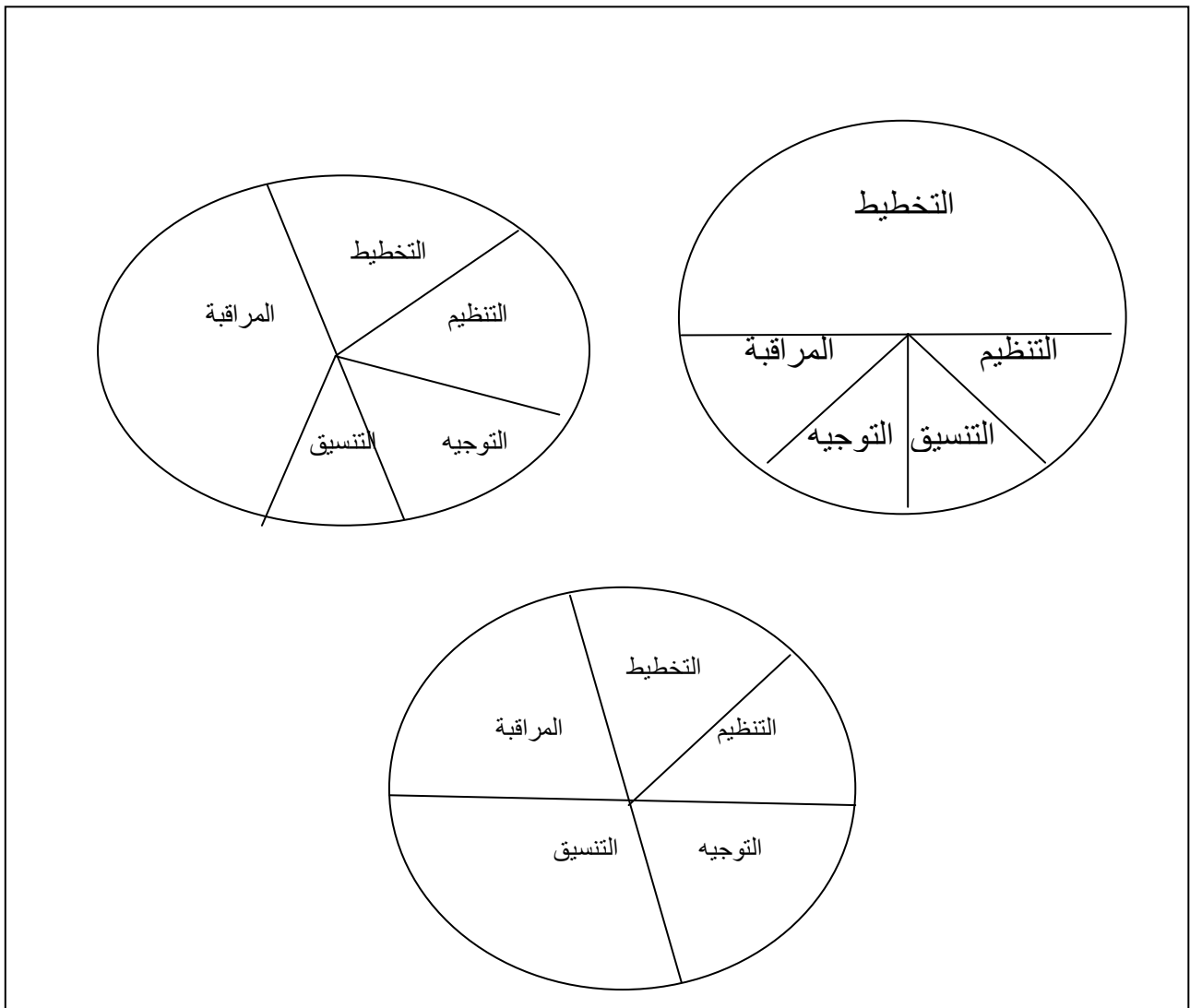
4 -نفس المرجع، ص 19.

المتفق عليها، وتعتبر الرقابة الوظيفية الإدارية الأخيرة من العملية الإدارية، وتكتمل هذه الأخيرة بالتأكد من دقة تنفيذ الخطط عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية وفي حالة اختلافهما يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات.

فهدف الرقابة هو التأكد من أن جميع الجهود المبذولة ( تخطيط ،تنظيم، تنسيق) تعمل لتحقيق الأهداف المرسومة<sup>1</sup>.

وبنظرة سريعة للوظائف السابقة يمكن القول بأن هذه الوظائف تؤدي بصورة مستمرة ومتكاملة وفي نفس الوقت، ويتوقف استخدام المزيج الملائم من هذه الوظائف على مكان المدير في الهيكل التنظيمي من حيث الوقت المستغرق في أداء كل وظيفة والأهمية النسبية المعطاة لهذا الوقت كما هو مبين في الشكل أدناه:

الشكل رقم 3.1: تخصيص وقت الإدارة في المستويات الإدارية المختلفة للأنشطة العملية الإدارية.



المصدر : سونيا محمد البكري، علي عبد الهادي مسلم، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الإسكندرية، مؤسسة الشباب للطباعة والنشر 1999، ص 280

1 -يونس ابراهيم حيدر، مرجع سبق ذكره، ص 107 .

## المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة

تمهيد:

إن العملية التسييرية هي مجموعة من الوظائف المتكاملة، يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة ولضمان استمراريتها، وتتطلب ممارسة هذه الوظائف التسييرية من رجال التسيير مقدرة كبيرة على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاختيار بين البدائل العديدة في مجال التخطيط والتنظيم والتوجيه والمراقبة، لذلك فإن اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية التسييرية.

### المطلب الأول: مفهوم القرار

هناك عدة تعاريف للقرار نذكر منها بعض التعاريف الشاملة التالية:

1- "القرار هو اختيار أفضل البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل و أثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة"<sup>1</sup>

2- "القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين، أو عملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة"<sup>2</sup>

ومن خلال استقراء عملية اتخاذ القرار الإداري نرى أنها تتألف من العناصر التالية<sup>3</sup>:

- 1- وجود مشكلة: وهذا يعني أن يجد المسير أمامه مشكلة محددة تتطلب حلا.
- 2- توفر بدائل مختلفة: أي هناك طرقا مختلفة أمام المسير لينتقي منها أجدرها.
- 3- وجود هدف: يسعى إليه متخذ القرار ويمثل ذلك الهدف تحقيق أقصى عائد أو أقل تكلفة.
- 4- توفر الوعي والإدراك في اختيار البديل: إذ لا يمكن أن نتصور البديل المرجح دون دراسة للنتائج المتوقعة من كل بديل.
- 5- المناخ الذي يتخذ فيه القرار: أي الجو الذي يتم فيه اتخاذ القرار وما يتضمنه من اعتبارات منها:
  - أ- شخصية متخذ القرار

ب- ما سبق اتخاذه من قرارات داخل المنظمة

ج- الظروف التي تحيط بعملية اتخاذ القرار، كأن تكون ظروف تتسم بالتأكد أو المخاطرة أو عدم التأكد

د- كما تشكل المتغيرات البيئية بمختلف أنواعها عناصر لا يستطيع متخذ القرار أن يتحكم فيها.

ويؤثر في عملية اتخاذ القرار عدة اعتبارات سواء النوعية أو الكمية، تتضمن الاعتبارات النوعية تلك العوامل غير قابلة للقياس مثل التغيرات المحتملة في قوانين الضرائب والقوانين المختلفة بصفة عامة، أما العوامل الكمية فهي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة ويمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في عملية اتخاذ القرارات ومثال ذلك تكاليف البديل المقترح من المواد والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة... وحتى تكون القرارات فعالة لابد من أن يتم اتخاذها بناء على فهم واضح ودقيق لكل هذه الظروف والاعتبارات التي تؤثر وتتأثر بها.

وإذا نظرنا إلى العملية التسييرية نظرة جزئية فإننا نلاحظ:

1 - مهدي حسن زوليف، أحمد القطامين، الرقابة الإدارية، عمان، دار حنين للنشر، 1995، ص 36.

2 - إبراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الإدارة العامة، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1993، ص 341

3 - مهدي حسن زوليف، أحمد القطامين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

-عملية التخطيط: وهي العملية الجزئية الأولى يكون خلاصتها قرار يتمثل في تحديد الخطة والإجراءات و البرنامج المناسب.

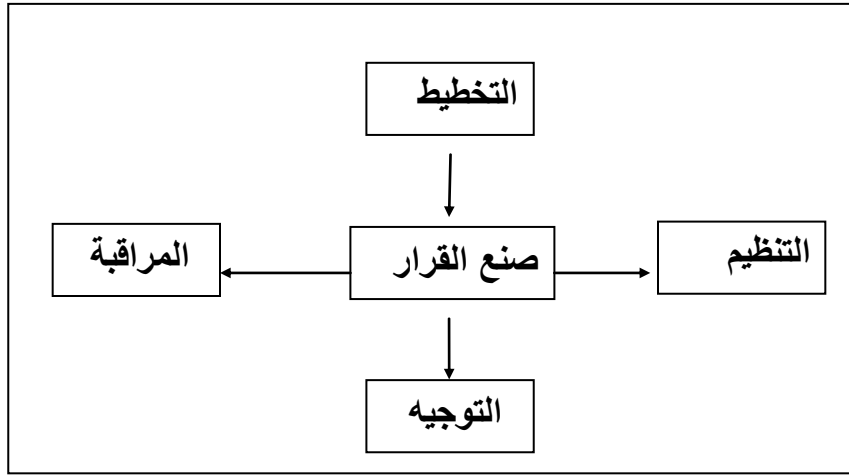
-عملية التنظيم: وهي العملية الجزئية الثانية يكون خلاصتها الهيكل التنظيمي المناسب وتنظيم المكاتب.

-عملية التوجيه: وهي العملية الجزئية الثالثة يكون خلاصتها التحفيز الفعال والاتصال المناسب والأسلوب القيادي الجيد.

-عملية المراقبة: وهي العملية الجزئية الرابعة يكون خلاصتها النظام الرقابي الفعال.

فعملية صنع القرار تتوسط الوظائف التسييرية وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 4.1 : علاقة القرار بالوظائف التسييرية



المصدر: محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد المرسي، إدارة الأعمال، الرياض، مكتبة الشرفي، 1998، ص 279

المطلب الثاني: مراحل عملية صنع القرار

تمر عملية صنع القرار بخمس خطوات أو مراحل رئيسية<sup>1</sup>:

1-مرحلة تحديد المشكلة

2-مرحلة البحث عن البدائل

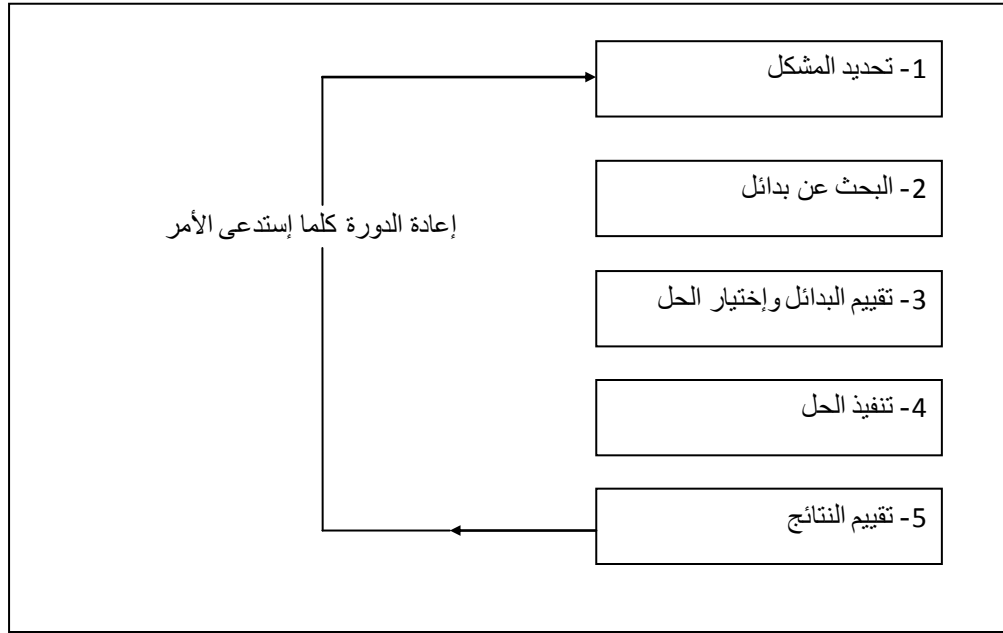
3-مرحلة تقييم البدائل واختيار الحل

4-مرحلة تنفيذ الحل

5-مرحلة تقييم النتائج

1 - محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 280

الشكل رقم 5.1: مراحل عملية صنع القرار



المصدر (بتصرف): محمد مصطفى الخرشوم، نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 281 .

1-مرحلة تحديد المشكلة:

إن وجود المشكلة يعني وجود اختلاف بين الموقف الحالي والموقف المرغوب أو المطلوب وتتكون هذه المرحلة من

ثلاث مراحل فرعية وهي:

-الاستكشاف

-التعرف الدقيق على نوع المشكلة

-التشخيص

أ-الاستكشاف: يعني متابعة الموقف الحالي في ضوء الظروف المتغيرة والتي قد تؤدي إلى ظهور مشكلة، وفي هذا الإطار يجب التمييز بين الأسباب الظاهرية والحقيقية للمشكلة. فقد توحى الأسباب الظاهرية بتقصير مندوب المبيعات واعتباره سببا في تخفيض رقم مبيعات الشركة، ولكن التفحص الجيد قد يظهر بأن المشكلة مرتبطة بتدني مستوى جودة المنتج ولا علاقة لمندوب المبيعات بذلك، كما يجب أيضا عدم تضخيم المشكلة أو التقليل من أهميتها بل إعطاءها الحجم الحقيقي.

ويجب أخيرا عدم تحديد المشكلة من وجهة نظر ذاتية، أي عدم التحيز في تحديدها واستكشافها.

ب-التعرف الدقيق على نوع المشكلة :

ويتطلب ذلك تحديد دقيق لحجم الاختلاف بين الموقف الحالي والموقف المطلوب، وترجمة ذلك بشكل كمي

ونوعي.

ج-التشخيص: يتضمن تجميع بيانات إضافية وتحديد المتغيرات المؤثرة في المشكلة وكذلك النتائج المترتبة على وجودها.

2-مرحلة البحث عن البدائل:

تتمثل الخطوة الثانية في عملية صنع القرار في التعرف على البدائل والحلول الممكنة و المتوفرة

لمعالجة المشكلة، ويشترط وجود بديلين على الأقل، لأن اختيار بديل واحد لا يمثل اتخاذ القرار.

وينبغي على صانع القرار أن يضع في اعتباره جميع البدائل الممكنة وهو يستطيع التعرف على هذه البدائل بالطرق التالية<sup>1</sup> :

-عن طريق خبراته السابقة في المواقف المماثلة وكذلك عن طريق مقارنة الحلول التي يتبعها غيره في الوحدات الأخرى مع استعمال تفكيره الذاتي والمستقل.

-إجراء دراسة شاملة وكافية لجميع أبعاد المشكلة.

3-مرحلة تقييم البدائل واختيار الحل:

تعتمد هذه الخطوة على حصر مزايا وعيوب كل بديل وذلك قبل اختيار أي بديل من البدائل ويجب تقييم كل بديل بطريقة منطقية وطبقا لسته معايير على الأقل وهي:

أ- إمكانية التطبيق : يشير هذا المعيار إلى إمكانية تنفيذ البديل في إطار القيود التنظيمية المفروضة مثل:

الوقت، الموازنات المالية، التكنولوجيا، وفي حالة عدم استثناء البدائل لهذا المعيار، فإنه يتم استبعادها.

ب- الجودة : يشير إلى قدرة البديل على حل المشكلة موضع الاهتمام بفعالية وبالتالي يتم استبعاد الحلول التي تقدم معالجة جزئية للمشكل.

ج- القبول : يشير هذا المعيار إلى درجة استعداد كل من متخذ القرار والمتأثر بتنفيذه على تأييد البديل المختار والمساهمة في تنفيذه.

د- التكاليف : يشير هذا المعيار إلى كل من الموارد اللازمة للبديل وكذلك الآثار الجانبية غير المرغوبة لنفس البديل.

هـ- المعكوسية : يشير هذا المعيار إلى إمكانية القيام بعكس البديل المختار والعودة إلى نقطة البدء إذا اقتضى الأمر، ومن أحد الأمثلة المعروفة على ذلك هو قيام شركة كوكاكولا عام 1985 بإعادة التركيبة القديمة من الكوكا الكلاسيكية وذلك عندما واجهت صعوبات عند تقديم التركيبة الجديدة.

و- الأخلاقيات : يشير هذا المعيار إلى مدى اتفاق البديل مع المسؤوليات الاجتماعية للمنظمة والمعايير الأخلاقية للمسيرين.

وبعد تقييم كل بديل على حدى يتم اختيار البديل المناسب لحل المشكلة.

4-مرحلة تنفيذ الحل:

ومعنى هذه المرحلة هو وضع الحل الذي تم التوصل إليه موضع التنفيذ. والتنفيذ الجيد يتوقف على عدة

عوامل أهمها:

-اقتناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل.

-توفر الموارد الكافية لتنفيذه.

-واقعية الحل ودقته.

-اختيار الوقت والمكان المناسبين للتنفيذ.

5-مرحلة تقييم النتائج:

يحتاج المسيرون إلى متابعة تنفيذ القرار وتحقيق التقدم وفقا لما هو مخطط، وكذلك التأكد من حل المشكلة

من خلال عملية صنع القرار، لذا يتطلب الأمر توفير الوسائل الكفيلة بإجراء عملية المتابعة هذه من خلال نظام للمعلومات بحيث تتكرر دورة صنع القرار كلما استدعى الأمر كذلك.

1 - إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سبق ذكره، ص 351

### المطلب الثالث: أنواع القرارات

هناك عدة تصنيفات للقرار نذكر منها:

التصنيف الأول: حسب البيئة التي يصنع فيها القرار

يشمل المناخ على المؤثرات والقيود والتغيرات البيئية التي تؤثر على عملية صنع القرار ويمكن القول بشكل عام أن القرارات تصنع في ثلاث حالات مختلفة هي<sup>1</sup>:

-حالة التأكد

-حالة عدم التأكد

-حالة المخاطرة

أ- حالة التأكد: يكون متخذ القرار في هذه الحالة في حالة تأكد تام بحالة الطبيعة التي ستحدث وفي هذه الحالة توجد حالة واحدة وتكون هناك معلومات كاملة ومؤكدة عنها تمكن من التنبؤ بنتائج كل بديل مسبقا وقبل التنفيذ.

ب- حالة عدم التأكد: يواجه متخذ القرار في هذه الحالة عدة حالات طبيعية, ويكون صانع القرارات في موقف ليس لديه فيه المعلومات الكافية و الكاملة عن مختلف الحالات وبالتالي لا يستطيع إعطاء احتمالات للنتائج المرتبطة بالبدايل المختلفة لحل المشكلة.

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

### التصنيف الثاني: حسب المشاركة في اتخاذ القرارات

يمكن تبويب القرارات حسب نوع المشاركين في صنعها إلى ما يلي<sup>2</sup>:

أ-القرارات التنظيمية: وهي القرارات التي يتخذها المدير باعتباره عضوا في التنظيم، أي عندما يعمل

بصفته الرسمية أثناء القيام بوظائفه باعتباره مسؤولا عن التنظيم، كالقرار الصادر بشأن تعيين أو نقل موظف ما.

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

### التصنيف الثالث: حسب تكرارها

ميز SIMON بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة<sup>3</sup>:

#### أ-القرارات المبرمجة (Décisions programmables)

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

1 -سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، الإسكندرية، مطبعة الإشعاع، 1997، ص.34

2 -إبراهيم عبدالعزيز شيحا، مرجع سبق ذكره، ص.344.

3 - H.Simon, Le nouveau management – la decision par ordinateur-, Paris, Economisa, p 39 ; Gaston Cuendet, Op cit, P 73.



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

#### ب- القرارات غير المبرمجة (Décisions non programmables)

عادة ما تظهر الحاجة لإتخاذها عندما تواجه المؤسسة مشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل والإختيار بينها ولذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصنفات البديلة.

تصنيف للقرارات حسب المستويات الإدارية<sup>1</sup>:

#### أ- قرارات تشغيلية (Décisions opérationnelles)

وهي المتعلقة بالتأكد من أن المهام و الأنشطة قد تم تنفيذها بكفاءة وفعالية ومن تهدف لتسيير الأمور العادية وحل المشاكل اليومية وهي قرارات كثيرة التكرار.

#### ب- القرارات التكتيكية (Décisions tactiques)

هي القرارات الوظيفية التي يتم إتخاذها في مستوى للإدارة الوسطى للوصول بالأنشطة الوظيفية المختلفة في المنظمة كالإنتاج والتسويق وغيرها إلا الأمثل فهي تنطوي على درجة مقبولة من التأكد

#### ج- القرارات الاستراتيجية (Décisions stratégiques)

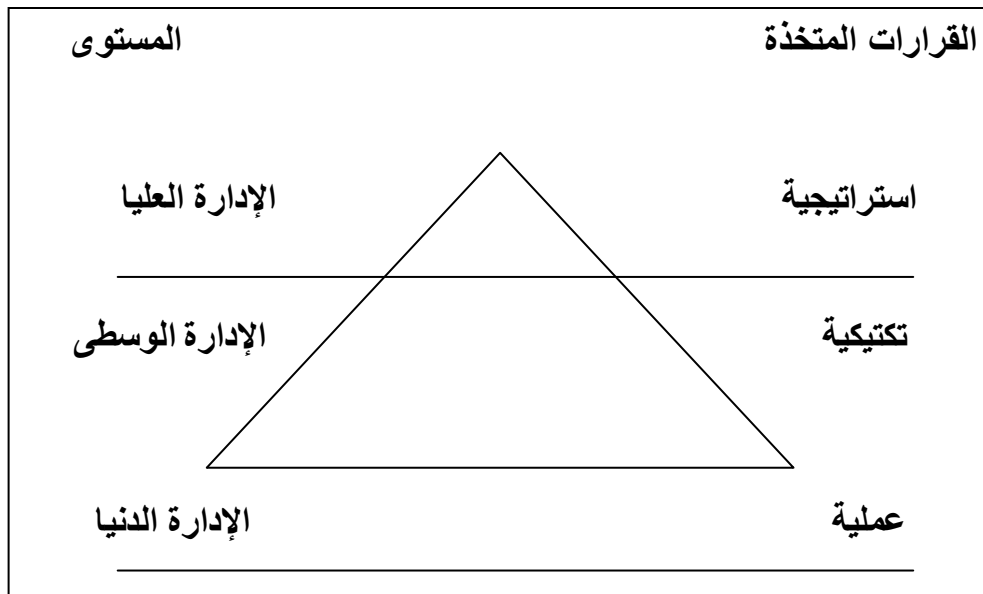
هي تلك القرارات التي تتأثر بمحيط للمنظمة الخارجي وعلاقتها المتبادلة ومدى التفاعل معه.

وهذه القرارات تتطلب زمنا أطول مقارنة بالقرارات السابقة وتتخذ من المستويات التنظيمية العليا للمؤسسة.

وبالتالي يمكننا تمثيل الإدارة بهرم يحتل المستوى العملي قاعدته والمستوى التكتيكي وسطه والمستوى

الاستراتيجي قمته كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 6.1: هرمية الإدارة في اتخاذ القرار



المصدر (بتصرف): سونيا محمد البكري، علي عبد الهادي مسلم، مرجع سبق ذكره، ص 678

1 -نادرة أيوب نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع الأردن، 1997، ص 45.

### المبحث الثالث: المراقبة ضمن الوظائف التسييرية

تمهيد:

ترتبط وظيفة المراقبة بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً، وتعتبر في نفس الوقت الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة. وتظهر الحاجة إلى المراقبة من حقيقة أن الأهداف والخطط والسياسات يقوم على أداءها الأفراد وبالتالي قد يؤديها في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة لذلك من المحتمل أن لا تتشابه الأمور التي يتم فيها أداء العمل مما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات، وهذا ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى وظيفة رقابية تشمل كل أنشطتها ووظائفها مهما كان نوعها.

#### المطلب الأول: مفهوم المراقبة

تعرف المراقبة على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل<sup>1</sup>.

تطور مفهوم المراقبة في التصور الكلاسيكي الذي عرف بكونه علاجي تصحيحي يهتم خاصة بإيجاد الأخطاء وتصحيحها بعد ظهورها، ليصبح وفق مقارنة السيبرنتيك (Cybernétique) دوره القيادة والتعديل.

فالهدف من هذه المقاربة هو إنشاء وحدات تخضع للمراقبة الذاتية بفضل دورات إسترجاعية للمعلومات التغذية المرتدة (feed back)، وبالتالي تحدد كل وحدة التعديلات الواجب إدراجها، ويتم التصحيح بطريقة آلية<sup>2</sup>.

تعتمد مقارنة السيبرنتيك على مجموعة من المراحل تتمثل في:

أ- تحديد المعايير والمقاييس.

ب- قياس الفارق بين النتائج والمقاييس المعمول بها.

ج- الإجراء التصحيحي الذي يقصده إما البحث عن كيفية لتصحيح النتائج حسب الأهداف المسطرة أو تعديل هذه الأخيرة.

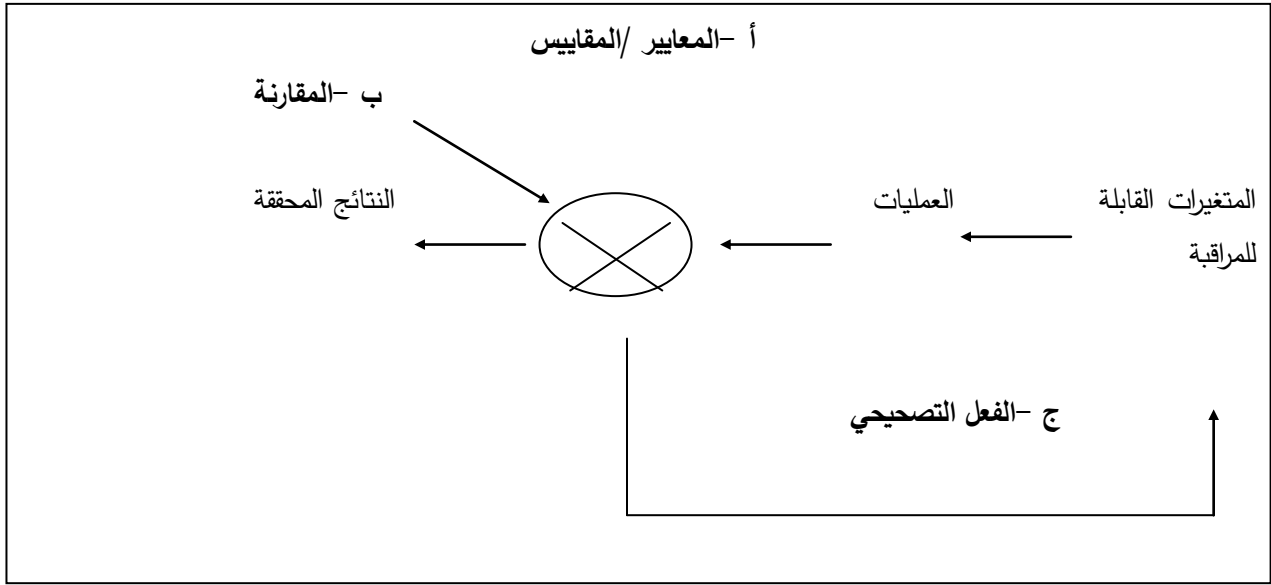
و الشكل الموالي يوضح هذه المراحل ضمن مسار المراقبة.

1 - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الطبعة الثانية، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع،

1998، ص 13.

2 - Philippe magani, Les système de management, Paris, Edition d'organisation, 1993, p32

الشكل رقم 7.1 : مسار المراقبة



المصدر: Philippe Migani, op cit, P33

إن التوقيت الذي يتم فيه تنفيذ وظيفة المراقبة يعتبر عاملا هاما في تصميم النظام الرقابي الفعال، وبصفة عامة يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة من حيث توقيت حدوثها وهي<sup>1</sup>:

1- الرقابة القبليّة:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية (Feed Forward) ومعناه تحديد المشكلة قبل حدوثها ويعرف هذا النوع من الرقابة بالرقابة الوقائية (Preventive). يعتبر هذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليه المؤسسات حاليا، وهو في نفس الوقت معقد ومرتبّع التكلفة.

يعتمد نظام الرقابة القبليّة على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظرا للمستوى المرغوب الوصول إليه.

لكن هذا لا ينفي الدور المهم للتغذية المرتدة في العملية الرقابية، بحيث أن أي اختلاف ناتج عن قياس مخرجات النظام ومقارنته بما هو مطلوب يستدعي تعديلا في مدخلات النظام بما يقتضي جعل المخرجات مطابقة للمعايير المحددة في الخطة<sup>2</sup>

2- الرقابة البعديّة:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة، وتعني القيام برصد النتائج وإبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعّة سلفا بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة و قوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة ( الشهر الماضي ، الثلاثة شهور الماضية، السنة الماضية)، وكذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج والتمويل

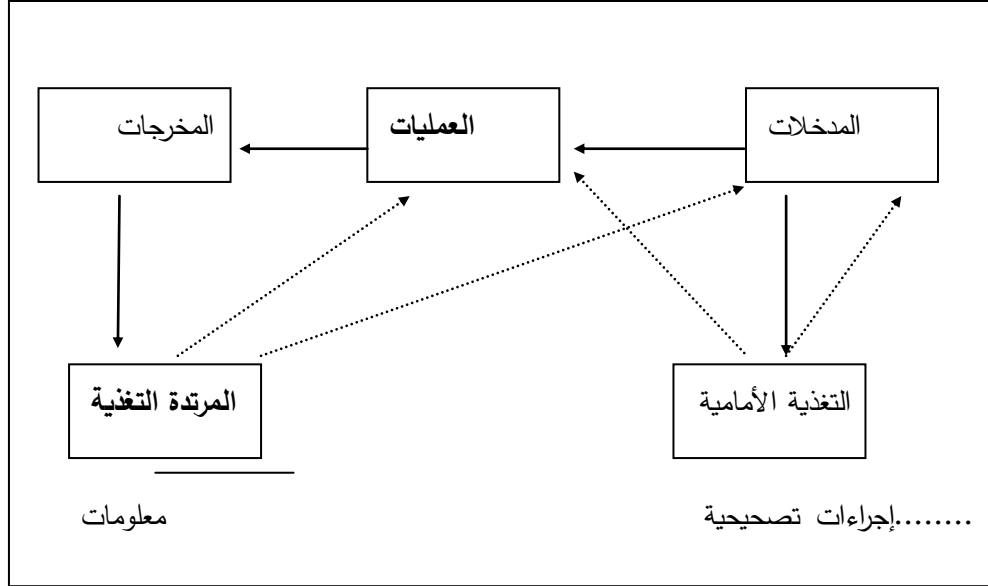
1 - عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 437.

2 - فايز الزعبي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، عمان، دار الهلال، 1991، ص 26.

والتسويق... إلخ، وتوضح هذه الأسباب أي من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل.

ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم و تدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة<sup>1</sup>.

الشكل رقم 8.1: مقارنة نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية



المصدر: عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 438

يوضح الشكل السابق مقارنة بين نظام التغذية المرتدة و التغذية الأمامية، فإذا ما أريد للعملية الرقابية أن تتم بنجاح فلا بد من المزج بين النظامين للتقليل من حدة التعقيد، من خلال التنبؤ بالانحرافات و أيضا التمكن من مقارنة النتائج بالأهداف و التصحيح مستقبلا.

### 3- الرقابة المتزامنة:

تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل و تحجيمها قبل أن تتفاقم و تسبب خسائر كبيرة للمؤسسة.

1 - كمال نور الله، وظائف القائد الإداري، دمشق، طلاس للدراسات والترجمة والنشر، 1992، ص 278

الجدول رقم: 1.1 الرقابة حسب توقيت حدوثها.

توقيت الرقابة	خصائصها
-الرقابة القبيلية	-التنبؤ بالإختلافات عن الأداء المخطط قبل حدوثها.
-الرقابة البعدية	-تحدد الإختلافات عن الأداء المخطط بعد حدوثها.
-الرقابة المتزامنة	-تقيس الإنحرافات عن معايير الأداء كما تحدث في نفس الوقت.

المصدر: عبد الغفار حنفي, محمد فريد الصحن, مرجع سبق ذكره, ص 443

يتضح مما سبق، أن الرقابة بأنواعها المختلفة لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة ومساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة.

**المطلب الثاني: أهمية المراقبة**

تستخدم المراقبة في أي منظمة لتحقيق الفوائد التالية<sup>1</sup>:

- 1-لتحقيق نوع من النمطية أو التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد جداول العمل.
  - 2-للحد من السرقات و الاختلاسات وضياع أموال المنظمة و ممتلكاتها.
  - 3-لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة أعمالهم والتي عادة ما تكون مكتوبة في سجلات الوصف الوظيفي للأعمال.
  - 4-لقياس الإنجاز أو مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.
  - 5-للقيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.
  - 6-بالإضافة إلى استخدامها للتأكد من أن المنظمة قد حققت أهدافها العامة وفق ما تم التخطيط له. ورغم أهمية المراقبة، إلا أن هناك اعتراضات ظهرت من الآثار التاريخية التي صاحبت الثورة الصناعية وهذه الاعتراضات يمكن إيجازها فيما يلي<sup>2</sup>:
  - 1-تصاحب الرقابة للعقوبات وتجاهلها للمكافآت.
  - 2-تزاول الرقابة عن طريق الإلزام (بمعنى افعال هذا وإلا)
  - 3-عدم دقة البيانات التي تستخدم في المراقبة.
  - 4-عدم كفاءة نظام الاتصال
  - 5-التحيز وعدم الموضوعية من جانب القائمين بالرقابة.
- ويقترح البعض التغلب على هذه الاعتراضات بما يلي:

1 - فايز الزعبي, مرجع سبق ذكره, ص 10

2 - عمرو غنايم، علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 517

- 1-نبذ فكرة العقاب وإدخال الحوافز التي تؤدي إلى رفع معنويات الأفراد وتشجيعهم على الالتزام بالمستويات الموضوعية.
- 2-يجب أن يكون المعيار مرنا حتى يمكن أن يخدم مصالح المنظمة.
- 3-يجب اتباع الأسلوب اللامركزي في الرقابة حتى عندما يتم وضع المعايير بطريقة مركزية.
- 4-الالتزام بالموضوعية عند وضع المعايير بحيث لا يترتب على صعوبتها الإحساس بالإحباط لدى العاملين.
- 5-يجب تحسين نظم الاتصال وتشجيع التعاون والمناقشة الجماعية مع العاملين قبل تطبيق نظم الرقابة.

وبصفة عامة يتوقف نجاح أو فشل أي عملية رقابية على سببين رئيسيين هما:

كفاءة الأفراد المنفذين والمعلومات التي يستند إليها النظام الرقابي، فدقة المراقبة تتوقف على درجة دقة المعلومات وهذا ما يستدعي وجود نظام للاتصال يتصف بالكفاءة والدقة<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: خطوات المراقبة

تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي<sup>2</sup>

#### 1-وضع معايير الأداء:

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية. وهذه المعايير ما هي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية. وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان. وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة. كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلاً كيفياً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية.

ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها:

أ - لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير.

ب -يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية.

فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرونة يجب أن تكون من شروط المعايير.

ج -المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دورياً بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلاً.

#### 2-قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية:

1 - عادل حسن، تخطيط و مراقبة الإنتاج، بيروت، الدار الجامعية، 1989، ص 21

2 - الشنواني صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 204.

هذه هي الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها. وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس.

وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة<sup>1</sup>.

وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات و المصانع وخطوط الإنتاج إلى المستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية، فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس.

وبالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كاف يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

### 3-تشخيص الانحرافات وتصحيحها:

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين.

تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين:

أ-مرحلة تشخيص الانحراف والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيته في اتخاذ القرار التصحيحي.

ب-مرحلة علاج الانحراف بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال.

ويمكن أيضا التفرقة في هذا الصدد بين نوعين من الانحرافات<sup>2</sup>:

\*الانحرافات الطبيعية وتتميز أنها تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

-فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ.

-انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ.

-انحرافات راجعة لظروف طارئة.

-انحرافات غير متكررة

وهذا النوع من الانحرافات لا يحتاج إلى علاج أو قد يحتاج في بعض الأحيان إلى علاج بسيط وسطحي.

\*الانحرافات غير الطبيعية وهي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

-انحرافات جسيمة.

1 - عمرو غنایم، علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص. 445

2 - عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص. 447

-انحرافات راجعة لقصور في أداء المنفذين أو لتعمدهم.

-انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها.

-انحرافات متكررة.

وتحتاج الانحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته.

ثم يلي تحديد الانحرافات ورصدها قيام المديرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات وقد

تكون هذه الإجراءات العلاجية قصيرة الأجل أو وقائية طويلة الأجل.

ويمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية، فعن

طريق العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط و إعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.



## خلاصة:

يمكننا القول بأن التسيير يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين مجموعة الأفراد وتنمية قدراتهم، وتخطيط وتنظيم ورقابة عمليات التنفيذ للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف. وهذا ما يؤكد أن التسيير هو نشاط متميز يستلزم أشخاصا ذوي قدرات عالية من المهارة والمعرفة، قادرين على تطبيق مبادئه بنجاح واتخاذ القرارات الصحيحة والصائبة، إذ تعتبر عملية اتخاذ القرارات مهمة أساسية يمارسها المسكرون وهي تمثل جوهر العمل التسييري للوصول إلى الأهداف المسطرة.

لكن في أغلب الحالات لا يمكن أن تكون الأعمال المحققة مطابقة للأعمال المسطرة وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تصحيح الانحرافات، والذي يعتبر كحلقة اتصال بين التخطيط الاستراتيجي وأنشطة المستوى التنفيذي أو العملي من خلال تدخله في المستويات الثلاثة للمراقبة، وسنحاول التعمق في هذا النظام في الفصل الموالي.

## القرار

## مقدمة:

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

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

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

تنتج المحاسبة التحليلية ومراقبة الموازنات معلومات تفصيلية وشاملة عن نشاط المؤسسة, وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة وهذا ما تحققه لوحات القيادة. و سنحاول في هذا الفصل التعمق أكثر في هذه الأدوات.

## القرار

## المبحث الأول : المحاسبة التحليلية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسيرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والمراقبة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات وهذا ما سنتعرف إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها

التعريف الأول:

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات وهي تهدف من جهة إلى: معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة.

-تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول (الجرد الدائم للمخزونات)

-تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتوجات و مقارنتها بأسعار البيع.

و من جهة أخرى إلى:

-وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف و المنتوجات.

- توفير المعلومات الضرورية للتسيير وكل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات<sup>1</sup>

التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية<sup>1</sup>

التعريف الثالث:

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف و تصنيفها ثم تحليلها<sup>2</sup>.

التعريف الرابع:

تعمل المحاسبة التحليلية على مساعدة كل مسؤول في عملية اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية و ذلك بأقصى سرعة ممكنة<sup>3</sup>

الأهداف الكبرى للمحاسبة التحليلية

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

أ-قياس تكاليف التسيير:

<sup>1</sup> - Jean - pierre jobard, Pierre Grégory, Op cit, p 609.

<sup>2</sup> -رحال علي, سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية, 1994 ص22.

<sup>3</sup> - Ali Sahraoui, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004, P9.

## القرار

فيما يخص الإنتاج أو العمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط، هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تنجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها، متابعة تطور هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، وهذا ما تحققه المحاسبة التحليلية<sup>1</sup>

## ب-مراقبة التسيير:

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

تعمل المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتجات، أو مجموعة المنتجات المتشابهة وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً. كما أن معرفة التكاليف بفضل المحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهومها معيارياً في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنة وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبة الضرورية للمراقبة الموازنة وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير<sup>2</sup>

## ج-المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير:

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة. فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة الملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكل التكاليف، وعلى سبيل المثال: هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى؟ هل يجب شراء شاحنات النقل أم يجب استئجارها؟ كل هذه الدراسات تتطلب تحليلاً مقارنة للتكاليف<sup>3</sup>.

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

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

<sup>1</sup> - Arnaud Diaz, Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, L'hermès, 1992, P 9.

<sup>2</sup> - Ibid, P7.

<sup>3</sup> - Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition d'organisation, 1997, P6.

## القرار

## المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة

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

2- أنواع التكاليف: يمكن تقسيم التكاليف حسب عدة معايير كما يلي<sup>1</sup>

-حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة) تكاليف جزئية (مثل التكاليف الناتجة عن تغير المنتوج) تكاليف متغيرة (أو الأعباء التي لها علاقة مع المنتوج) تكاليف مباشرة)

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

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

- أ- التكلفة حسب الوظيفة الاقتصادية: وتتمثل في تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع.
- ب- التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب...
- ج- التكلفة حسب الإنتاج) نشاط الاستغلال: (مجموعة، عائلة منتجات، مرحلة تصنيع منتج.
- د- التكلفة حسب المسؤولية: وهي مجموعة الأعباء التي توكل إلى شخص ما (مدير، رئيس مصلحة)
- هـ- تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن... و يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

## الجدول رقم: 1.3 أنواع التكاليف

حسب المضمون او المحتوى	حسب الزمن	حسب حقل التطبيق
تكاليف كلية	تكاليف تقديرية	-الوظائف
تكاليف جزئية	-تكاليف حقيقية	-الوسائل
*تكاليف متغيرة		-الإنتاج
*تكاليف مباشرة		-المسؤوليات
		-أخرى

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

3-تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتوج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, Dunod, 1996, Tome1, P12

<sup>2</sup> - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1990، ص14

## القرار

## المطلب الثالث: الطرق المختلفة لحساب التكلفة

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

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

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل و التكاليف المتعلقة به.

ج- تحديد الأعباء غير المباشرة و تحميلها على أساس معين.

و فيما يلي سنحاول إعطاء شرح مختصر لهذه الطرق.

## الطريقة الأولى: طريقة التكلفة الكلية

حسب هذه الطريقة يمكن أن نصنف التكاليف إلى قسمين: المباشرة وغير المباشرة, و يعتبر هذا التقسيم مهما بالنسبة لهذه الطريقة وهذا بسبب اختلاف طريقة معالجة هاتين التكلفةتين<sup>1</sup>.

أ- التكاليف المباشرة و حسابها: تعرف التكاليف المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة<sup>2</sup> وعليه فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة ولا تطرح أي مشكل في الحساب, وبالتالي تسجل مباشرة و كلية " في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة."

ب- التكاليف غير المباشرة و طريقة تحميلها: تعرف التكاليف غير المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بعدة تكاليف أو أسعار تكلفة والتي ينبغي توزيعها قبل تحميلها<sup>3</sup> ولا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكلفة أو سعر التكلفة المعنية, لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أي تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي. و بالتالي فإن عملية حساب هذه التكاليف تتصف بالصعوبة فمن الصعب تحديد ما هو الجزء من هذه الأعباء الذي يدخل في حساب تكلفة أو سعر تكلفة معينة لمنتج معين.

مثلا: حالة آلة تساهم في إنتاج عدة منتوجات و بكميات مختلفة فالمشكل هو تحديد جزء من مصاريف الصيانة أو الاهتلاكات لهذه الآلة والذي يدخل ضمن تكلفة المنتج المراد حسابها.

ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف الإدارة والمالية حيث تقدم خدمات لمجموع المؤسسة ككل وبالتالي يصعب تحديد اتجاهها. بالإضافة إلى المصاريف الأخرى غير المباشرة والتي تكون غالبا موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة مثل: مصاريف الشراء غير المباشرة, مصاريف الإنتاج, مصاريف التوزيع... يتم تحميل هذه التكاليف غير المباشرة باستعمال عدة طرق و أهمها طريقة الأقسام المتجانسة (أو مراكز التحليل) وتعود جذور هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد

<sup>1</sup> - A. Burlaud, C. simon, Comptabilité de gestion, Paris, Vuibert, 1993, P15.

<sup>2</sup> - Nobert Guedj, Op Cit, P 149.

<sup>3</sup> -A. Burlaud, Op Cit, P.16

## القرار

معين من الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات، ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد. و كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة. والقسم المتجانس هو نظام محاسبي يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف وهذا قبل تحميلها على هذه الأخيرة.

يكون القسم المتجانس مجموعة أعباء يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل مثل: ساعات العمل، الحجم، التكاليف، رقم الأعمال... إلخ، و تكمن صعوبة تحديد وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيرا بين وحدة معينة ونشاط قسم وكذلك التكاليف الإجمالية لهذا الأخير.

## تقييم طريقة التكلفة الكلية

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

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

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

لكن رغم هذا نجد مجموعة من الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة والتي تتمثل فيما يلي:  
- تعتبر هذه الطريقة لحساب التكاليف من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي، ولكن لا يمكن حساب هذه الأعباء إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية. بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل إتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.

- بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر، فهي تؤثر على التكلفة وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط (حجم الإنتاج)، وهذه الملاحظة تؤخذ بعين الاعتبار في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

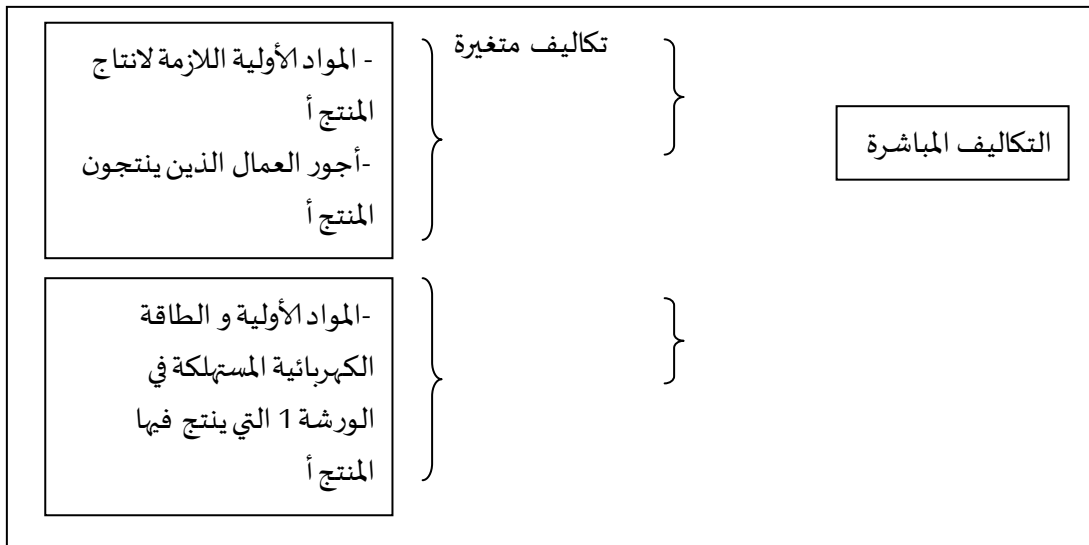
## الطريقة الثانية: طريقة التكاليف المتغيرة

تتكون التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة من: تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة كما هو مبين في

الشكل التالي:

القرار

الشكل رقم : 1.3 العناصر المكونة للتكاليف المباشرة وغير المباشرة.



المصدر: Nobert Guedj, Op Cit, P. 150

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، و حساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط<sup>1</sup>

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

أما التكاليف المتغيرة فهي تلك الأعباء التي تتغير بتغير حجم النشاط خلال فترة زمنية. إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج, أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة و متغيرة في طريقة التكاليف المتغيرة فهذه اقتصادي تحليلي, فهذه الطريقة تهدف إلى تحليل النتيجة وليس حسابها فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة).

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة و نقطة الصفر (عتبة المردودية, أرقام أعمال نقطة الصفر)

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - إجمالي التكلفة المتغيرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

<sup>1</sup> - Nober



القرار

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

$$\frac{\text{عتبة الاتلكا ملي رفال وثاب دتية}}{\text{نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة}} = \text{عتبة المردودية}$$

مع العلم أن :

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

تقييم طريقة التكلفة المتغيرة

تبدي هذه الطريقة مجموعة من المزايا و المساوئ ويمكن حصرها فيما يلي:  
المزايا:

- تمتاز هذه الطريقة بسهولة و قلة تكلفتها مقارنة مع طريقة التكلفة الكلية.
- تسمح مقارنة الهامش على التكلفة المتغيرة بين المؤسسات بتقييم وضعية المؤسسة ,مقارنة مع باقي المؤسسات.

وتعتبر عتبة المردودية مؤشرا يتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة ,فهو يسمح للمؤسسة ,بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لا ربحا ولا خسارة .أي يمكن المؤسسة من تغطية التكاليف) الثابتة + المتغيرة (دون تحقيق أي ربح أو خسارة وعلى هذا الأساس يسمح لها بمراقبة التكاليف الإنتاجية والتحكم فيها على مجال واسع يسمح لها بتحديد الأرباح في فترة زمنية محددة وهذا بوجود تكاليف إنتاجية عقلانية.

المساوئ:

- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل فالحد المميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي المدة القصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف متغيرة و بالتالي ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.
- إذا كان جزء التكاليف الثابتة غير المحملة مهم، وإذا كنا نجهل قانون تطورها على المدى الطويل فان كل ترجمة للوضعية تتضمن احتمال وجود نسبة من الخطأ.
- الطريقة الثالثة: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

## القرار

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

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

لذلك يتم معالجة هذا الفرق في التكاليف الثابتة والنتائج عن تغير مستوى النشاط عن طريق ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة<sup>1</sup>

التحميل معامل \* الثابتة التكاليف = المحملة الثابتة التكاليف

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

ويعرف حجم النشاط الحقيقي على أنه المستوى الفعلي للإنتاج الذي تحققه المؤسسة والذي قد يكون أقل أو أكبر أو يساوي المستوى العادي, أما حجم النشاط العادي فهو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة المتوسطة العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات, وعدد العمال و وقت العمل و أوقات التعطلات والصيانة.<sup>2</sup>

وبالتالي, فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي, فإن معامل التحميل يكون أكبر من الواحد و بالتالي نحصل على فرق موجب يسمى ربح زيادة النشاط.

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

قييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

بالرغم من فوائد هذه الطريقة التي تسمح بحساب سعر تكلفة عقلاني إلا أنها تطرح بعض المشاكل

مثل:

• صعوبة تحديد حجم النشاط العادي.

• وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

الطريقة الرابعة: طريقة التكاليف المعيارية يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة بصورة مسبقة, تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سيرانها, وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة, وذلك تحت ظروف

<sup>1</sup> -J. Orsoni, Op Cit, P 69.

<sup>2</sup> -رحال علي, مرجع سبق ذكره, ص65

## القرار

الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة<sup>1</sup>

وعموما يمكن التمييز بين الأنواع التالية للتكاليف المعيارية<sup>2</sup>

- التكاليف المعيارية التاريخية : يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة, وبالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية, ولا ينصح باستعمال هذا النوع من التكاليف.

- التكاليف المعيارية النظرية : وتحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل إنتاج المؤسسة, وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط وبالتالي فهي لا تحقق إلا في حالات استثنائية, غالبا ما تحاول المؤسسات الاقتراب من تحقيقها.

التكاليف المعيارية العادية : تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة, وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلك ثلاثة عناصر يمكن حساب الفروقات المتعلقة بها وهي المواد الأولية المستعملة, اليد العاملة, المصاريف غير المباشرة. و سنتعمق أكثر في كيفية حساب الفروقات عند تطرقنا إلى المراقبة الموازنة في المبحث الموالي.

## تقييم طريقة التكاليف المعيارية

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق الناجعة التي تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة حيث تعمل

على مايلي:

- المساعدة في التخطيط : تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة, و يخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها:

• المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.

• المساعدة في تحديد دخل المؤسسة أو قياس أرباحها مقدما.

- المساعدة في الرقابة :تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية, فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات, ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها, الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة, وبذلك يخلق استخدام طريقة التكاليف المعيارية وعيا تكاليفيا لدى العاملين في المؤسسة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول, بل قد يحفزهم على خفض هذه التكلفة, خاصة إن اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعية.

- المساعدة في اتخاذ القرارات :تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة, وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف, كما تساعد

<sup>1</sup>- جبرائيل جوزيف كحالة, رضوان حلوة حنان, مرجع سبق ذكره, ص28

<sup>2</sup>- ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص162

## القرار

في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة...، إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

## المبحث الثاني: الموازنات التقديرية

تمهيد:

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

## المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي (plan à stratégique) لتغطية مدة تتراوح بين (5 إلى 10 سنوات) ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي المخطط العملي (Plan opérationnel) لمدة 3 سنوات مثلا، وبناء على يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة)<sup>1</sup> وعليه يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد مرتبعا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة. ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة نوعي و بمخطط عمل (Plan d'action) يتضمن تواريخ إنجاز النشاطات<sup>2</sup>. ولإعداد الموازنات التقديرية لابد من احترام مجموعة من القواعد التي تتحكم في إعدادها وهي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - Armand Dayan, Manuel de gestion, Paris , Edition Ellipes, 1999, volume I, P 809.

<sup>2</sup> - Nobeit Guedj, Op Cit, P 254.

<sup>3</sup> - فرکوس محمد، الموازنات التقديرية، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، ص9.

القرار

1- رأينا فيما سبق أن الموازنة هي تعبير مالي لخطة يراد تنفيذها في مركز مسؤولية وبالتالي يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

2- اعتماد الموازنة على التنبؤ: التنبؤ هو توقع أحداث مستقبلية, وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل, وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة, و يجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر و عدم التأكد.

3- الشمول: يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة, بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية, وكذلك كل الجوانب الكمية و المالية.

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

5- المشاركة في الإعداد: يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة, ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركوا في إعدادها.

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

و الذي يتكون من (la gestion budgétaire) تعتبر الموازنات جزء من نظام تسيير الموازنات

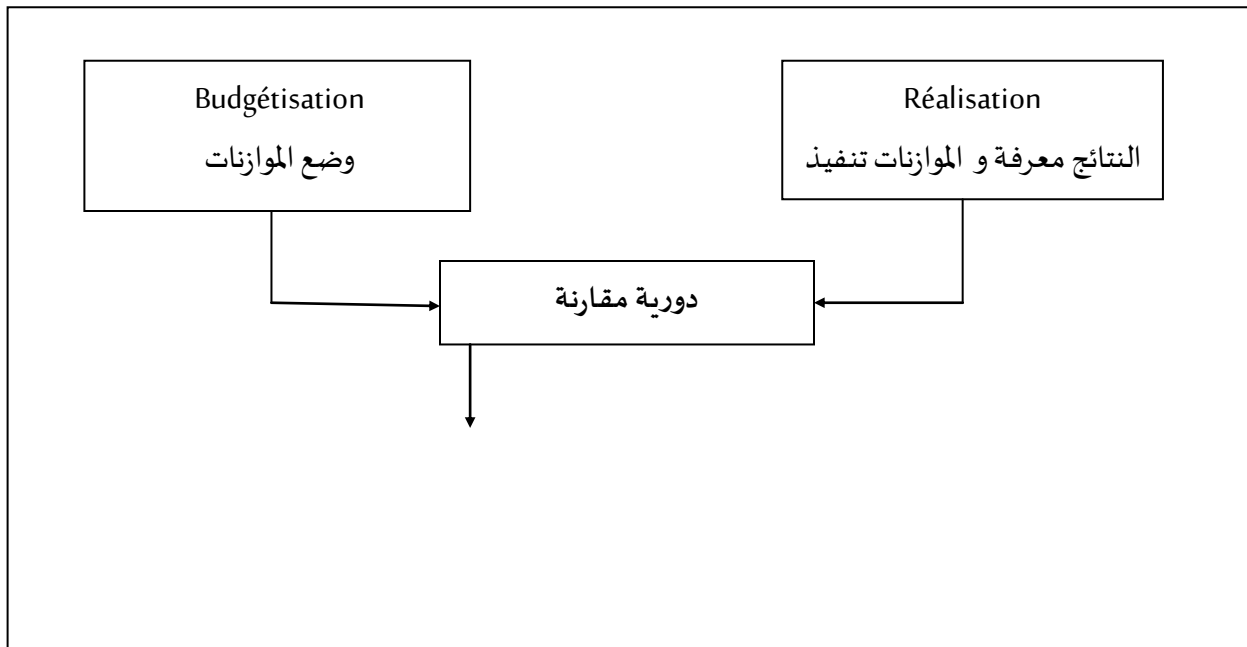
مرحلتين متميزتين<sup>1</sup>:

وضع الموازنات (la budgétisation).

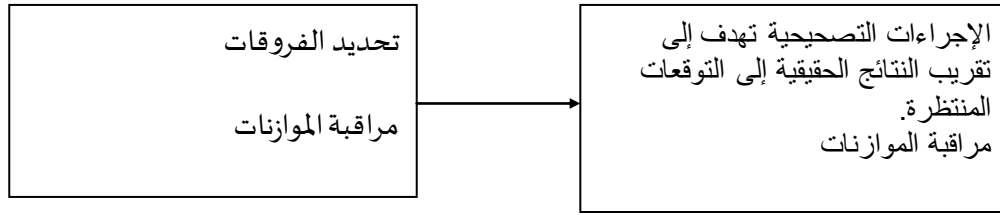
(مراقبة الموازنات (le contrôle budgétaire).

و يمكن تمثيل نظام تسيير الموازنات في الشكل التالي:

الشكل رقم 2.3: تسيير الموازنات



القرار



المصدر: Claud Alazard, Sabine Sépari, Op Cit, P 275

وبالتالي تعتبر تسيير الموازنات بهذه الصورة نظاما مساعدا على مراقبة التسيير و على إتخاذ القرار، باعتبارها تساعد على تحديد الفروقات ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة ككل. فتسيير الموازنات هي وظيفة جزئية من مراقبة التسيير، ويمكن تحديد دور مراقب التسيير في هذا الإطار على النحو التالي:<sup>1</sup>

1 - عليه أن يحدد إجراءات وضع الموازنات (برامج الإعلام الآلي logiciel, المطبوعات, الآجال, نشر وتوزيع الوثائق, المعطيات الإحصائية, المؤشرات الاقتصادية, فرضيات تطور كتلة الأجور, التضخم... إلخ).

2- عليه تحديد وإظهار إجراءات متابعة الموازنات) برامج الإعلام الآلي, المطبوعات, الدوريات, مستوى المعلومات... إلخ)

3- يضع نفسه تحت تصرف المسؤولين لمساعدتهم على وضع الموازنات انطلاقا من التنبؤات الخاصة بنشاطات مراكزهم.

4- يقوم بمراقبة الانسجام بين مختلف الموازنات على مستوى المؤسسة ومراكز الأرباح وذلك بتفادي الاستعمال المزدوج, الاستثمارات المبعثرة, الإغفالات... إلخ.

5- يقوم بضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة ويقدم غالبا تعليقات وملاحظات للمسؤولين حول الموازنات الموضوعية كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها.

6- يقوم بتحليل تقارير الموازنات (الفروقات) الواردة من مختلف وحدات التسيير.

7- يقوم بمبادرة منه أو بطلب من المسؤولين بالمساعدة على إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

8- يشارك في وضع نظام المعلومات الذي هو لوحات قيادة.

المطلب الثاني: مسار إعداد الموازنات التقديرية

تمتد عادة الإجراءات الموازنانية من 4 إلى 6 أشهر ويمكن تقسيمها إلى 5 مراحل كبرى وهي:<sup>2</sup>

1- تبلغ المديرية العامة أهداف المخطط العملي وكذلك المعلومات المتعلقة بالمحيط) التي يقدمها مراقب التسيير) إلى مسؤولي المراكز.

2- يقوم كل مسؤول مركز بوضع مشروع موازنة أو موازنة أولية مؤقتة (pré-budget)

<sup>1</sup> - Jean Lochard, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998, P

27.

<sup>2</sup> - Armand Dayan, Op Cit, P 810.

## القرار

3-تجمع مشاريع الموازنات لفحص مدى انسجامها ويقوم مسؤولي المراكز ولجنة الموازنات بمناقشة الأهداف والوسائل التي ينبغي تسخيرها.

4-وضع الموازنات النهائية لكل مركز مسؤولية ثم تجميعها للوصول إلى الموازنة التقديرية للمؤسسة.

5-متابعة الموازنات و تعديلها تبعا لتطورات المحيط و النتائج المحققة.

## المطلب الثالث: الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية

تتبع كل الإجراءات الموازنة منطقا سلميا ومنطقا وظيفيا في نفس الوقت, وعليه يوجد تصنيفين كبيرين للموازنات وهما<sup>1</sup>:

أ- الموازنات العمودية: تعتمد هذه الموازنات على المنطق السلمي, و يتم وضعها حسب مراكز

(b). النوع B, منتج a, ورشة A, المسؤولية) مصنع

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

## الموازنة التجارية: (Budget commercial)

تتألف هذه الموازنة من موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع.

## \*موازنة المبيعات (Budget des ventes)

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

و يمكن حصر العوامل التي تؤثر على حجم المبيعات فيما يلي<sup>2</sup>:

أ-العوامل الخارجية: و تتمثل في:

-النمو الديمغرافي حيث يؤثر على خطة المبيعات على المدى الطويل.

-الأخذ في عين الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كمستوى العمالة والدخل والاستهلاك ومعدل

الاستثمار و توضيح أثرها على مبيعات المؤسسة.

-المنافسة القائمة في السوق بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة.

-تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة.

-التغيير في الأذواق.

-التقلبات الموسمية و الدولية.

ب-العوامل الداخلية: والتي يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها:

-سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات.

-الطاقة الإنتاجية.

<sup>1</sup> --J.Orsoni, Op Cit P 117.

<sup>2</sup> - فركوس محمد, مرجع سبق ذكره, ص22

## القرار

-مدى الجودة في الإنتاج.

-سياسة تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدرة المستهلك.

وحتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة فعلى المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار كل العوامل السابقة وأن تقوم بعملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب والطرق العلمية التالية<sup>1</sup> :

-تقدير المبيعات باستخدام النماذج البسيطة التي تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي :حيث يتم تقدير الطلب المتوقع على منتجات المنشأة عن طريق حصر العوامل المؤثرة على هذا الطلب, ثم تتبع التطور التاريخي لهذا الطلب ودراسة الأحوال الاقتصادية السائدة ,والتحليل العام للسوق ,ونتيجة لهذه الدراسات يتم التنبؤ بالمبيعات و يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب انتشارا نظرا لبساطته لكن ما يعاب عليه هو عدم استناده على الأدلة الموضوعية.

-تقدير المبيعات باستخدام أسلوب الاستقصاء : يقوم هذا الأسلوب على استقصاء آراء مستخدمي السلعة ,و سؤال قطاع كبير من الأفراد عن آرائهم فيما يتعلق بالطلب على السلعة ,وقد يكون الاستقصاء مباشرا أو غير

مباشر ,وقد يعتمد على المقابلات الشخصية أو الإجابة على قائمة الاستقصاء ,و بناءا على نتائج هذه الاستقصاءات يتم إعداد تقديرات المبيعات ,وما يعاب على هذا الأسلوب هو صعوبة إجراء الاستقصاء المناسب في كل الأحوال إضافة إلى ارتفاع تكاليفه.

-تقدير المبيعات باستخدام الأساليب الرياضية :تعتبر النماذج الرياضية أدق أسلوب للتنبؤ بالمبيعات ومن أهم هذه النماذج نجد نموذج تحليل السلاسل الزمنية باستخدام طريقة المربعات الصغرى و كذلك تحليل الانحدار...إلخ.

وحتى يمكن إعداد تقديرات المبيعات بالدقة المطلوبة ,فإنه ينبغي على إدارة المؤسسة أن ترسم سياسة

التسعير الخاصة بها وأن تدرس الآثار المحتملة للسياسات السعرية المختلفة على أرباحها.

و يجب إظهار هذه التقديرات في موازنة المبيعات بالكميات والأسعار في نفس الوقت وذلك لتسهيل مهمة تقييم الأداء فما بعد ,فإذا كان تقدير المبيعات عبارة عن مجرد قيمة نقدية إجمالية فإن ذلك لا يمكننا من معرفة ما إذا كان الفرق بين المبيعات الفعلية والمبيعات المتوقعة ناجما عن فرق في حجم المبيعات أو ناجما عن فروق في الأسعار نفسها.

وبالتالي فإن الموازنة التقديرية للمبيعات تهدف إلى تحديد حجم النشاط البيعي التقديري للمؤسسة

وذلك على أساس موسمي أو على أساس المنتجات أو مناطق البيع أو العملاء أو الجمع بين بعض هذه الأسس.

**\*موازنة مصاريف البيع: (Budget des coûts commerciaux)**

تتألف المصاريف البيعية من مصاريف تسويق المنتج مثل مصاريف الدعاية و الإعلان ومصاريف نقل

<sup>1</sup> - أحمد نور ,فتحي السوافيري ,المحاسبة الإدارية ,الاسكندرية ,الدار الجامعية ,ص74.



## القرار

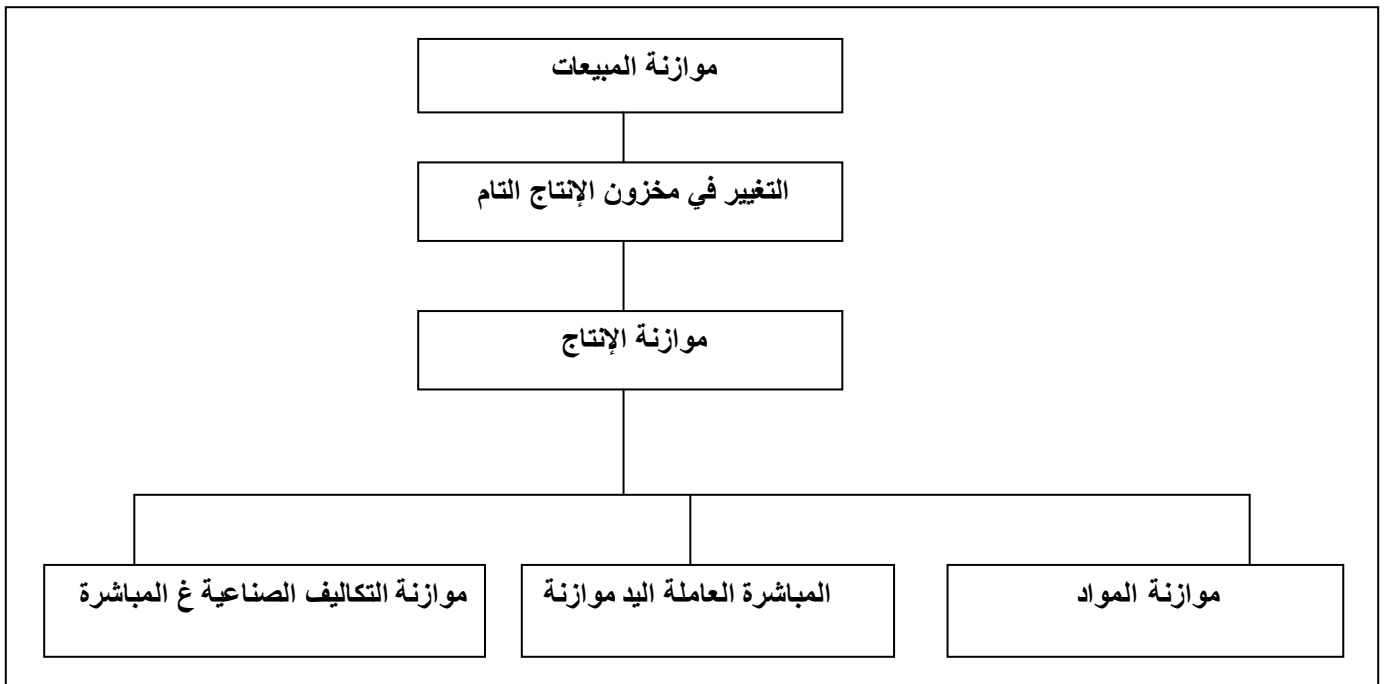
المبيعات وعمولة رجال البيع وتكلفة العينات الموزعة على الجمهور لاجتذابهم وتعريفهم بالمنتج<sup>1</sup>. إن الهدف من تقدير هذه الأعباء هو متابعة و مراقبة هذه الأعباء و غالبا ما يتم تقدير هذه الأعباء على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة تماشيا مع التعديلات في كمية المبيعات التقديرية بحيث إذا زادت المبيعات التقديرية عن مبيعات العام الماضي بنسبة معينة نقوم بإضافة نفس النسبة إلى أعباء البيع والتوزيع و بالتالي فإن هذه الأعباء تتأثر بحجم المبيعات للفترة و عليه يمكن النظر إلى موازنة المبيعات كأساس لموازنة مصاريف البيع.

و يمكن تقسيم هذه التكاليف من ناحية علاقتها بالنشاط إلى تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة ,حيث نجد أن التكاليف الثابتة لا تتأثر بتغير حجم النشاط و تبقى ثابتة خلال فترة من الزمن و من أمثلتها نجد تكاليف الإعلان , أما التكاليف المتغيرة فهي تلك التي تتغير في مجموعها مع أحجام النشاط بحيث توجد علاقة طردية بين حجم النشاط وحجم هذه التكاليف فإذا زاد حجم النشاط بنسبة معينة زادت هذه التكاليف بنفس النسبة و من أمثلتها نجد عمولات رجال البيع.

## موازنة الإنتاج : (Budget de production)

بعد أن يستقر رأي إدارة المؤسسة على سياسة المبيعات والأسعار والمخزون تكون الخطوة التالية هي إعداد تقديرات الإنتاج بالنسبة لكل نوع من المنتجات وذلك للوفاء بالمبيعات الخارجية والمخزون المطلوب هو كما المختلفة المستلزمات تقديرات بقية إعداد في الأساس الإنتاج موازنة وتعتبر ,باستمرار وجوده موضع في الشكل التالي:

## الشكل رقم 3.3: العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى



<sup>1</sup> - منصور السعيدة, المحاسبة الإدارية, عمان, مؤسسة رام, 1993, ص 253

## القرار

المصدر: أحمد نور , فتحي السوافيري , مرجع سبق ذكره , ص 97

و بالتالي يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج عند شروعه في وضع موازنته إلى<sup>1</sup>:

-تقدير المخزونات الموجودة (مخزون أول المدة و مخزون آخر المدة للسلع)

-و تقدير النشاط الأدنى الضروري لضمان مبيعات الفترة المغطاة بواسطة موازنة المبيعات والتي

يطلعونه عليها المسؤولين التجاريين ,وبالتالي يحدد برنامج الإنتاج بالطريقة التالية:

$$\text{برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج) = المبيعات المقدره + المخزون السلعي لآخر مدة - المخزون}$$

و يتم إعداد موازنة الإنتاج على أساسين:

الأول : على أساس البرامج التي ترغب المؤسسة في تنفيذها.

الثاني : على أساس المسؤولية عن هذا التنفيذ.

تهدف الموازنة التقديرية على أساس البرامج إلى إيضاح كافة الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها, و تفيد هذه الموازنة و ما يلحق بها من دراسات في دراسة التوازن بين كافة برامج المؤسسة.

أما الموازنة التقديرية للإنتاج على أساس المسؤولية فهي تعرض خطط الإنتاج بدلالة الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها ,و من ثم فهي تعتبر أداة للرقابة على المستويات الإدارية المختلفة داخل الهيكل الوظيفي للمؤسسة.

وبعد إعداد موازنة الإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد موازنة المواد الأولية وموازنة اليد العاملة المباشرة وموازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة.

-إن الهدف من الموازنة التقديرية للمواد الأولية هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج (أي معرفة احتياجات برامج الإنتاج بالكمية والقيمة). و المعادلة التالية تبين كمية المواد الأولية اللازمة لبرنامج الإنتاج:

-بعد تحديد المواد المباشرة التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج يتم إعداد الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة ,و تعتبر اليد العاملة المباشرة من أهم عناصر الإنتاج وتكلفتها تمثل قسما كبيرا في تكلفة الإنتاج ولهذا من الواجب معرفة عدد ساعات العمل المطلوبة لصنع وحدة واحدة من المنتج النهائي وكذلك مجموع الساعات اللازمة لتحقيق كمية الإنتاج المطلوبة, هذا من جهة ,ومن جهة أخرى لابد من تقدير تكلفة الأجور (سعر ساعة العمل /يوم).

<sup>1</sup> - Jean Lochard , Op Cit, P 80.

## القرار

للحصول على تكلفة اليد العاملة المباشرة يتم ضرب المجموع المتحصل عليه من المعادلة السابقة في تكلفة الساعة الواحدة، أما بالنسبة لتكلفة العمل غير المباشر فتضم إلى الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة.

تشمل الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة: الإهلاكات، القوى المحركة، التوريدات، الصيانة، الإيجار، التأمينات على المؤسسة، تكاليف المواد والأجور غير المباشرة، المصاريف التي تنفق لأجل تحسين الإنتاج... إلخ<sup>1</sup>

تعتبر هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة على المصاريف وذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية:

و يتم إعداد هذه الموازنة باتباع الخطوات التالية:

-نقوم بتحديد جميع المصاريف وتقديرها.

- الفصل بين عناصر المصاريف الثابتة وعناصر المصاريف المتغيرة<sup>2</sup>

-نقوم بتوزيع هذه المصاريف على أقسام الإنتاج و الخدمات.

-نضيف المصاريف الصناعية المتغيرة إلى المصاريف الثابتة: للحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية للفترة القادمة.

### موازنة التموينات: (Budget des approvisionnements) :

إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات هو ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة و بأقل تكلفة و بالتالي تعتمد هذه الموازنة على احتياجات برنامج الإنتاج مع مراعاة مخزون أول مدة وآخر مدة للمواد المشتراة كالتالي:

### الموازنة التقديرية للمصاريف العامة والإدارية: (Le budget des frais généraux)

على عكس التكاليف السابقة (البيع - العمل - التموين) والمرتبطة بصفة مباشرة مع نشاطات المؤسسة نجد نوعاً آخر من التكاليف لا ترتبط مباشرة بالنشاطات السابقة وهي المصاريف العامة والإدارية و تشمل هذه المصاريف بصورة عامة مصاريف إدارة المنشأة بشكل عام مثل رواتب الإدارة العليا واستهلاكات الأصول المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة كالسيارات و مباني الإدارة و الأثاث و مصاريف الضيافة و التبرعات الخيرية لمساعدة المجتمع المحلي و ما شابه ذلك وعموماً هناك طريقتين لتقدير هذه المصاريف وهما<sup>3</sup>:

الطريقة التقليدية: و تمر بالمراحل التالية:

-يقوم كل قسم (البحث والتطوير، مراقبة التسيير، تسيير المواد البشرية... إلخ) بتحديد تقديرات القسم الذي يقع تحده إشرافه وذلك بالاعتماد على نتائج الفترات السابقة و مع إتخاذ التعديلات اللازمة.

<sup>1</sup> - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 117

<sup>2</sup> - المصاريف الثابتة تتعلق بتوفير الطاقة الإنتاجية للمؤسسة سواء استخدمت هذه الطاقة أم لا مثل أجور المشرفين، أما المتغيرة فتتغير مع تغير حجم الإنتاج كالأجور المباشرة للعمال حسب عدد ساعات العمل.

<sup>3</sup> - محمد فرأوس، مرجع سبق ذكره، ص 228

## القرار

-تقوم الإدارة العليا بتحديد المبلغ التقديري المخصص لجميع الأقسام مسبقا و يعتبر هذا المبلغ هدفا لا يمكن تجاوزه.

-يجتمع مسؤولي الأقسام المختلفة لتوزيع مقدار المصاريف المحددة من طرف الإدارة العليا على الأقسام المختلفة, ويوزع هذا المقدار من المصاريف على الأقسام حسب تقديرات كل قسم, ولكن غالبا ما تكون تقديرات الأقسام أكبر من تقديرات الإدارة العليا مما يتطلب انعقاد اجتماعا للتفاوض وقد يؤدي تخفيض مبلغ المصاريف إلى نشوب نزاعات.

## طريقة نظام موازنة الأساس الصفرى:

ظهر هذا النظام الجديد في مجال الرقابة على موارد المؤسسة وانتشر تطبيقه في المؤسسات منذ الذي يعتبر الأب لهذا النظام الجديد لاعداد Peter pyrr السبعينات, و يرجع الفضل في نشأة هذا النظام إلى الموازنات ويهدف هذا النظام إلى التقليل في الموارد الضائعة في المؤسسات الكبرى و أهم ما يميز هذه التقنية ما يلي:  
-نظام الموازنات ينطلق من الصفر, فهذا الأسلوب لا يعتبر أن موازنة الفترة السابقة يمكن استعمالها كأساس لاعداد موازنة الفترة القادمة.

-هذه التقنية تشترط التبرير الكلي لكل نشاط, وظيفة, مركز تكلفة و برنامج, كما تتطلب ترتيب كل نشاط حسب أهميته و مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة.

## 3- موازنة الاستثمارات (Le budget des investissements)

إن الموازنة الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل باختيار المشاريع الاستثمارية. وتستوجب الموازنة الاستثمارية القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي تستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها, ولكي يقبل المشروع الاستثماري يجب أن يمر على المراحل الآتية<sup>1</sup>:

- 1- حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من طرف المستويات المختلفة في المؤسسة.
- 2- القيام بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة وتحديد كل الآثار التي ستترتب عنها, و من بين هذه الدراسات التقنية والدراسة التجارية.
- 3- القيام بتجميع كل البيانات المتعلقة بكل اقتراح أو بديل استثماري ثم القيام بإعداد موازنة تتضمن النفقات والإيرادات المقدر لكل مشروع من المشاريع المقترحة خلال سنوات حياته الإنتاجية.
- 4- المفاضلة بين المشاريع المقترحة وفقا لمعايير معينة ثم بعد ذلك نحدد المبلغ المخصص للاستثمار في هذه المشاريع و في الأخير نقوم بإعداد الموازنة العامة الاستثمارية.

## 4- الموازنات العامة (Les budgets généraux)

و يقصد بها موازنة الخزينة و الوضعية المالية التقديرية للمؤسسة و هي تلخص مجمل الموازنات الأخرى:

## أ- موازنة الخزينة (Le budget de trésorerie)

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره, ص168

## القرار

ترجم موازنة الخزينة معطيات الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات والمقبوضات وذلك من أجل أخذ الوقت الكافي للتخطيط لتغطية أي عجز متوقع في النقد أو استثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن. ولعل أهم أغراض موازنة الخزينة هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية إذ لا يكفي في وقتنا الحاضر أن تكون المنشأة نامية وذات ربحية جيدة بل يجب أن تكون قادرة على تأمين السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات والمصروفات التي لا تحمل التأخير.

تتكون مقبوضات المؤسسة بشكل رئيسي من أثمان المبيعات النقدية و أقساط المبيعات الآجلة المحصلة بالإضافة إلى مقبوضات عوائد الاستثمارات والإيرادات المختلفة.

أما المدفوعات الرئيسية للمؤسسة فتتكون من أثمان المشتريات النقدية و أقساط المشتريات الآجلة و المصاريف البيعية و الإدارية و المصاريف المتفرقة الأخرى، إضافة إلى تسديدات الدائنين و دفعات فوائد وبعده إعداد تقديرات المقبوضات والمدفوعات نقوم بطرح القروض الدائنة و أقساطها و ما شابه ذلك المدفوعات من المقبوضات مع الأخذ بعين الاعتبار الرصيد النقدي في أول المدة حتى نستطيع تحديد هل سيكون هناك زيادة أو نقص في السيولة النقدية و بالتالي يتبين للمؤسسة هل هي في حاجة إلى تمويل دائم أو مؤقت حتى نخطط للاقتراض الطويل أو القصير المدى. وبهذه الصورة فإن موازنة الخزينة تشكل أداة جيدة لاختبار الواقع ومعرفة فيما إذا كانت مخططاتنا جيدة أم لا<sup>1</sup>

## ب- الوثائق الشاملة التقديرية: (Les documents de synthèse prévisionnels)

ويشكل إنجاز الوثائق الشاملة التقديرية) جدول حسابات النتائج والميزانية التقديرية الختامية (المرحلة الأخيرة من بناء الموازنة.

ويعتبر جدول حسابات النتائج وثيقة رئيسية، فهي تبين لنا النتيجة المتوقعة في مرحلة التقديرات كما توفر للمؤسسة الفرصة لأخذ نظرة شاملة عن انحرافات الاستغلال في مرحلة الرقابة.

أما الميزانية العامة التقديرية فهي وثيقة تسمح لنا بالتأكد من تحقيق التوازن للمؤسسة (الأصول والخصوم)، ويتم إعدادها بعد إعداد موازنة الخزينة و جدول حسابات النتائج.

## المبحث الثالث: لوحات القيادة

تمهيد:

هل سبق و أن قدت سيارتك من دون مؤشرات السرعة، المسافة وكمية البنزين الموجودة و درجة حرارة المحرك؟

إذن فكيف يمكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسساتهم دون أن يكون بإمكانهم الاطلاع مباشرة على مستوى نشاطات كل المصالح، تنبؤات السيولة، واتجاه تغير التكاليف... إلخ؟

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، و هي تنتهي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم

<sup>1</sup>-Didier leclère, Gestion budgétaire, Paris, Edition eyrolles, 1993, P135.

## القرار

المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات, وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

## المطلب الأول: تعريف لوحات القيادة

لماذا تستخدم لوحات القيادة ؟

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

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

و سنحاول فيما يلي إعطاء أهم التعاريف الواردة عن لوحات القيادة:

- لوحة القيادة هي أداة تلخيصية (outil de synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية. وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسة<sup>1</sup>

- لوحة القيادة هي وسيلة رقمية (instrument numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية, وهي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم<sup>2</sup>.

- لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات, وتتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد (من 5 إلى 10) وضعت بكيفية تسمح للمسيرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل

التي تؤثر عليها في الأجل المناسبة<sup>3</sup>

- لوحة القيادة هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفريق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة, وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها<sup>4</sup>.

- لوحة القيادة هي وسيلة للقيادة وهي أداة:

\* موجهة إلى كل مسؤول عملي.

\* تعكس ما يجري و قابلة للتكيف.

<sup>1</sup> - <http://www.educnet.education.fr>.

<sup>2</sup> - <http://www.Directioninformatique.com>

<sup>3</sup> - Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000, P1133.

<sup>4</sup> - Daniel Boix, Bernard Feminier, Le tableau de bord facile, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004, P4

## القرار

\*تركز على الجوانب الهامة و تترجم الاستراتيجية المختارة.

\*مصاغة بلغة عملية.

\*تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة.

و يبين هذا التعريف أن المعلومات التي تقدمها لوحات القيادة تتميز بأنها<sup>1</sup> :

• قليلة العدد

• مهمة بالنسبة للمسؤول المعني.

• يمكن الحصول عليها بسرعة.

• مفهومة و سهلة الترجمة.

• مقدمة بطريقة فعالة (منحنيات , جداول , فروقات , نسب)

يتموقع نشاط مراقب التسيير في التنظيم العام للوحات القيادة على مستويين<sup>2</sup> :

-المستوى الأول :يقوم مراقب التسيير هنا بمساعدة المسؤولين على تعريف لوحات القيادة خاصة بكل منهم مساعدتهم على تحديد قائمة المؤشرات , (و بالتالي فإن نشاط مراقب التسيير هنا هو نشاط دعم للمسؤولين بهدف تحفيزهم على ضبط واستعمال لوحات القيادة الخاصة بكل منهم.

-المستوى الثاني : يقوم مراقب التسيير هنا بمساعدة المسؤولين على تحليل النتائج وتفسيرها لاتخاذ قرارات التسيير الملائمة سواء لجزء من النشاط أو للمؤسسة ككل.

المطلب الثاني : خصائص لوحات القيادة

ينطلق التصور الكلاسيكي للوحات القيادة من الفرضية التالية , أن متخذ القرار عقلائي ويستطيع أن يفهم كل المعلومات و يتخذ كل أنواع القرارات .وبالتالي يكفي أن يكون متخذ القرارات مزودا بكل المعلومات ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة<sup>3</sup>

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

فإذا كانت هذه المعلومات مفيدة لتقديم صورة عن المؤسسة ولتقييم الخسائر ...ففي المقابل غير قابلة

للاستعمال في ميدان القيادة لأنها:

\*تقتصر فقط على المعلومات المالية والمحاسبية

\*بالإضافة إلى أنها غير ملائمة نظرا لكبر حجمها ولتأخر تاريخ صدورها وبالتالي فإن هذا النوع من لوحات القيادة كان يؤدي إلى تخفيض سرعة العمل<sup>4</sup> , كل هذا كان في ظل محيط مستقر تسعى المؤسسة فيه إلى تحقيق هدف واحد وهو تخفيض التكاليف لزيادة الربح.

<sup>1</sup> -Armand Dayan, Op Cit, P 850

<sup>2</sup> -P.L Bescos et autres, Op cit, P 341.

<sup>3</sup> - Alain fernandez, Les nouveaux tableau de bord des décideurs, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002, P7.

<sup>4</sup> - Bernard Colasse, Op Cit, P1135

## القرار

لكن مع تغير خاصية المحيط وارتباطه بظروف عدم الاستقرار والتأكد وجد متخذ القرارات نفسه مجبرا على اتخاذ أفضل القرارات وبسرعة, وهذا ما جعل من النماذج الحديثة للوحات القيادة أدوات سريعة لاتخاذ القرارات وللتسيير العام للمؤسسة<sup>1</sup> وأطلق على هذا النوع من لوحات القيادة اسم لوحة القيادة الاستشرافية أو التنبؤية (le tableau de bord prospectif) وتميزت لوحات القيادة هنا بأنها:

\*أداة تلخيصية : حيث أصبحت تحتوي على عدد محدود من المؤشرات) في الغالب من 5 إلى 10 والتي تساعد على تقديم المعلومات الأساسية لكل مسؤول عملي, فكثرة المؤشرات والمعلومات لا يسمح باتخاذ القرارات الملائمة في الأوقات المناسبة لأنها تؤدي إلى صعوبة قراءة لوحة القيادة و كذلك إلى تضييع الوقت.

كما تميزت المعلومات المقدمة من طرف لوحة القيادة الحديثة بأنها ملائمة وموافقة للعوامل الأساسية للنجاح المرتبطة بكل مسؤول بالإضافة إلى أنها أصبحت تقدم بطريقة فعالة تسهل عملية استعمالها (منحنيات, جداول).

أداة تضم مؤشرات مالية وغير مالية : منذ 1992 اقترح كل من Kaplan و Norton في عدة مقالات أن تسيير المؤسسات بالاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية, بحيث تأخذ بعين الاعتبار إنشغالين أساسيين:

- تحقيق الهدف وليس فقط استرجاع المسار المتبع
- خلق القيمة وليس مجرد تخفيض التكاليف.

جمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة قيادة متوازنة<sup>2</sup> « équilibré » من أجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية<sup>3</sup> :

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

\*أداة سريعة لاتخاذ القرارات : ففي ظل محيط سريع التغير لابد من اتخاذ قرارات فورية و سريعة لأنه من النادر أن تتوفر فرصة الحظ الثاني<sup>4</sup> .

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

<sup>1</sup> - [http:// www.Eylolle.com](http://www.Eylolle.com)

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

<sup>3</sup> -Bernard Colasse, Op Cit, P1139.

<sup>4</sup> -Alain Fernandez, Op Cit, P 26.



## القرار

## \*أداة للتسيير العام (Instrument de management globale):

يرى كل من Kaplan و Norton أن لوحة القيادة ليست مجرد أداة لقياس مدى تحقق النتائج و إنما هي أداة للتسيير العام لأنها<sup>1</sup> :

- تعطي معنى للأحداث أو الأعمال بإعطائها تمثيلا مشتركا لمهمة المؤسسة ككل.
- تظهر رغبة في التغيير (تفكير و توضيح استراتيجي مسبق قبل وضع لوحة القيادة وذلك على جميع مستويات الإدارة، مع احتمال إعادة النظر في الهيكلية).
- تضغط على السلوكات الشخصية للأفراد بتقديمها أهداف تفصيلية (الكمية، الأجال) و التي تستخدم لاحقا من طرف نظام التحفيز.
- تدفع إلى تحسين الجودة و التعلم في مجال المنظمة.
- لا فائدة من وضع لوحة قيادة إذا كانت<sup>2</sup>:

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

## المطلب الثاني: أنواع المؤشرات

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

## تعريف المؤشر (l'indicateur)

\*المؤشر هو معلومة رقمية مختارة، هدفها تقديم حسابات أو تقارير دورية متقاربة عن معدلات تنفيذ وإنجاز المهام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -Bernard Colasse, Op Cit, P 1140.

<sup>2</sup> -<http://www.qualité.Velay.Greta.fr>.

<sup>3</sup> - سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير. جامعة الجزائر، 2000. 1999، ص 2 - - 127

## القرار

\*المؤشر، المتغيرة الأساسية، الدليل، معيار المراقبة...وما إلى ذلك من التسميات المختلفة التي تدل كلها على العنصر الأساسي للوحات القيادة، دور المؤشر هو قياس مدى تحقق الهدف أو الأهداف والإشارة إلى مستوى النتيجة المحققة<sup>1</sup>.

\*على المستوى التطبيقي، يجب أن يكون تعريف المؤشر دقيقا جدا، فكل مؤشر ينبغي أن يتضمن توضيحا للمعلومات التالية<sup>2</sup>:

-البيان (اسم المؤشر) مثلا: الزمن المتوسط لتركيب جهاز التلفاز (س).

-العلاقة المطبقة لحسابه.

-كشف لمصادر المعلومات مثلا: المصادر التي يمكن استغلالها للحصول على أزمدة تركيب أجهزة التلفاز.

-الدورية مثلا: سيتم حساب هذا المؤشر كل شهر ويتم تجميعها في نهاية السنة.

-المسؤول: من يحسبه؟ من يراقبه؟ و لمن هو موجه؟

-طريقة التقديم: رقم، منحى، أشكال بيانية...

-مرجعية أو هدف: ما هو المستوى الجيد للمؤشر؟

### أنواع المؤشرات

لاختيار المؤشر بطريقة سليمة وتحديد قيمته، فإنه من المفيد الرجوع إلى التصنيفات المختلفة التالية 1:

#### 1- مؤشر النتيجة ومؤشر المتابعة: (Indicateur de résultat et indicateur de suivi)

-مؤشر النتيجة: يقوم بقياس النتيجة النهائية للأداء أو لحدث معين بعد الإنجاز.

-مؤشر المتابعة: يقوم بقياس مستوى تطور الأداء و العمل خلال فترة الإنجاز.

مثال: مؤسسة تنتج تجهيزات منزلية و تسعى إلى تحسين إرضاء زبائنها بإقامتها مصلحة للصيانة(خدمة ما بعد البيع) قادرة على تقديم خدمات الصيانة لزبائنها في فترة لا تتجاوز 48 ساعة.

-فمؤشر المتابعة هنا مثلا: هو قياس نسبة المواعيد خلال 48 ساعة.

-أما مؤشر النتيجة فهو قياس درجة رضى الزبائن (دد المواعيد التي قدمت لها خدمات الصيانة

خلال مدة لا تتجاوز 48 ساعة).

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

-يستعمل مؤشر المراجعة لاعلام المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج المحققة.

-أما مؤشر القيادة فهو يسمح بقيادة العمل أو الأداء أثناء القيام به مما يساعد على التحكم في النشاطات.

مثال: يمكن لسائق مكلف بقيادة سيارة من المدينة "س" إلى المدينة "ص" بأقصى سرعة و ضمان

واقتماد ممكن أن يستعمل مؤشرات المراجعة التالية: الزمن المستغرق في الرحلة، عدد المخالفات المعاقب عنها،

عدد تجاوزات السرعة المسجلة في اللعبة السوداء، كمية البنزين المستهلكة...

<sup>1</sup> - Dominique Tissier, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep édition, 1987, P314.

<sup>2</sup> - René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2ème Edition, Paris, Dunod, 2002, P83.

## القرار

و مؤشرات القيادة التالية : سرعته في لحظة معينة , عدد دورات المحرك في الثانية , السرعة المسموح بها في ذلك الجزء من الطريق...

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

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

- أما المؤشر غير المالي , فهو ذلك الذي يستند على معطيات فيزيائية عملية (physico- opérationnelle) مثل : الحجم , الزمن , المخزون<sup>1</sup> ...

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

- المؤشر المركب هو ذلك المؤشر الذي يحدد بناء على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة وإجمالية مثل سعر التكلفة المتوسط لمنتوج ما.  
- أما المؤشر المستهدف , فهو ذلك الذي يقتصر فقط على مظهر محدد و خاص مثل : الزمن اللازم لتغيير أطر عجلات الشاحنة<sup>2</sup> "أ"

و حتى يكون المؤشر مصدر ثقة لا بد أن تتوفر فيه الشروط التالية<sup>2</sup> :

1- الملاءمة والمصدقية : و ترتبط هذه الخاصية بضرورة تلبية المؤشر لاحتياجات المستفيدين منه بصورة جيدة أي تلبيته للمعلومات المطلوبة و التي هم في حاجة إليها.

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

- إلزامية تغير المؤشر و تناسبه مع مستوى التغير الذي يطرأ على الظاهرة التي هي قيد التقدير أو القياس .  
و ضرورة ثبات مدول المؤشر في الزمان والمكان وهذا يعني أن المؤشر يقوم على أساس معطيات علمية و موضوعية و يتم إعداده من قبل مختصين و بالتالي لا يجب أن يخضع لتلاعبات أو تشوهات من قبل مستعمليه.

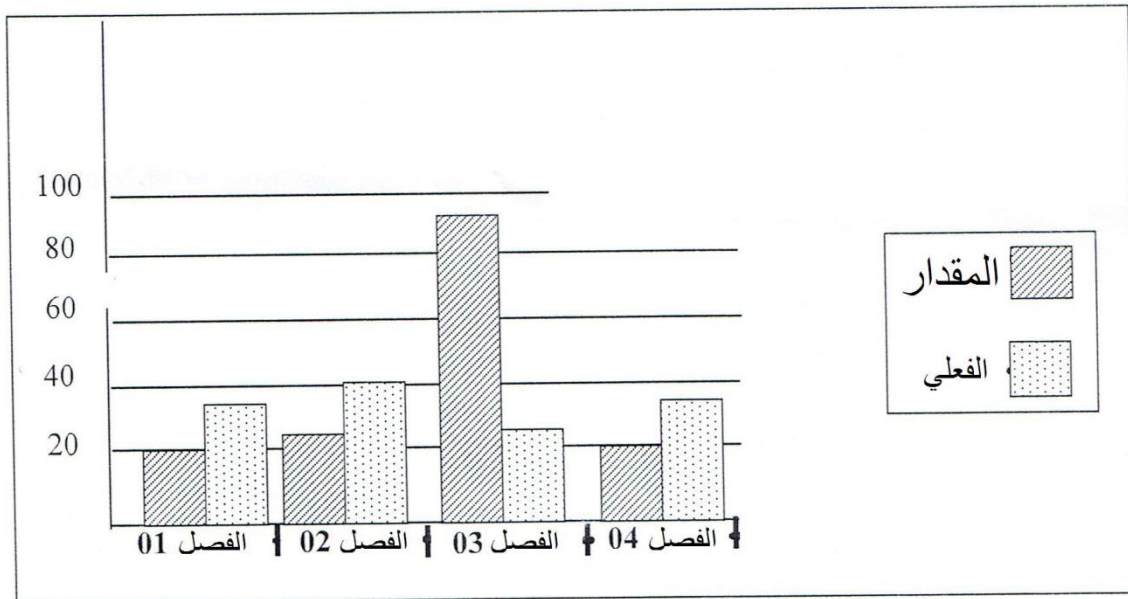
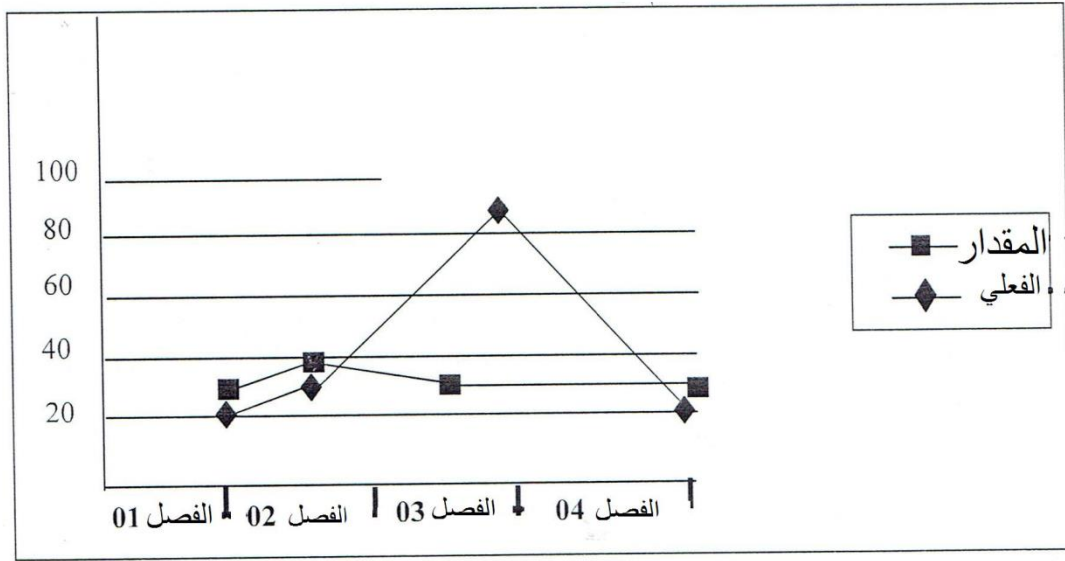
2- السرعة والسهولة : وهذا يعني سرعة الحصول على المعلومة وسهولة الوصول إليها ليتم استعمالها في الوقت المناسب . وعادة يفضل استعمال الأشكال البيانية باعتبارها تسمح لمستعملها باستخراج المعلومات بسرعة و سهولة و لكونها أكثر تعبيرا كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 4.3 : بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة

<sup>1</sup> -René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Op Cit , P 80.

<sup>2</sup> -- Dominique Tissier, Op Cit, P314.

القرار



المصدر: Armand Dayan, Op Cit, P852

## القرار

فضلا عما سبق هناك مجموعة أخرى من التوصيات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار

المؤشر<sup>1</sup> :

-لابد أن يكون المؤشر مرتبطا بهدف معين.

-لابد أن يسمح باتخاذ القرارات.

-يجب أن يكون واضحا و خاليا من أي غموض أو التباس.

المطلب الثالث : مراحل تصميم لوحات القيادة

تخضع عملية وضع و تصميم لوحات القيادة إلى نفس المراحل التي تطرقنا إليها عند عرضنا لكيفية

تصميم نظام مراقبة التسيير و هذا باعتبارها إحدى الأدوات الأساسية المكونة له.

و تضم عملية التصميم هذه مرحلتين (أنظر الشكل أدناه),تتمثل المرحلة الأولى في الدراسة التمهيديّة

والتي تعتبر ضرورية لأنها تهدف إلى التعرف على استراتيجية المؤسسة و تحديد مختلف المسؤوليات وكذلك

المتغيرات الأساسية للنجاح التي تحقق هذه الاستراتيجية.

أما المرحلة الثانية فتتمثل في عملية تصميم لوحات القيادة بالمعنى الضيق , وهي ترتبط باختيار

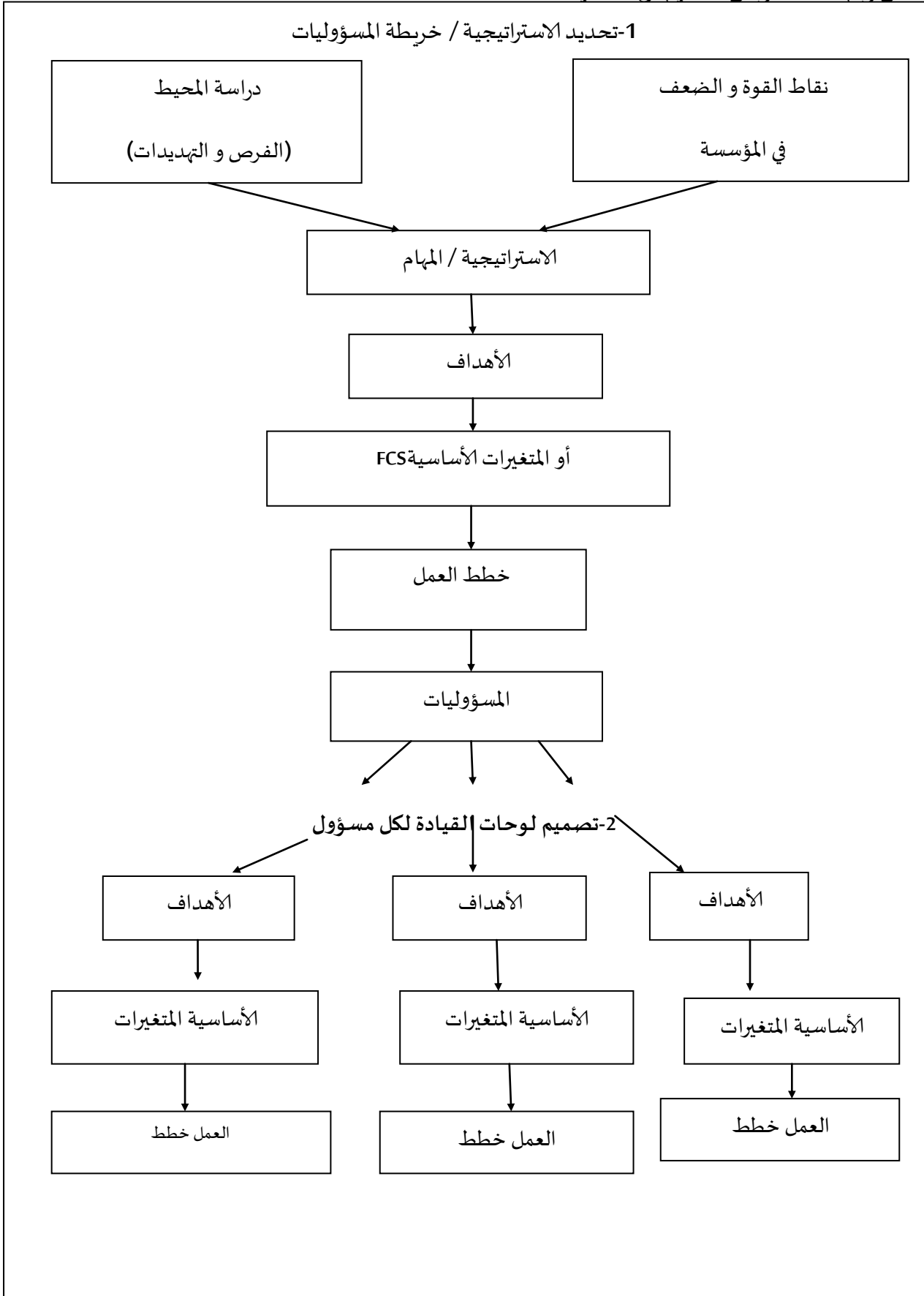
المؤشرات التي تسمح بمتابعة خطط عمل المسؤولين لتحقيق الأهداف الخاصة بكل واحد منهم<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - [http:// www.modesway.com](http://www.modesway.com).

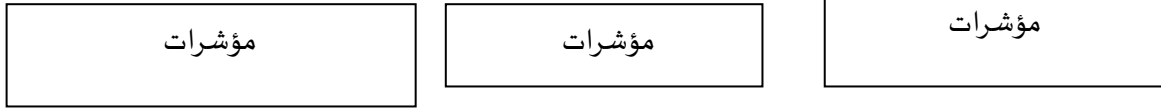
<sup>2</sup> -Armand Dayan, Op Cit, P 852.

القرار

الشكل رقم 5.3: مراحل تصميم لوحة القيادة



## القرار



المصدر: Armand Dayan, Op Cit, P853

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

تضم مرحلة تصميم لوحة القيادة أربع خطوات وهي<sup>1</sup>:

-تحديد المخطط التنظيمي للتسيير و المتغيرات الأساسية.

-اختيار المؤشرات المناسبة.

-البحث عن مصادر المعلومات.

-تصميم لوحة القيادة.

1-تحديد المخطط التنظيمي للتسيير و المتغيرات الأساسية:

يعرف المخطط التنظيمي للتسيير (L'organigramme de gestion) على أنه التمثيل الرسمي للمسؤوليات الممارسة حقيقة والاتصالات الموجودة بين مختلف المستويات التنظيمية وأنشطة المؤسسة, وهو بهذا إعادة تشكيل للمخطط التنظيمي للمؤسسة بطريقة تبين المسؤوليات الممارسة فعليا في الواقع. إن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد المسؤوليات الحقيقية الخاصة بكل مسؤول وكذلك وسائل العمل المتاحة لكل واحد منهم, وحتى يتمكن مراقب التسيير من تحقيق هذا عليه أن يقوم بإجراء مقابلات وحوارات مع مدير المؤسسة ومختلف المسؤولين حتى يطلع على النتائج المسطرة وخطط العمل الموضوعة لتحقيقها, كما عليه أن يقوم بدراسة الوثائق المستعملة والمنتجة من قبل كل مسؤول وكذلك التعرف على العلاقات التنظيمية و الوظيفية.

وبالتالي ينتج عن هذا التحليل تحديد لمراكز المسؤولية والمهام والأهداف الرئيسية لكل مركز و بالتالي

المتغيرات الأساسية الواجب مراقبتها.

2-اختيار المؤشرات المناسبة:

تتضمن هذه الخطوة وضع لكل متغيرة أساسية مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء

المهام والتعرف بأقصى سرعة على الانحرافات للتمكن من تصحيحها في الأوقات المناسبة.

وتتم عملية اختيار المؤشرات بمشاركة المكلفين بقياس و تقدير الأعمال والكفاءات (رؤساء المصالح) و

تعتبر مشاركة هؤلاء ضرورة بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط القوة و الضعف في المصالح و هذا ما يؤدي إلى تركيز المؤشرات على المتغيرات الأساسية.

<sup>1</sup>- عقون سعاد, مرجع سبق ذكره, ص150

## القرار

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

## 3- البحث عن مصادر المعلومات:

إن عملية اختيار المؤشرات لا ترتبط فقط بمجرد تحديد المهام والأهداف المراد تحقيقها, بل كذلك بإمكانية الحصول على المعلومات التي تسمح بحسابها واستعمالها في الوقت المناسب و من أجل هذا يقوم مراقب التسيير بدراسة نقدية لنظام المعلومات الخاص بالمؤسسة. وتشمل هذه الدراسة على المراحل التالية:  
-التأكد من توفر المعلومات انطلاقاً من قائمة المؤشرات المحددة في الخطوة السابقة, وكذلك التعرف على درجة صلاحيتها (جيدة, حسنة, متوسطة, رديئة, سيئة) و على المدة اللازمة للحصول عليها.  
-ثم يقوم مراقب التسيير بمساعدة المسؤولين العاملين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة.

ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات, فسيتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلاً  
مثلاً:

وضع وثيقة لمتابعة حركة المخزونات, وثيقة لتدوين ساعات الإنتاج...إلخ.

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

## 4- تصميم لوحة القيادة وتحديد قواعد استغلالها:

يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على اقتراح لوحات قيادة متكيفة مع الهيكلية الموجودة و ليس العكس, فإذا أدت عملية وضعها إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم رفضها, لهذا السبب يجب أولاً التكيف ثم في وقت لاحق يتم القيام بالتعديلات اللازمة لأنه حينها سيتم التعرف على عدد من النقائص و الأخطاء في التنظيم وتؤدي بذلك إلى إعادة النظر فيها بصفة آلية.

و يجب أن تظهر لوحات القيادة المعلومات الأساسية بوضوح, حتى تسمح باستغلالها بسرعة و تضمن الاتصال الجيد بين مستعملها و مسؤولهم.

و لتحقيق أفضل استخدام للوحات القيادة فمن الأفضل اتباع التعليمات التالية:

-استخدام نفس الشكل للوحات القيادة المستخدمة في مختلف المستويات التنظيمية, فتطابق التمثيل يسهل الحوار(جداول, أشكال...).

-أن تشمل لوحة القيادة الخاصة بكل مسؤول صفحة رئيسية أو عدة صفحات, تحمل المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط كل منهم, و يتم استعادة هذه الصفحة بنفس الشكل في لوحة قيادة المستوى الأعلى. ويمكن كذلك إدراج في أسفل الصفحة الانحرافات المستخرجة والإجراءات التصحيحية المتخذة لتصحيحها.

وفي الأخير يتم اختبار هذه اللوحات المقترحة لفترة محددة من الزمن لتحديد تلك القابلة للتطبيق الفعلي.



## القرار

## خلاصة:

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

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

واعتبارا من اللحظة التي تبني فيها النظرة التقديرية يمكننا أن نتصور سياقها خاصا لتحضير إتخاذ القرار وهو المسار الموازي, وبالفعل فإنه أثناء المناقشة الموازنية يتم الحزم في الخيارات الأساسية: تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى, شراء التجهيزات أو كراءها, الانطلاق في نشاط جديد...

إن الاعتماد على المحاسبة التحليلية والتسيير الموازي فقط غير كافي لأن المعلومات الناتجة عنهما تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة, لهذا السبب لابد من استعمال لوحات القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية, وكذلك باعتبارها أداة تلخيصية تسهل عملية إتخاذ القرارات بسرعة وفي الأوقات المناسبة.

مقدمة:

يعتبر نظام مراقبة التسيير إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل و للتحكم في التسيير ,يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية ,وأيضاً دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات و قياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

يتطلب هذا النظام شخص مؤهل يتمتع بقدرات وكفاءات عالية ويكون ملم بالمعلومات المالية والمحاسبة بالإضافة إلى العلوم الأخرى كالإحصاء و الرياضيات...إلخ و يدعى مراقب التسيير.  
و في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على إنشاء هذا النظام وعلى وضع نظام المعلومات الخاص به وكذلك مسار المراقبة وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تمهيد:

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات و تنوعها ومع تطور و تعقد العملية التسييرية ككل.

فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات و التنسيق فيما بينها.

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير واستخراج خصائصها

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج وتنوعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات ووضع مراقبة على المنفذين. و إن كانت مبادئ و طرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850 و 1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير للمساعدة على اتخاذ القرارات.

و حتى بداية السبعينات من القرن الماضي، قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير باتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه<sup>1</sup>:

- مسار للتخطيط، و لتسيير الموازنات و مراقبتها.
- بنية سلمية مجزأة عموديا إلى مراكز مسؤولية.
- نظام قيادة يعتمد على المزدوجة (أهداف-وسائل).

بعد ذلك، أجبرت التحولات الداخلية والخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه، وسائله واستعمالاته.

و فيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير:

الجدول رقم : 1.2 أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات و الإنجازات الفعلية بهدف مجازة المنفذين.
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة.
المقاربة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي

1 - Claude Alazard, Sabine Sépari, Op cit, P14.

يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة.
--------------------------------------

المصدر (بتصرف): Chaud Alzard, Sabine séparé, Op cit, PP 30 - 35 .

- و حتى يمكننا الوصول إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمها الكتاب و المتمثلة فيما يلي:
- عرفت مراقبة التسيير بأنها نظام يهدف إلى التحكم في التسيير ,وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة لنفسها لتضمن بقاءها و استمراريتها<sup>1</sup> .
  - وعرف Anthony مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد...و أنه تم استعمالها بفعالية و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة<sup>2</sup>
  - و قد أعطى Gervais تعريفا شبيها بالتعريف الذي قدمه Anthony لكنه أضاف ضرورة ملاءمة الموارد لأهداف المؤسسة ,وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الاستراتيجية المحددة.<sup>3</sup>
  - أما المخطط العام الفرنسي ,فقد عرف مراقبة التسيير على أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية و دورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة و السريعة كلما استدعى الأمر ذلك<sup>4</sup>
  - وذكر Guedj أن مراقبة التسيير تسمح للمنفذين (les exécuter) ب<sup>5</sup> :  
 - معرفة جوانب الضعف الداخلية و الخارجية .  
 - أن يكونوا في حالة يقظة.  
 - مراقبة اختياراتهم(وهذا يتضمن اتصال مستمر بين الميدان ومراقبة التسيير).  
 - تنسيق نشاطاتهم مع باقي المسؤولين.

1 - Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Secteur public et contrôle de gestion, Paris, Edition d'organisation, 1998, P21.

2 - - Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999, P194.

3 - Michel Gervais , Contrôle de gestion, 7ème Edition, Paris, Economica, 2000, P20.

4 - Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et budgets, 8ème Edition, Paris, Dalloz, 1997, p14.

5 - Nobeit Guedj, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000, P38.

- متابعة أفضل للعوامل الأساسية للنجاح.

\* كما عرفت مراقبة التسيير بأنها تهدف إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية حيز التنفيذ حتى تسمح للمسؤولين بتحقيق انسجام عام بين الأهداف, الوسائل, و النتائج<sup>1</sup>.

\* و يعرف Teller مراقبة التسيير بأنها مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح بالتدخل قبل, خلال وبعد الأداء, وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق المركزية, تلخص و تفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة<sup>2</sup>.

\* بينما يرى Schmidt مراقبة التسيير أنها مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة والمسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة<sup>3</sup>.

و بعد الجمع بين مختلف التعارف السابقة تمكنا من التوصل إلى تعريف شامل وهو أن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل، تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الانحرافات، وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل.

من هذا التعريف الأخير سنحاول استخراج الخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير:

1- إن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل:

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان والتي

تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة<sup>4</sup>.

يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة، ويسمح

هذا المسار بالتدخل قبل, خلال, وبعد الأداء.

هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد

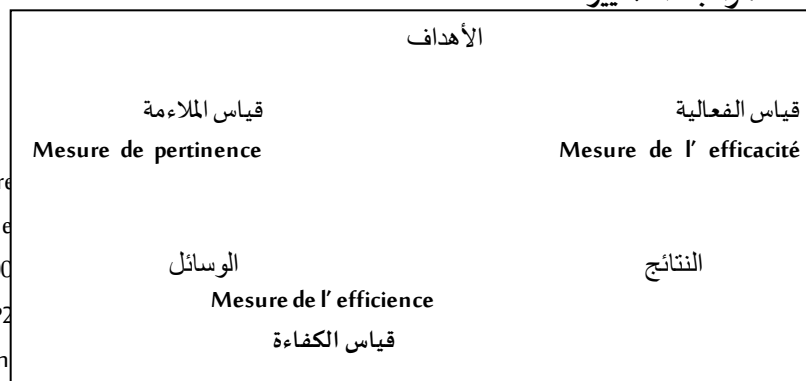
الموازنات التقديرية، كما تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء و كذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة و المحاسبة التحليلية.

2- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار و تعمل مراقبة التسيير على

اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين<sup>5</sup>:

الشكل رقم : 1.2 مثلث مراقبة التسيير



1 - Jean- Pierre jobard, Pierre

2 - Robert Teller, Le contrôle  
2002-2003 ص 52.

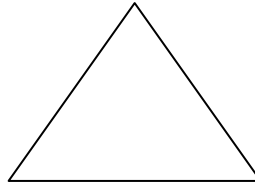
4 - Henri Bouquin, Op cit, P2

5 - P.L Bescos et autres, Con

ociété, 1999, P8.

3 - عقون سعاد, "مح

P38.



المصدر: Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Op cit, P: . 29

#### أ- العلاقة بين (الأهداف -الوسائل):

يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة متزامنة ومترابطة, فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى, فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة.

ومن جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية و توزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار للمؤسسة لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة فالمسؤول عن منتج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده, إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك (فيما يخص مصاريف النقل, الإشهار...), وبالتالي فإن العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلا مضاعفا للملاءمة:

- على المدى القصير: الملاءمة بين الأهداف والوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير.

- على المدى الطويل: الملاءمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الاستراتيجية, وهذه الأخيرة تتطلب أهدافا أبعد.

#### ب- العلاقة بين (الأهداف – النتائج):

تتضمن المرحلة الموالية مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة, ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة, أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة ويوصف المسؤول الذي يحقق هدفه بالفعالية. فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة<sup>1</sup>.

#### ج- العلاقة بين (الوسائل -النتائج):

يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة والمشكل الذي سيطرح لاحقا هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضبطت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة.

و السؤال المطروح هو: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة؟

وفي الأخير يمكننا القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية, الكفاءة والملاءمة, ويقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة, أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة (من حيث التكاليف و الوقت...), أما الملاءمة فهي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها<sup>2</sup>.

1 -Hacheette, Le dictionnaire francais, Alger, Edition Algerienne, 1993, p546.

2 - Robert Teller, Op cit, p10.

### 3-تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري:

أشار التعريف الذي قدمه المخطط العام الفرنسي فيما يخص نظام مراقبة التسيير أنه يهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة, والنتيجة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي<sup>1</sup> والتي تساعدهم على التحكم في أدائهم وعلى اتخاذ القرارات.

لكن مصطلح مراقبة التسيير (Contrôle de gestion) هو ترجمة عن اللغة الإنجليزية لمصطلح (Management), (control) وكلمة "Control" في اللغة الإنجليزية معناها أقرب إلى "التحكم Maîtrise" أكثر من "المراقبة" "Contrôle" في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى " بالفرنسية, وهذا لأن مصطلح "Contrôle" الزجر والمنع "Répression" أكثر منه بمعنى الحماية "Protection". وهو ما يجعل المسؤولين والعمال يتعاملون بتحفظ مع مراقب التسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن سيرها<sup>2</sup>.

وعليه فعلى مراقب التسيير أن يبذل جهده لإقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير وليس المراقبة بمعنى العقاب حتى يكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها.

كما عليه أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها حتى يتم التوصل إلى النتائج المطلوبة وفقا للاستراتيجية المسطرة, فتصبح بذلك عملية قياس النتائج و تحليل الانحرافات منطقية يرتاح لها الأفراد و يقتنعون بأنها أحسن وسيلة للتحكم على أدائهم وتحسينه.

### المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير كما رأينا سابقا إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:

#### -الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي:

سبق وأن تطرقنا إلى تعريف Anthony الذي يرى بأن مراقبة التسيير هي مسار يتأكد من خلاله المسيرين من أنه تم الحصول على الموارد و تم استعمالها بفعالية و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة.

أكمل Anthony تعريفه بتوضيح العلاقة بين مراقبة التسيير والاستراتيجية حيث أشار بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية.

و من هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:

- مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار Mécanisme de coordination de la décision

- مراقبة التسيير آلية للتنشيط Mécanisme d'animation.

#### الجدول رقم : 2.2 مراقبة التسيير آلية لتنسيق والتنشيط

آلية لتنسيق القرار	آلية للتنشيط
الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق	الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة, وهو

1 - Michel Gervais, (2000), Op cit, p9.

2 - Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Op cit, P21.

أفضل لمراحل و إجراءات تخصيص الموارد.	يتعلق بالجوانب الإنسانية(إقناعهم , مكافأتهم ,تحفيزهم ,تعليمهم)
--------------------------------------	--

المصدر: Robert Teller, Op cit, p: 09

كما أن تجزئة مراقبة المؤسسة إلى ثلاث نظم جزئية للمراقبة, تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير, فهي تندرج بين الخيارات الاستراتيجية والنشاطات اليومية, أي أنها بمثابة وسيط بينهما و هذا ما يوضحه الجدول الموالي:<sup>1</sup>

الجدول رقم : 3.2 الدور الوسيط لمراقبة التسيير

التخطيط الاستراتيجي	مراقبة التسيير	المراقبة التنفيذية
يهدف التخطيط الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها. تحدد فيما بعد سياسات الحصول و تحويل استعمال هذه الموارد. وترجم هذه السياسات إلى مخططات وموازنات تكون محل دراسة و متابعة باستمرار.	<p>مراقبة التسيير كوسيط</p>	يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام, التي تسمح بالتأكد من أهم المهام قد أنجزت بكفاءة و فعالية. تحدد هذه المراقبة الإجراءات الروتينية, كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة.

المصدر: Robert Teller, Op cit, P 09

وعليه فإن الدور الأساسي لمراقبة التسيير هو مساعدة الإدارة على قيادة أفضل للاستراتيجية وهذا من خلال متابعة تنفيذها, هذا ما يستلزم ضرورة إطلاع ومعرفة مراقب التسيير بالاستراتيجية حتى يتمكن من توفير المعلومات اللازمة التي تمتد من دراسة المحيط إلى غاية مؤشرات الأداء لضمان التنفيذ الناجح للاستراتيجية المحددة. -تصميم نظام للمعلومات:

يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به, يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية(المعلومات المحاسبية, المعلومات عن حالة السوق...) التي تساعد على اتخاذ القرارات.

1 - Jean-Louis Malo, Jean- Charles Mathes, L'essentiel du contrôle de gestion, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000, p10.



يعرف Lucas نظام المعلومات بأنه "مجموع الإجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و/أو مراقبة المنظمة"<sup>1</sup>.

و يجب على نظام المعلومات أن يسمح بمعرفة الحاضر والمستقبل كما يجب أن يكون: متكيفا مع طبيعة (حجم, هيكل) المنظمة، و فعالا(العلاقة بين الجودة و التكاليف).

وبالتالي يسعى مراقب التسيير إلى توفير الخصائص والشروط السابقة في نظامه، لذلك فهو في حاجة إلى معلومات تتصف بالدقة، الشمولية و المصدقية<sup>2</sup>

وإذا ما أردنا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بمدخلاته ومخرجاته والتحويلات الحاصلة به فإننا نجد ما يلي:

يلي:

- تتمثل المدخلات في: تكاليف وإيرادات المحاسبة العامة و معطيات أخرى للمحاسبة التحليلية، التدفقات المالية الخارجية و الداخلية إضافة إلى المدخلات الأخرى(الاستراتيجية، التسويقية...).

- تتمثل المعالجة في: الإجراءات المحاسبية، وضع الموازنات، حساب التكاليف و الفروقات .

- أما المخرجات فتتمثل في: الموازنات، المخططات، التكاليف، الفروقات... الخ

و بالتالي يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة أساسية لتقديم المعلومات الأساسية و المختلفة للإدارة العامة

ولرؤساء المصالح، وهو يحتل قلب المؤسسة لكنه يبقى يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة .

وفي الأخير وحسب وجهة نظر مراقب التسيير فإن تصميم نظام المعلومات يطرح مشكل تقلبات المحيط،

كما يطرح نوعين من المشاكل الرئيسية وهما:

-تعريف وتحديد العوامل الأساسية للنجاح والتي ينبغي متابعتها عن قرب لضمان تقليص كمية المعلومات والرفع من ملاءمتها.

-وضبط نظام تحذير مبكر أو آلية مراقبة تسمح للمؤسسة بالتصرف ضمن آجال مقبولة.

-المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة:

لمراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة.

إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكله معينة للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية.

فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير طبقا لإستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز، وبالتالي فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف<sup>3</sup>.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية و هي:

-مراكز التكاليف( Les centres de coûts )

1 -Claude Alzard, Sabine Sépari, Op cit, p86.

2 -Pierre Laurent Bescos, Carla Mendoza, " les besoins d'informatios des managers sont-ils satisfaits ?", la revue francaise de gestion , n°121, oct-nov, 1998, P 118.

3 -Robert Teller, Op cit, p15.

- مراكز المصاريف (Les centres de frais)  
 -مراكز رقم الأعمال (Les centres de chiffre d'affaires)  
 -مراكز الأرباح (Les centres de profits)  
 -مراكز المردودية أو الاستثمارات (les centres d'investissements)  
 و هي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم : 4.2 أنواع و خصائص مراكز المسؤولية

مراكز التكاليف	مراكز المصاريف	مراكز رقم الأعمال	مراكز الأرباح	مراكز الاستثمارات
مراكز التكاليف هي بمثابة مصالح أو مديريات تهتم فقط بالنشاطات التي ينجم عنها تكاليف. والمسؤول على هذه المراكز ليس له في الواقع أي سلطة على مستوى المبيعات أو الاستثمارات أو الأرباح إنما يعمل على إنتاج الكميات اللازمة من المنتجات وفق الجودة المحددة	يتم إنشاء مراكز المصاريف عندما يكون قياس الفعالية سيئ و هذا عندما يصعب تحقيق التوازن بين مستوى التكاليف المدفوعة و النتائج المحققة. فالتكاليف في هذه الحالة تكون تحت المراقبة الدقيقة لمسؤول المركز.	تستعمل مراكز رقم الأعمال أو مراكز الإيرادات لنوع معين من النشاطات مثل: الوكالات التجارية، هذه المراكز ليست للتحكم في أسعار البيع و لا تكاليف التوزيع, إنما لتحسين النتائج على رقم الأعمال المحقق فقط.	مراكز الأرباح هي مصالح أو مديريات أين يمكن للمسؤول أن يربط أو يوافق بين أفضل التكاليف و الإيرادات. فيتم إلقاء مسؤولية النتيجة الصافية المحققة على عاتق هذا المسؤول و هذا ما يسمح له بمراقبة سعر البيع ,حجم المبيعات و تكلفتها في وقت واحد و بصفة	مراكز الاستثمارات هي مراكز أين يكون المسير مسؤولاً عن أهمية بعض الأصول أو الموجودات المستعملة: فهو يسعى إلى الجمع بين تحقيق هدفين في آن واحد هما تحقيق أحسن الأرباح في الحاضر و السعي لتنمية الأرباح في المستقبل عن طريق الاستثمارات. فمراكز الاستثمارات إذن

<p>هي مراكز للأرباح ذات مسؤولية إضافية هي التحكم في الاستثمارات. يتمتع مسؤول هذا المركز باستقلالية واسعة وهدفه هو تعظيم مردودية الاستثمارات (أي معدل الربح) أو الفوائد المتبقية (الفوائد الصافية مطروح منها تكلفة استعمال رأس المال)</p>	<p>عامة تتم مراقبة هذا المركز من خلال جدول حسابات النتائج و التكاليف المعيارية.</p>			<p>وبأقل تكلفة</p>
--	---	--	--	--------------------

المصدر : Pierre Lauzel, Robert Teller, Op cit, p 19

#### -تحقيق اللامركزية:

- و على إثر ما سبق يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح ب<sup>1</sup> :
  - تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها و كذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.
  - يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها و الوسائل اللازمة لذلك.
  - إنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الإنجازات , بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
  - تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير.
- فاللامركزية ليست مجرد موضحة أو فلسفة للتسيير ولكنها أيضا تلبية لاعتبارات أو متطلبات تطبيقية مثل:
  - \*تحديد مكان اتخاذ القرار أين تتجمع أكبر الكفاءات (توفر المعلومات , المعرفة بالميدان , خبرة الأفراد).
  - \*تقليص الفترة اللازمة لإجابة المؤسسة بتقليص مسار اتخاذ القرار.
  - \*مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية و بالتالي تحفيزهم.

و حيث تكون اللامركزية ممكنة ومرغوب فيها ,يقوم نظام مراقبة التسيير بتعديل طبيعة الإشراف المطبق فالمسؤول الأعلى لم يعد في حاجة إلى متابعة كل نشاطات مساعديه بالتفصيل ,إنما عليه أن يتحقق فقط من سلامة تأسيس هذه النشاطات من خلال النتائج المحققة وبالتالي يشكل نظام مراقبة التسيير آلية قوية للتنظيم ,تضمن مسؤولية مختلفة الأطراف و المسؤولين و تنسق بين نشاطاتهم.

1 - P.L Bescos et autres, Op cit, P76.

## المطلب الثالث : علاقة مراقبة التسيير بكل من الرقابة الداخلية والخارجية

للتعرف على هذه العلاقة لا بد من التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

## أ- الرقابة الداخلية (Le Contrôle Interne)

- يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها نظام عام للتسيير يهدف إلى تحقيق الاحترام الصارم للإجراءات والقوانين والنظم العامة للمؤسسة<sup>1</sup>.

- كما تعرف على أنها مجموع الإجراءات وطرق العمل التي تحددها إدارة المؤسسة بهدف تحقيق الأهداف المسطرة و للتأكد مما يلي<sup>3</sup> :

- أن الأعمال تسيير بصورة فعالة و منتظمة في حدود سياسة المؤسسة.

- أن أصول المؤسسة محفوظة.

- أن المخالفات والأخطاء تم اكتشافها

- أن الوثائق المحاسبية صحيحة و كاملة.

- أن المعلومات المالية ذات المصدقية قد تم إعدادها في الآجال المحددة.

و ترتكز الرقابة الداخلية على ثلاثة مبادئ أساسية هي<sup>1</sup> :

- الفصل بين المهام.

- التحديد الدقيق للمسؤوليات.

- نظام مراقبة متبادل للمهام.

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى الشروط الأساسية للدقة والانتظام ولمصدقية الحسابات ,وهي تحدد كذلك

درجة الثقة التي يمكن أن نولمها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام المعلومات.

وبالتالي فان توفر أو عدم توفر نظام الرقابة الداخلية هو من الأولويات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند

تصور نظام لمراقبة التسيير ,لأنه من الخطر تصور هذا الأخير بمعزل عن الأول.

## ب- الرقابة الخارجية (Le Contrôle Externe)

تتم الرقابة الخارجية من طرف شخص كفاء ومستقل عن المؤسسة ,وذلك لإبداء رأيه حول انتظام مصداقية

الميزانية و حسابات النتائج للمؤسسة.

يقوم محافظ الحسابات بإجراء اختبارات المطابقة (Teste de conformité) و ذلك بهدف الحصول على ضمان

مقبول وليس مطلق على أن الرقابة الداخلية التي توضع بها درجة معينة من الثقة هي فعالة, وبالتالي يحدد على أساسها

درجة التعمق في فحصه للحسابات.

و تعتبر الملاحظات التي يقدمها المراقب الخارجي في تقريره خلال فترة المراقبة) أخطاء ,إغفال أو إهمال ,تقديم

غير دقيق ,اختلاف في الآراء (دلالة على عدم انتظام ومصداقية المعلومات المالية للمؤسسة. وبالتالي فإن هذا التقرير هو

نقطة أساسية لاطمئنان مراقب التسيير للمعلومات المالية المقدمة له.

1 - A.Hamini, l'audit comptable et financier, Alger, Berti Editions, 2001, P05.

3 - Pierre Lauzel, Robert Teller , Op cit, P21.

1 - A. Hamini, Op cit, P06.

## المبحث الثاني : مراقب التسيير داخل المؤسسة

تمهيد:

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات, وهي أكثر غموضا باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها مهام مختلفة, فنلاحظ مثلا أن المرور من رقابة التسيير المالي إلى رقابة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب, أي دوره و تأثيره و الكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وإلى موقعه في المؤسسة و مختلف مهامه, و كذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.

## المطلب الأول : التكوين و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

## أ- التكوين المطلوب في مراقب التسيير

إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية, لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة و نظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات التعبير<sup>1</sup>

---

1 - Helene Loning, op cit, P243 .

\*تنظيم المؤسسة : التنظيم هو حقل معرفي رئيسي ,فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطراف لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله ,وعلى المستوى التطبيقي يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة.

\*نظم المعلومات : تعتبر نظم المعلومات و أسسها الإعلامية اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع، ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي للتسيير (Applications informatiques de gestion) و في حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم و البرامج الإعلامية.

واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات ,بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات و تحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.

\*تسيير الموارد البشرية : تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة , و كما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام.

\*تقنيات التعبير : يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها (الجداول , المنحنيات...) و كذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان.

وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليه أن تكون له القدرة على فهم انشغالات

محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.

ب- المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير:

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملاح والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي<sup>2</sup>:

- تكوين أولي في التسيير.

-المعارف المالية والمحاسبة.

-التحكم في الإعلام الآلي.

-التحكم في اللغات الأجنبية.

-الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي.

-الخبرة الميدانية أو التنفيذية.

-مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الاتصال.

هذه المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير شكلت أحد مواضيع التحقيق على مراقبي التسيير والمنشورة من

حيث قام هذا الأخير بإجراء تحقيق حول هذه المواصفات وقام بنشرها ,وتضمن " CHIAPELLO " , طرف التحقيق أسئلة مغلقة طرحت على ثلاث فئات من الموظفين هم :المسؤولون التنفيذيون ,المدراء العامون , مراقبو التسيير وقد طرح عليهم

11سؤالا لم يؤخذ منها إلا الإجابات الأكثر دلالة كما هو مبين في الجدول " أي تلك التي لها معدل متوسط يفوق 3 "

المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي:

-تقبل النقد.

-القدرة على المناقشة.

-القدرة على تسيير الموظفين.

-القدرة على التنشيط و غياب الأحكام المسبقة.

المطلب الثاني : صلاحيات مراقب التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية و أخرى جديدة.

أ- الصلاحيات الكلاسيكية:

تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا و في جميع الحالات يقوم مراقب

التسيير بما يلي:<sup>1</sup>

\* يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى.

\* يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة , كما يساهم في وضع مخطط النشاط و برنامج

العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم.

\* ينسق مجموع البرامج والموازنات و يضمن انسجام النظام.

\* يراقب مختلف الإنجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات<sup>2</sup>.

\* يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات و يقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

\* يضع و يطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة. و بصورة عامة

يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة , و يحرس على نوعية المعلومات المقدمة و آجال الحصول عليها

وهو بهذا يمثل رجل الدراسات الاقتصادية. و تزداد عدد المسؤوليات الموكلة إلي مراقب التسيير بصورة عكسية مع

أهمية المؤسسة.

ب- الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير:

إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي:<sup>1</sup>

1-مرافق للتغيرات (Accompagnateur du changement)

2-رجل حوار التسيير (Homme de dialogue de gestion)

3-كما يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير.

1-مرافق للتغيرات:

لكل مهنة لغتها ورموزها وطرقها و تقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين (BFR, TRI,CA...)

ومن هنا تظهر أهمية التكوين , ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط , حصص تكوينية

داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى:<sup>2</sup>

1 -Xavier Bouin, François Xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000, P43.

2 -Henri Bouquin, Op cit, P113.

1 -Xavier Bouin, François Xavier Simon, op cit, P 45.

-تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة.

-تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج.

-تطوير الحوار مع المنفذين.

-المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.

و يعتبر هذا الدور (المكون) أساسيا بالنسبة لمراقبي التسيير ,فعادة ما ينصح مراقبو التسيير الجدد بالبداية بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل مطالبتهم بالأرقام و المعلومات ...و هذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

و عليه فإن مرافقة التغييرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، وللتكوين معنى واسع لذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة.

فعندما يتعلق الأمر بمشروع ضخم يخص عددا كبيرا من الأفراد غير المنسجمين في هذه الحالة تركز مرافقة التغييرات على النشاطات التالية:

-الصيانة -الاجتماع - التكوين -الاتصال و تنظيمه -الإرشاد.

و بالتالي فإن القيام بدور مرافق التغييرات يعني إنجاز مخطط النشاط الذي يركز على مؤثرات مختلفة.

## 2-رجل حوار التسيير :

إن مهمة مراقب التسيير تركز حول ثلاث نقاط هي : التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير اللازمة. و يهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على:

\*ماذا/كم، و بعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه.

\*لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه.

\*كيف، أي ما هي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

و بلغة الحوار، يتضمن ذلك على سبيل المثال في مسار الموازنات التأكد مما يلي:

1-في البداية، أن للمسؤولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون إليها هذا من جهة، و أن لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة و الأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا/كم) وهذا ما يتطلب تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات.

2-تلميها امتلاك المسؤولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية و تحديد و شرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن نشاطاتهم (لماذا)، يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي، و بتوفير كل المعلومات السابقة التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها.

3-و أخيرا يتوصل المسؤولون إلى مرحلة الدفاع عن موازناتهم مع إبراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة المعنية والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف (كيف). و في هذه المرحلة يتموضع دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط و تقويمها.

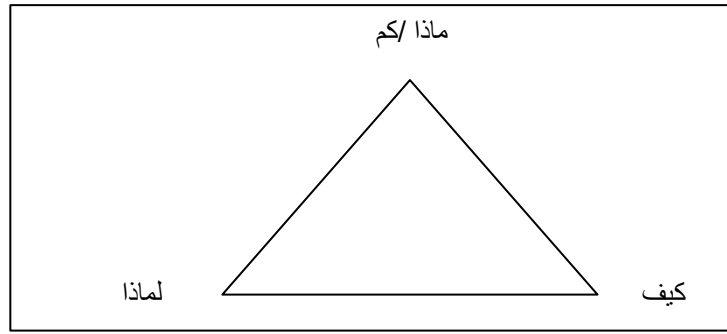
يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهاه تحت تأثير المنفذين من جهة و تأثير الإدارة من جهة أخرى، و يبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع و المفاوضات التي تجري أثناء المراحل التحضيرية، فدور مراقب التسيير إذن



هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازي و في تقديمه حسب ما تمليه طريقة الدفاع و المفاوضات المتعلقة بهذا الملف.

وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات و تقديم المبررات اللازمة.

الشكل رقم 2.2: المحاور الثلاثة لحوار التسيير



المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P: 50

3-تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير:

يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو ينشأ أدوات تحليل التكاليف و مراقبة الموازنات...و يجعلها تنسجم مع هيكلة المؤسسة<sup>1</sup> و من جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية, كما ينظم كيفية استقبالها و معالجتها، و أخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا.

المطلب الثالث: التوقع السلمي لمراقب التسيير

مراقب التسيير هو قائد المؤسسة, فهو يعرف الهدف الذي ساعد في وضعه و مخططات النشاط التي تسمح ببلوغ الهدف, وهو يتتبع باستمرار المسار الحقيقي للمؤسسة و يعلم المسؤولين بالانحرافات الحاصلة عن الهدف المتوقع حتى يتمكن هؤلاء من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فهو في نفس الوقت:

أ-المستشار الاقتصادي للمؤسسة (أي لكل المسؤولين وليس فقط للمدير العام).

ب-"الميكانيكي" لنظام الموازنات (أي يتصور و ينشط و يرمم النظام).

ج-"المنشط" لنظام مراقبة التسيير.

إذن ما هو موقعه على صعيد المؤسسة ؟

يحتل مراقب التسيير موقعا وظيفيا و يكون تابعا إما للمدير العام أو للمدير المالي أو لمواقع أخرى.

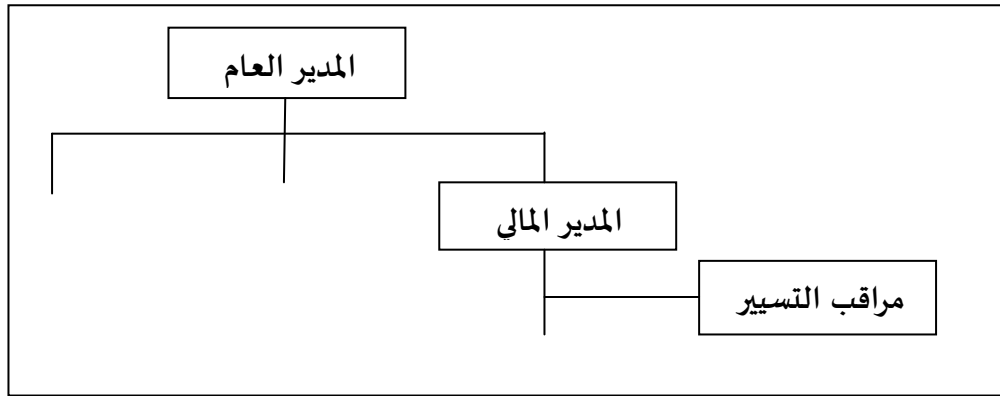
أ-تابعية مراقب التسيير للمدير المالي:

1 - J. Orsoni, Contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1998, P 194.

لهذه التابعة عدة سلبيات :<sup>1</sup>

- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ومراقب التسيير.
- يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقاته مع المنفذين و مسؤوليهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت.
- تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية و مالية على حساب المعطيات الأخرى.

الشكل رقم 3.2: تابعة مراقب التسيير للمدير المالي.

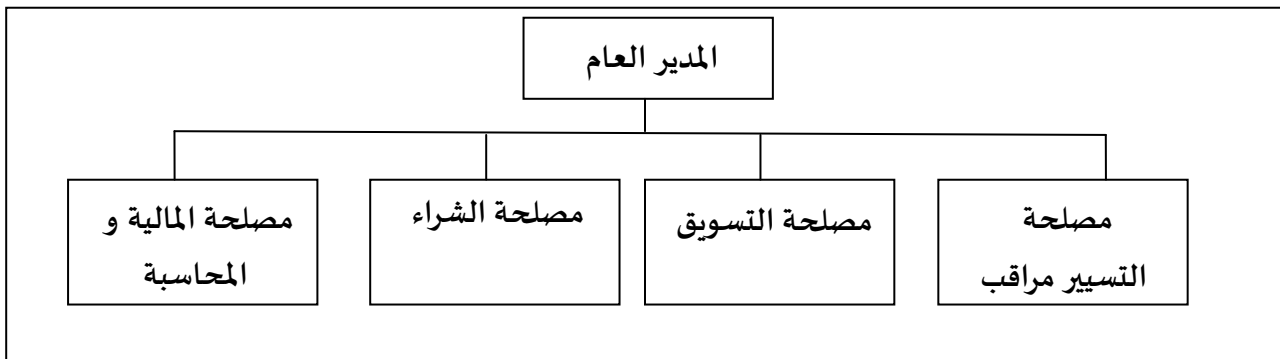


المصدر : 54 . P: Op cit, François Xavier Simon, Xavier Bouin

ب- تابعة مراقب التسيير للمواقع أخرى:

- تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للشركة و ذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح.

الشكل رقم 4.2: الاتصال على هيئة أسنان المشط



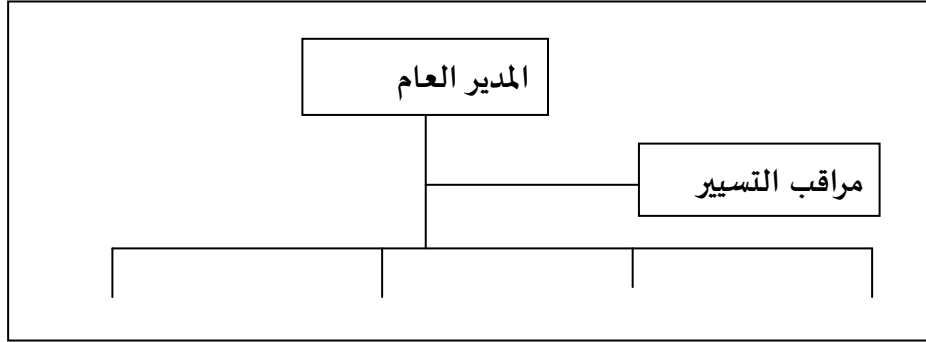
1 - Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P 54.

المصدر: Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P: 54

ج-تابعية مراقب التسيير للمدير العام:

تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكثر أهمية.<sup>1</sup>

الشكل 5.2 رقم:تابعية مراقب التسيير للمدير العام



المصدر : Xavier Bouin, François Xavier Simon , Op cit, P: 54

المبحث الثالث: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

تمهيد:

يمكن لمراقب التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين و هما:

- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجود في المؤسسة, وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه و يندمج كذلك في النظام, و يسعى إلى تحسين فعالية هذا النظام الموجود.
- و إما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة, وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في وقت واحد.

1- Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3ème Edition, Paris, Edition Economisa, 2000, P12.

وسنحاول فيما يلي دراسة الحالة الثانية بتعمق وذلك بدراسة طريقة العمل التي يتبعها مراقب التسيير عند وصوله إلى المؤسسة ومختلف المراحل التي يتبعها بدقة.

**المطلب الأول: تقديم عام لمراحل عمل مراقب التسيير**

إن العوامل الأساسية لنجاح مهمة مراقب التسيير تعتمد على التحليل الشامل للوضعية الموجودة و لمخطط النشاط, وفي البداية علينا أن نذكر أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها وطريقة إدارتها و لهذا و قبل كل شيء على مراقب التسيير أن يقوم بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وبمجالات نشاطها من أجل تحليلها بصورة معمقة و ذلك وفق ثلاثة مراحل و هي<sup>1</sup>:

**المرحلة الأولى:** يتفرغ مراقب التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة أي:

- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة .

- التطلعات على المدى المتوسط .

- الخصائص الرئيسية مثل: الثبات, التذبذب, الاحتكار, المردودية... إلخ .

و بالتالي تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة,

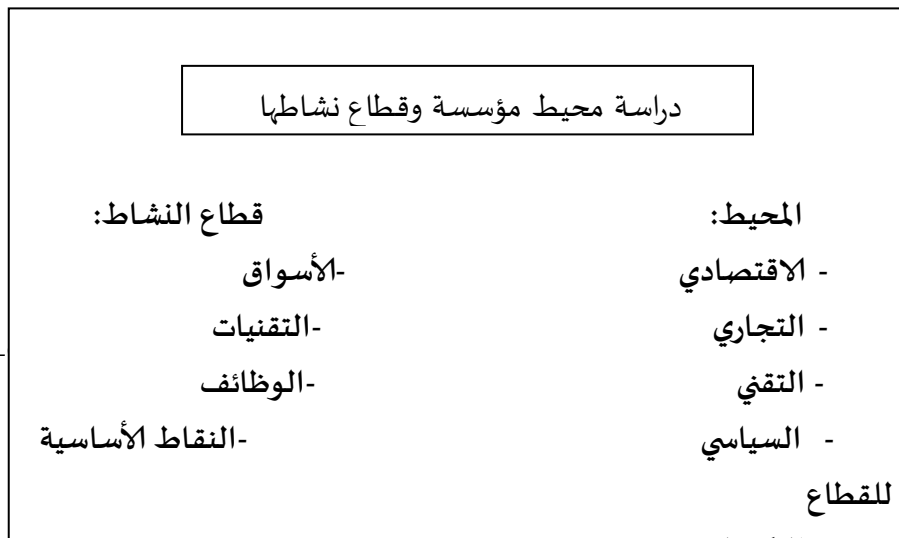
كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها.

**المرحلة الثانية:** في المرحلة اللاحقة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه, من أجل تقييم إيجابياته و سلبياته و مقارنته مع احتياجات المؤسسة

**المرحلة الثالثة:** وفي الأخير وعندما ينتهي من مرحلة التحليل يشرع المراقب في اقتراح نظام مراقبة التسيير وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء.

ويوضح الشكل الموالي ملخصا للطريقة التي يتبعها مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير.

الشكل رقم 6.2: مخطط عمل مراقب التسيير



تحليل المؤسسة في حد ذاتها

تحديد خطة عمل، وضعها ومراقبتها

المصدر (بتصرف) Isabelle de Kerviler, loic de Kerviler, Op cit, P 139

و سنحاول فيما يلي تفصيل طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير:

المطلب الثاني: دراسة داخلية للمؤسسة

بعدما يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة و في قطاع نشاطها ,يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها و ضعفها و تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملمح المؤسسة و توجيه التدخلات المستقبلية.

أ-دراسة اقتصادية للمؤسسة:

يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها ,حاضرها ومستقبلها ,ويحاول في بداية الأمر , استخلاص ومعرفة استراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين. إن اطلاع مراقب التسيير على استراتيجية المؤسسة وعلى أهدافها القصيرة والمتوسطة المدى تساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها ,لكنه غالبا ما يفاجأ بعدم وجود استراتيجية وأهداف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي هذه الحالة يحاول التعرف على الخطوط العريضة التي ترمي المؤسسة إلى تحقيقها. بعد التعرف على الأهداف وعلى الاستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة (السنة الماضية والحالية)من خلال دراسة رقم أعمالها ,حصتها في السوق ,معدلات التقدم

النتائج الصافية وكذلك مختلف النسب المالية (السيولة، الاستقلالية المالية، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل، الخزينة، المردودية، القدرة على التسديد، الخطر المالي... إلخ).

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف التي ينبغي تحسينها (من أجل هذا يرجع مراقب التسيير إلى الميزانيات، حسابات النتائج الإحصائية)، كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة<sup>1</sup> يستطيع مراقب التسيير من خلال هذه النظرة الاقتصادية أن يصنف مؤسسته إلى إحدى القطاعات الخمس التالية<sup>2</sup>:

**I القطاع** : مؤسسات ذات مردودية كبيرة وتواجه خطر مالي ضعيف، ومن الضروري على هذه المؤسسات أن تتفادى الموت المبكر لنشاطاتها و بالتالي عليها أن تحدد استراتيجية للمحافظة على هذه المكانة.

**II القطاع** : مؤسسات ذات مردودية جيدة لكنها تواجه خطر مالي كبير، و السبب هنا قد يكون راجع لعدم التوازن بين النمو المحقق و الموارد المالية التي بحوزة المؤسسة، أو بسبب هيكله موارد التمويل التي لا تتناسب مع طبيعة نشاطاتها، و بالتالي على المؤسسة أن تعمل على ضمان التوازن المالي في المدى الطويل و أن تتفادى مشاكل التسديد.

**III القطاع** : لأنها لا تواجه أي II المؤسسات التي تنتمي لهذا القطاع هي عكس مؤسسات القطاع خطر مالي لكنها لا تحقق أي مردودية، فقد تفقد نشاطاتها القديمة جاذبيتها لدى الزبائن، أو قد تكون في مرحلة تنوع منتجاتها، وفي هذه الحالة على المؤسسة أن تعمل على تحسين حالتها وأن تضع مخططاً لإعادة هيكلتها.

**VI القطاع** : وهي أسوأ حالة قد تكون فيها المؤسسة، حيث لا تحقق المؤسسة أي مردودية وتواجه في نفس الوقت مشاكل تمويلية و بالتالي على المؤسسة أن تقوم بتحليل وضعيتها بأسرع ما يمكن لاتخاذ التدابير اللازمة كأن تضع خطة عمل على المدى القصير لاختيار النشاطات التي تحقق المردودية كما عليها أن تعيد النظر في هيكلتها المالية لتتفادى مشاكل التسديد.

**V القطاع** : تمثل هذه الوضعية الحالة العامة للمؤسسات، بحيث تحقق مردودية ضعيفة ولكنها لا تواجه -V:

مشاكل مالية كبيرة، و بالتالي على هذه المؤسسات أن تعمل لتحسين مردوديتها دون التأثير على وضعيتها المالية .

ب- تشخيص تنظيم المؤسسة:

يقوم مراقب التسيير بعد إجراء الدراسة الاقتصادية للمؤسسة، بتشخيص تنظيم المؤسسة، حيث يقوم أولاً بالاطلاع على الهيكل التنظيمية لها و على مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمية وإعادة تحديد المسؤوليات.

ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية فإذا كانت الترقية على أساس النتائج فإن هذا سيشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير، أما إذا كانت الترقية على أساس الأقدمية أو المحسوبية فلا تكون هناك جدوى من

1 -Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Opcit, P132.

2- عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 94.

استخدام هذه الوسائل بما أنها ليست الحكم على أدائهم، وعلى مراقب التسيير في هذه الحالة أن يبحث عن الوسيلة المناسبة باعتباره عضواً في مجلس الإدارة لتطوير نظام الترقية<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: اقتراح نظام لمراقبة التسيير

عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة. في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية والإحصائيات، بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته أي إذا ما كان ذا مصداقية وإذا ما كانت آجال الإنجاز محترمة و الوسائل المستعملة ملائمة وكاملة<sup>2</sup>

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة و ذلك حسب الحالة

التي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة .

**القطاع I :** تضع المؤسسة في هذه الحالة خطة استراتيجية، تعمل من خلالها على المحافظة على وضعيتها الجيدة، كما يمكنها أن تلجأ إلى خطة للاستثمار لاختيار الاستثمارات الناتجة عن تلك الخطة و مراقبة مردوديتها.

**القطاع II :** تعمل المؤسسة في هذه الحالة على تحسين وضعيتها المالية مع المحافظة على مردوديتها، ولهذا الصدد تقوم بدراسة مردودية الاستثمارات لاختيار تلك التي تحقق أرباح في أقصر الأجل، كما يمكنها أن تضع خطة لتمويل الاستثمارات على عدة سنوات و ذلك لتوضيح كيفية تمويل الاستثمارات و ضمان تسديد الديون.

**القطاع III :** بما أن الخطر المالي ضعيف في هذه الحالة يكون بوسع مراقب التسيير أن يضع الوسائل اللازمة لإعادة هيكلة نشاطات المؤسسة، كالمحاسبة التحليلية للتعرف على مردودية.

**القطاع VI :** بما أن المؤسسة في هذه الحالة تكون في وضعية حرجة بسبب عجز المردودية و الخطر المالي الذي يعترضها لا يكون لمراقب التسيير الوقت الكافي لتعديل الوضعية و بالتالي فعليه أن يتكيف بسرعة معها، و لهذا يقوم بوضع نظام للمحاسبة التحليلية ليتمكن من خلاله التعرف على المردودية التي تحققها النشاطات و إلغاء تلك التي لا فائدة منها، كما يقوم بوضع لوحة قيادة للإدارة العامة لمتابعة رقم الأعمال، التكاليف المباشرة، مدى تغطية التكاليف الثابتة، وضعية الخزينة، وأخيراً وضع تقديرات لهذه الأخيرة.

**القطاع V :** يملك مراقب التسيير في هذه الحالة كل الخيارات لوضع الوسائل الخاصة به والتي يراها مناسبة للمؤسسة، كما يمكنه تطبيق الوسائل التي اعتمدها في حالة المؤسسات الموجودة في القطاعات السابقة الذكر والتي تتشابه وضعيتها إلى حد ما مع وضعية المؤسسة التي هو فيها.

### المطلب الرابع: المرحلة الرابعة: متابعة النظام المقترح

1- عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص100

لا يكتفي مراقب التسيير باقتراحه للنظام فقط, بل عليه أن يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية<sup>1</sup>:

### 1-تكييف النظام مع احتياجات المؤسسة:

تتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

\*هل الوسائل المقترحة (في المرحلة 3) تسمح بتحسين النتائج؟

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

\*و هل هي مركزة على " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها في كل مركز للمسؤولية ؟

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة

الداخلية, لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة و مع " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء.

\*فإذا كان للمؤسسة مشاكل مالية حرجة والمتعلقة بمشاكل في الخزينة ,فهل الوسائل المطبقة تسمح بإجراء مراقبة و متابعة عليها ؟

\*وإذا كان أحد العوامل المتبعة يتعلق بحجم الأجور ,فهل تسمح الوثائق الداخلية بمعرفة عدد العمال الذين دخلوا وخرجوا حسب فئاتهم وحساب ذلك في أية لحظة؟

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

\*آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة.

\*سهولة استعماله.

\*مصدقية المعلومات المقدمة.

\*وظيفة المعلومات المقدمة.

\*إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

و على مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية و أن يتقبل الانتقادات الموجهة له ,كما عليه أن يتحلى

بالجرأة في طرح الأسئلة.

### 2-طريقة عمله:

إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط ,

مع احترام الإجراءات و الآجال المحددة . يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النتائج المحققة بواسطة النظام مع

الأهداف الداخلية للمؤسسة ,وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون

الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل.

تسمح الرزنامة(Calendrier) بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي

احترامها. وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة ونقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.

### 3-تكلفته:

بالرغم من تأجيل هذه النقطة إلى الأخير ,فإنه من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام

1 -Isabelle de Kerviler, Loic de kerviler, Opcit, P 135.



مع إمكانيات المؤسسة.

إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين تحسين النتائج /التكلفة (محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف

دراسة كيفية تحسينها.

وكخلاصة لما سبق فإن الدراسة التشخيصية لوسائل مراقبة التسيير وطريقة عمل هذا النظام تهدف إلى التأكد

من أن:

- المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية.

- هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة .

- تكلفة النظام توافق إمكانيات المؤسسة .

## خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره مسارا دائما للتعديل يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة الأداءات و تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها و بالتالي يمكنهم من التعرف على مواقع الخلل لتحسين أدائهم في المستقبل.

كما تعرفنا في هذا الفصل كذلك على القاعدة الأساسية لتكوين مراقب التسيير والتي تتضمن بصورة أساسية المعلومات المالية و المحاسبية بالإضافة إلى تقنيات تنظيم المؤسسة و نظم المعلومات و الموارد البشرية و تقنيات التعبير و الحوار.

وفي الأخير قمنا بعرض الخطوات التي يتبعها المراقب عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير حيث يقوم بدراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة، ثم يقوم بإجراء الدراسة الداخلية للمؤسسة وبعدها يقترح النظام ثم يقوم بمتابعته (متابعة تكييف النظام، طريقة عمله، و تكلفته).

تقوم عملية التصميم على إقامة مجموع من الأدوات و الوسائل التي تعمل بصورة جيدة و متناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات، و هذا سيكون موضوع الفصل الثالث.

مقدمة:

إن الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصول السابقة تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير الفعال, والذي يعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة بعد قياسها و بالتالي تحسين مستوى أداء المؤسسة ككل.

يتطلب هذا توفر أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات السلمية في الأوقات المناسبة.

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

وعليه فقد قسمنا دراستنا هذه إلى ثلاث مباحث:

-التعريف بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي.

-التعريف بنظام الإنتاج.

-وأخيرا تقييم نظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

شعرت معظم البلدان في السنوات الأخيرة ومن بينها الجزائر بأهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به القطاع الخاص في مجال التنمية، وفي هذا الإطار ووفقا للتعليمية رقم 2004/21/44/01 لمجلس مساهمات الدولة الصادر بتاريخ 21 ديسمبر من سنة 2004 تم الإعلان عن استفادة مجمع "سيم" من وحدة إنتاج المياه المعدنية وعليه و بتاريخ 21 جانفي 2005 انتقلت الملكية و التسيير من يد ممثلي القطاع إلى يد ممثلي القطاع الخاص مجمع "سيم". (G.B.A الحكومي) مجمع مشروبات الجزائر تقع المؤسسة محل الدراسة على طول الطريق الرابط بين بلديتي موزاية والحطاطبة بولاية البليدة وهي يبلغ رأسمالها الاجتماعي 131 000 000 دج، موزعة على مساحة (SPA) تأخذ شكل مؤسسة ذات أسهم غير مبنية، و معدات نقل على النحو<sup>2</sup> مبنية و 66525 م<sup>2</sup> مصنع تقدر ب 86250 م، 2 نجد منها 19725 م

التالي:

-سيارتان للنقل.

-شاحنتان لنقل العمال.

-ستة شاحنات لنقل البضائع والمواد (4 بحمولة 6 طن 1، بحمولة 10 طن، و أخرى بحمولة 20 طن).

-خمس حاملات بضائع (clarks).

-وعلى كل هذا نضيف أن المؤسسة تشغل الآن حوالي 254 عاملا نجد منهم 230 عاملا دائما permanent و 24

عاملا مؤقتا (بعقود تشغيل) contractuel موزعين كما يلي، :

• 20إطارا.

• 53عاملا.

• 157منفذا.

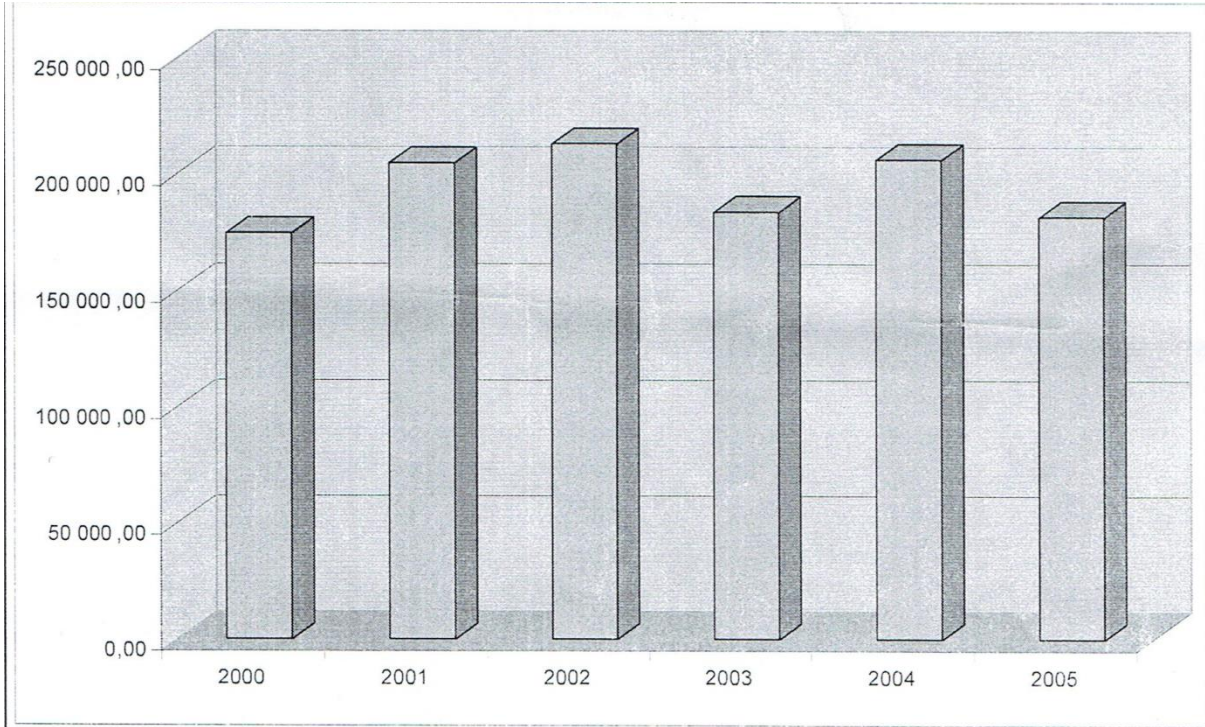
أما بالنسبة لرقم أعمال المؤسسة فلقد عرف تطورات ملحوظة من سنة إلى أخرى كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 1.4: تطور رقم أعمال مؤسسة

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005
مبيعات	175024784.80	205088121.08	213268353.96	184034837.97	206524203.72	182069616.52

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة.

الجدول رقم: 1.4 تطور رقم أعمال المؤسسة



مع العلم أن رقم الأعمال الذي حققته المؤسسة خلال سنة 2005 يخص الفترة الممتدة من 2005/01/01 إلى غاية 2005/08/31 فقط.

#### • اكتشاف المنبع:

تم اكتشاف منبع موزاية للماء المعدني سنة 1925 على يد الكولون Leblanc وهو ما يفسر التسمية القديمة لها (source Leblanc) والسبب في ذلك يعود إلى هدف العثور على منبع ماء لقيام عملية الري في المنطقة وهو ما أدى إلى حفر العديد من الآبار غير المجدية بسبب عدم كفاية متابعتها، وكان ذلك في نواحي مدينة تيبازة بالقرب من مقبرة الملكة Drusila (le tombeau de la chrétienne) بداية من سنة 1912 ومن ثمة الانتقال إلى مناطق أخرى إلى غاية الوصول إلى ضواحي مدينة موزاية والعثور على منبع الماء المعدني على عمق حوالي 81,30 متر بكفاية تقدر ب 12 لتر/ دقيقة (مع الإشارة أنه كان بالإمكان التوصل إلى نفس النتيجة في الآبار الأخرى لو تم الحفر فيها على عمق يتجاوز 82 متر).

و بالتقدم أكثر في الزمن نجد أن أول استغلال صناعي كان سنة 1940 على يد نفس الكولون، مع الإشارة إلى أنه تم اعتماد ماء موزاية على أنه من بين المياه المعدنية الساخنة سنة 1947 على يد الجيولوجية Simone Guigue .

و من ثمة يمكن التأكيد على أن مشروبات موزاية تعتبر مشروبات طبيعية غنية من حيث الأملاح المعدنية، ملائمة للجسم و مساعدة على الهضم، هذه الميزة هي التي تفسر لنا التوجه التقليدي لسكان المنطقة القدامى على كون هذه المياه بطبيعتها مياه جوفية تعتبر دواء شافي لجميع الأمراض، وهو ما بحث فيه العديد من المهتمين على رأسهم الدكتور Lucien Martinez وكذا الأستاذ "بن حمو" سنة 1937 من خلال تجارب قاموا بها على مرضى بمناطق مختلفة في الجسم (لمعدة والأمعاء) والتي أظفرت على أن هذا الماء يساعد على عملية الهضم

من خلال تحفيز الغدد المعوية في إفراز عصارات الهضم (Suc gastrique) كما أنه يساعد أيضا على التحكم في نسبة السكر بالدم .

و يمكن أن تظهر خصائص و مميزات هذا الماء وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم : 2.4 عناصر و مكونات الماء المعدني لموزاية

عناصر فيزيو-كيميائية	نسبتها%	الأملاح المعدنية	نسبتها%
درجة الحموضة (PH)	7	كالسيوم (Ca) ملغ/ل	129.06
غاز الفحم ( CO2 ) ملغ/ل	1529.4	مغنيزيوم (Mg) ملغ/ل	109.6
مخلفات (résidu sec) ملغ/ل	1144	صوديوم (Na) ملغ/ل	320
		بوتاسيوم (K) ملغ/ل	4.0
		الكلورور ملغ/ل	219.9
		بيكربونات ملغ/ل	1169
		سيلفات ملغ/ل	8.8

معادن	نسبتها%	مؤشرات التلوث	نسبتها%
حديد (Fe) ملغ/ل	0776	أمونيوم ملغ/ل	0.02>.
		النيتريت ملغ /ل	0.02>.
		النترات ملغ/ل	1.45
		أورتو – فوسفات ملغ/ل	0.09>.

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة.

• استثمارات المؤسسة للفترة المتوسطة المقبلة:

يعرف سوق المياه والمشروبات الغازية في الآونة الأخيرة بروز عدة تغيرات بظهور منافسين جدد من جهة وكذا تطور رغبات الزبائن نظرا لكبر مجال الاختيار من جهة أخرى, وعليه وفي هذا الإطار، حاولت المؤسسة وضع تنظيم جديد للعمل، يأخذ بعين الاعتبار مختلف هذه الأبعاد في ظل البحث عن جودة مثالية للمنتج تحت قيد أدنى التكاليف، من خلال تدعيم محفظة منتجاتها و تطوير أساليب تسييرها.

ومن ثمة يمكن أن نحصر أهم أبعاد السياسة الاستثمارية الخاصة بالمؤسسة في الفترة المتوسطة

القادمة كما يلي:

- وضع هيكل تنظيمي جديد للمؤسسة يضمن التحكم أكثر في مختلف التكاليف والرفع من إنتاجية العمليات.

- تكوين العاملين بالمؤسسة على مختلف الأدوات الحديثة المتعلقة بمراقبة التسيير.

- بعث منتجات جديدة في السوق.

- الاستثمار في معدات و آلات جديدة أكثر تطورا.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

عرفت المؤسسة عقب خوصصتها مباشرة عدة تغيرات و تطورات نحو الأحسن في مختلف الميادين والتي

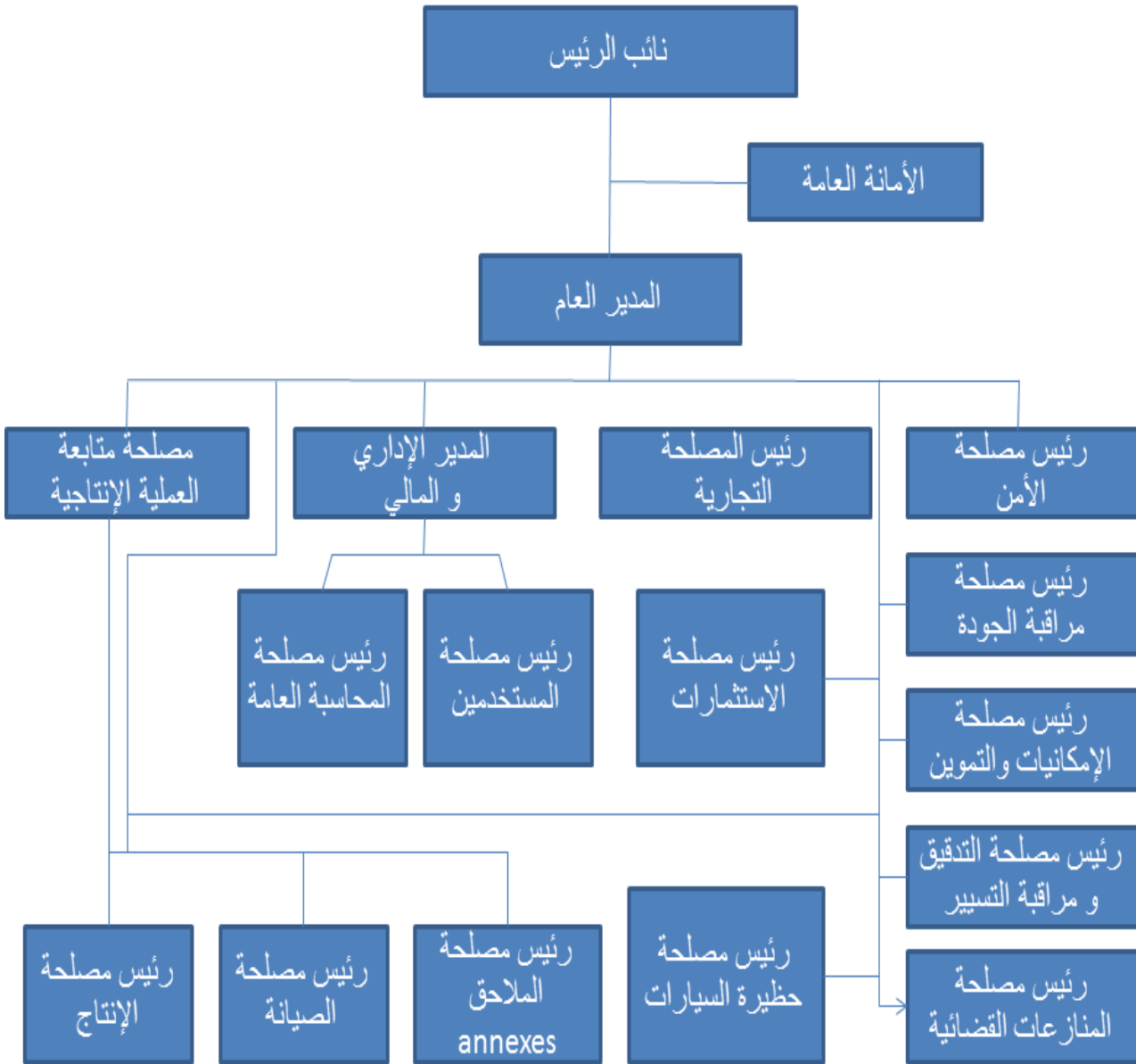
ترجمت بتطور رقم أعمال المؤسسة بنسب فاقت التوقعات, وبالتالي فقد عمد مسيروها إلى تعديل هيكلها

التنظيمي لكي يتماشى و التطلعات التي ترمي المؤسسة بلوغها في مجال الأعمال.

و يمكن أن نعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة (حيث نشير على أن هذا الهيكل لم يتم تحقيقه بشكل

نهائي) وفقا للشكل أدناه:

الشكل رقم 3.4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية  
الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : وثائق رسمية من المؤسسة.

يتضح لنا من خلال هذا الشكل مركزية اتخاذ القرارات، حيث نجد أن القرارات المتخذة بشأن أعمال المؤسسة تعتبر قرارات مركزية تخضع لجهة واحدة متمثلة في نائب الرئيس العام مع استشارة المدير العام للمؤسسة، وهذا ما يمكن تفسيره بطبيعة الحال كون أن المؤسسة متوسطة الحجم لا تحمل فروعاً لها على المستوى الوطني أو الخارجي (وحدة بوهارون التابعة لنفس المجمع والتي تعمل في الأخرى في مجال المياه المعدنية لها هيكل تنظيمي مستقل عن سابقتها في حين أنها تخضع لنفس الجهة الوصية "نائب الرئيس").



وبعد الاستجابات التي قمنا بها على أرضية الميدان، وبالاعتماد على بعض الوثائق المقدمة لنا وتصريحات المدير العام يمكننا إبراز الإطار العام لقيام نشاط وعمل المصالح بداخل المؤسسة وفقا لمجموعة النقاط الآتية:

### 1- نائب الرئيس العام:

إن نائب الرئيس العام بحكم أنه أحد الملاك الرئيسيين لهذه المؤسسة ترجع له الأولوية في اتخاذ مختلف القرارات، ولذلك يعتبر عمله عملا استراتيجيا قبل أن يكون تسييريا محضا للعمليات. فضمن سير العمليات يرجع إلى مختلف المصالح الموجودة في الهيكل في حين وضع كيفية تسييرها تصبح من مهام رئيسها أو نائب رئيسها (مع استشارة تلك الهياكل المختصة في المجال) وهذا قصد محاولة التحكم أكثر فيها و في مختلف العوامل الخارجية المؤثرة بها.

وعليه يمكن أن نضع أهم المهام التي يقوم بها نائب الرئيس بالمؤسسة، حيث أنه يشرف على:

- تحديد مجال نشاط المؤسسة.
- وضع الأهداف والاستراتيجية العامة للمؤسسة.
- وضع الإطار العام لعمل المؤسسة و عمل كل مصلحة تتواجد بها.
- وضع سياسات النشاط و تحديد مختلف مراكز المسؤولية.
- التنسيق بين مختلف الوظائف في إطار متكامل يعمل على بلوغ النتائج المرجوة.
- تحديد القانون الداخلي للمؤسسة
- خلق نظام تحفيز للمستخدمين.

### 2- الأمانة العامة:

هي المساعد المباشر لنائب الرئيس العام و للعمال، باعتبارها حلقة وصل بينهما، وهي التي تنشط و تنظم وتنسق الأعمال الإدارية، وتقوم أيضا باستقبال زوار الرئيس و تحضير مختلف التقارير وتنظيم البريد و حفظ الأرشيف بالإضافة إلى تحضير مختلف المراسلات.

### 3- المدير العام:

يعتبر ممثل الإدارة العليا في حالة عدم تواجد الرئيس العام، وبالتالي فإن مهامه تتوافق وأعمال نائب الرئيس العام حيث يقوم بالمهام التالية:

- يؤدي دورا استشاريا عند اتخاذ القرارات بالنسبة لنائب الرئيس.
- يهتم بتقديم اقتراحات بشأن سياسات جديدة من شأنها تحسين موقع المؤسسة في السوق.
- يحمل مسؤولية اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة نيابة عن نائب الرئيس العام، بمعنى أنه تخول له كل صلاحيات نائب الرئيس العام نيابة عنه.

بالإضافة إلى كل ما سبق، فإن المدير العام يعتبر همزة الوصل ما بين الإدارة العليا و مختلف المصالح حيث

أنه يقوم بما يلي:

- ينسق مختلف العمليات و الوظائف فيما بينها.
- يسهر على السير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة بداخل المؤسسة.

- يمثل رؤساء مختلف المصالح بجانب الإدارة العليا.
- يعتبر المسؤول على مختلف نتائج العمليات و الأنشطة.

#### 4-المدير الإداري والمالي:

يقوم المدير الإداري والمالي بالإشراف على مصلحتين: مصلحة إدارة المستخدمين ومصلحة المحاسبة العامة.

تقوم مصلحة المحاسبة بدور فعال فيما يخص تسيير أعمال المؤسسة، حيث تضم عددا من المكاتب المتخصصة و التي تقوم بالأدوار التالية:

- مكتب يهتم بالتسجيل اليومي لمجموع العمليات المالية المنجزة و المحققة من طرف مصالح المؤسسة مع احترام القوانين السارية المفعول.

- مكتب يقوم بتسيير المحاسبة التحليلية عن طريق تحليل وضعية المؤسسة و المرتبطة بجانب التكاليف و من ثمة التعرف على مردودية نشاط المؤسسة، مع الإشارة إلى أن هذا المكتب متواجد ولكنه لا يساهم بالقدر الكافي في توفير جملة المعلومات التي تعمل مثل هذه المحاسبة على خلقها.

-مكتب مكلف بمهام الخزينة و العلاقات مع البنوك(تسيير نقدية المؤسسة (وآخر يهتم بمحاسبة المواد. أما مصلحة المستخدمين فهي تهتم بكل ما له علاقة بمستخدمي وعمال المؤسسة ,حيث تضمن لهم تحقيق احتياجاتهم و حقوقهم مقابل واجباتهم التي أدوها ,ولقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها و بالاستناد على بعض الوثائق المقدمة إلينا أن هذه المصلحة تشرف على مجموعة الوظائف التالية : التعامل مع أجور المستخدمين ,تسيير الأفراد ,التوظيف ,التكوين والتدريب.

#### 5-المصلحة التجارية :

إن الوظيفة التجارية وكغيرها من الوظائف الأخرى التي تقوم بها المؤسسة تعمل تحت وصاية رئيس المصلحة التجارية الذي يهتم بتسيير مختلف المهام المرتبطة بها وبالشكل الذي يضمن توافق أهداف مصطلحه مع الأهداف العامة للمؤسسة ككل ,مع الإشارة إلى أن هذه المصلحة تضم هي الأخرى عددا من المكاتب المخولة لكل منها عدد من المهام التي نضعها على النحو التالي :مكتب رئيس المصلحة, مكتب البرمجة (programmation) المكلف بمهمة استقبال وتوجيه الزبائن وكذا تسجيل الطلبيات ,مكتب الفوترة الذي يتولى حسب طبيعته عملية الفوترة وتحديد القيمة المالية للصفحة قصد تحصيلها مباشرة من قبل مكتب التحصيل المتواجد بنفس المكان والذي يعتبر ممثل عن الإدارة المحاسبية ,ومكتب آخر لتحصيل الديون (recouvrement des créances) . الذي يتولى مسؤولية تتبع الزبائن المدينين اتجاه المؤسسة ويمكن أن نضيف إلى ما سبق أنه ووفقا لخطة الأعمال الجديدة للفترة المتوسطة سيتم تطوير هذه المصلحة لتتماشى واحتياجات السوق من خلال تقسيمها إلى ثلاث وحدات :وحدة مختصة في المبيعات (service vente), وحدة أخرى لخدمات ما بعد البيع (service clientèle) وأخيرا مصلحة التسويق (service marketing) التي تكون تابعة لهيئة التسويق للمجمع ككل والتي ستخول إليها مسؤولية تطوير حجم المبيعات ,متابعة ومراقبة المنتجات في السوق ,دراسة السوق ,و أخيرا البحث في إيجاد منتجات جديدة.

#### 6-مصلحة مراقبة الجودة:

للجودة أهمية لا يستهان بها في إطار عمل المؤسسة فقد عمدت هذه الأخيرة إلى خلق وحدة خاصة بها مستقلة تعمل بالتعاون مع إدارة الإنتاج تحت وصاية المدير العام الذي تخضع إليه مباشرة.

و من بين المهام المخولة إليهما في هذا النطاق نجد:

- مراقبة و متابعة التطور البكتيريولوجي في المنتج النهائي.
- مراقبة و متابعة مميزات و خصائص المياه المعدنية المستخدمة.
- القيام بمختلف الفحوصات و التجارب المخبرية.
- تحضير خليط و مزيج المواد الأولية الضروري لتصنيع المنتجات النهائية.

#### 7-مصلحة الاستثمارات:

تعتبر هذه المصلحة من بين أحد التغييرات التي تودها الإدارة الجديدة للمؤسسة في هيكلها التنظيمي، من خلال إسناد مهمة البحث و تطوير الوسائل، و الطرق و أدوات التشغيل إلى مصلحة خاصة بها، مع الإشارة إلى أن هذه المصلحة لا تزال كمشروع و لم تنطبق على أرض الواقع أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية.

#### 8-مصلحة الإمكانيات و التموين:

تهتم مصلحة التموين بكل ما هو مخزون) منتجات نهائية أو مواد أولية أو حتى قطع غيار، (بمعنى أنها تهتم بتسيير مخازن مختلف المواد من خلال التعامل مع الموردين لتحقيق احتياجات المؤسسة بالأحجام المناسبة و البحث عن توفير أبعاد كل من " الجودة، التكاليف، و الأجل " بها وكذا التعامل مع الزبائن و مدهم باحتياجاتهم من منتجات المؤسسة.

وعليه فإن مهام هذه المصلحة تتمثل فيما يلي:

- تموين المؤسسة بالمواد الأولية و الضرورية لقيام المنتج النهائي.
- كما نجد أيضا أن نشاط هذه المصلحة يرتبط بجانب مواد التغليف من خلال متابعة حركة المخزون الخاصة بها و كذا مختلف احتياجات المؤسسة من المواد الضرورية لقيام النشاط) مثل هذه المواد لا تدخل بطبيعتها كمواد أولية موجهة ناحية التصنيع مثل: أدوات مكتب، قطع غيار....).
- تحقيق طلبات الزبائن بمددهم باحتياجات طلبياتهم من المنتجات النهائية بعد مرورهم على المصلحة التجارية.
- تسيير مركز تشغيل صيانة و تصليح وسائل النقل.
- تسيير أعمال صيانة المباني (le patrimoine) و حفظ البيئة .

و بالتالي فيمكن أن نشير إلى أن هذه الإدارة تنقسم بطبيعتها إلى ثلاث مصالح:

- واحدة مخصصة بالتموين و التعاقد مع الموردين.

- و أخرى موجهة لتسيير مخزون المواد الأولية و قطع الغيار.

- و أخيرا نجد تلك القائمة بوظيفة تسيير مخزن المنتجات النهائية و مواد التغليف.

#### 9-مصلحة التدقيق و مراقبة التسيير :

تهتم مراقبة التسيير بكل ما يساعد في اتخاذ و ترشيد القرارات بتوفير مختلف المعلومات المساعدة على ذلك، مما يعني أنها المسؤولة عن تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة مع ما تم تخطيطه.

و يمكن أن نضع أهم أبعاد قيام نشاط إدارة التدقيق و مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة وفقا لمجموعة النقاط التالية:

- التتبع اليومي لمختلف العمليات المقامة في المؤسسة ( تخزين ,إنتاج ,بيع...).
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل مختلف الإدارات بالمؤسسة.
- وضع تقارير شهرية و سنوية تترجم طبيعة العمليات بالمؤسسة.
- البحث في نقاط قوة و ضعف العمليات.
- المساعدة في اتخاذ القرار بتقديم المشورة اللازمة. ولكن يمكن أن نشير إلى أن أهم أعمال هذه المصلحة يرتبط خصيصا بالجانب الإنتاجي , و سنتطرق بتفصيل أكثر لمهام هذه المصلحة في النقاط اللاحقة.

#### 10-مصلحة المنازعات القضائية :

تقوم مصلحة المنازعات القضائية بتمثيل المؤسسة لدى السلطات القضائية إذا اقتضت الظروف ذلك) مثلا: البحث عن استرجاع ديونها من عند عملائها...).

#### 11-مصلحة تسيير حضيرة السيارات:

تهتم هذه المصلحة بتسيير عمليات التوزيع التي تقوم بها المؤسسة من جهة وكذا توفير وسائل النقل الضرورية لتنقل مستخدمي المؤسسة من جهة أخرى ,وهذا قصد ترشيد النفقات الموجهة لها.

#### 12-مصلحة متابعة العمليات الإنتاجية:

إن هذه الإدارة تجمع بين ثلاث مراكز مسؤولية تساهم حسب طبيعتها في العملية الإنتاجية والتي نذكرها كما يلي:

- مركز إنتاج يهتم بعمليات التحويل.

- مركز للصيانة مكلف بصيانة الأجهزة والآلات التي تستعملها المؤسسة والسهر على الأداء الجيد لها.

والذي تخول إليه مسؤولية ضمان السير الحسن.

- مركز لتسيير الملاحق (les annexes) لمختلف العمليات من خلال مراقبة ومتابعة مختلف الأجهزة والمعدات التي تكمل عمل الخط(chaudière, compresseurs, tyautrie).

#### المطلب الثالث:تحليل النشاط التجاري للمؤسسة

##### أولا-تقديم منتجات المؤسسة:

تنتج و توزع وحدة موزاية التابعة لمجمع سيم ثلاثة أصناف من المنتوجات وهي:

- المياه المعدنية.

- المشروبات الغازية.

- المحاليل السكرية المركزة ( سيرووس les sirops )

و يوضح الجدول التالي التشكيلة التفصيلية لهذه المنتوجات.

الجدول رقم 4.4 : التشكيلة التفصيلية لمنتجات المؤسسة

المنتجات	سعة القارورة	نوع القارورة
المياه المعدنية موزاية	الغازية: - 25 سل. - 100 (A. vis) سل. - 100 سل. غير الغازية: - 100 سل	زجاج زجاج بلاستيك بلاستيك
المشروبات الغازية	-الصودا (سانية) 100 سل. -الببتر 25 سل.	زجاج. زجاج.
السيرو	100 سل	زجاج

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ثانيا -تطور مبيعات المؤسسة:

يمثل الجدول التالي مقارنة بين المبيعات المحققة في السنة الماضية ( 2004 )والمبيعات المحققة في هذه السنة .  
(2005)

الجدول رقم 5.4 : تطور مبيعات المؤسسة

حجم المبيعات	المنتج حجم المبيعات	
من 2005-01-01 إلى 2005-08-31	من 2004-01-01 إلى 2004-08-31	
6.529.000	4.210.000	-المياه المعدنية الغازية.
291.000	/	-المياه المعدنية غ الغازية
1.815.000	2.519.000	-المشروبات الغازية
28000	27500	-السيرو

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ملاحظة: بدأت المؤسسة بإنتاج المياه المعدنية غير الغازية ابتداء من شهر جوان 2005.

و من تحليل الجدول أعلاه يمكن استخراج ملاحظتين:

-الملاحظة الأولى: تراجع مبيعات المشروبات الغازية, وهذا التراجع يمكن تفسيره حسب وجهة نظرنا  
بالأسباب التالية:

\*كثافة المنافسة(كوكا كولا ,بيبيسي ,حمود بوعلام...إلخ)

\*سوء في تقويم جودة المنتج.

\*انعدام التجديد وخصوصا على مستوى الاتصال وترقية المبيعات وتطوير شبكات التوزيع والتغليف.

ويفسر بانعوا الجملة والتجزئة انخفاض مبيعات المشروبات الغازية للمؤسسة بما يلي:

-ظهور منافسين جدد يتميزون بما يلي:

- عرض جيد للمنتوجات تجعل المستهلك يراها جيدة .

-تنوع المنتوجات .

-لهم استراتيجية تسويق تقوم على النقاط التالية:

- تقديم هامش ربح أكبر .

- تسديد المستحقات يكون بصورة أفضل .

-الاهتمام أكثر بالتغليف وطرق تقديم منتوجاتهم.

- إجراء تخفيضات أفضل .

-الملاحظة الثانية: تطور مبيعات المياه المعدنية الغازية تشكل قاعدة الانطلاق لوحدة موزاية و يفسر هذا التطور للمبيعات بمايلي:

- جودة المنتجات .

- شهرة العلامة .

- مستوى أسعار منافسة جدا .

و كان يمكن أن يكون تطور النتائج المحققة أفضل لو دعمت الجوانب التالية:

- سياسة التجديد .

- توسيع شبكة التوزيع .

- تغطية المبيعات (الإشهار) .

ثالثا-الخطوات الاستراتيجية للمؤسسة:

ومن أجل تحقيق هدف تطوير المبيعات قامت المؤسسة بوضع مجموعة من السياسات تمثلت فيما يلي:

1.السياسة التجارية: إن غياب السياسة التجارية يفسر النتائج المتواضعة التي حققتها المؤسسة خلال

السداسي الأول من الإنتاج ,وهذه الحالة هي نتيجة لما يلي:

- غياب أي وظيفة تسويقية .

- نقص في التأطير التجاري.

لهذا تنوي المؤسسة الاهتمام بالنقاط السابقة بالإضافة إلى النقاط التالية:

- تجزئة السوق.

- التجديد(في المنتجات والتغليف) .

-الاتصال كموجه لزيادة المبيعات (الإشهار).

- شبكة التوزيع كموجه لتطوير طاقة البيع .

إن مثل هذه الإجراءات الملموسة التي يتوجب اتخاذها تسمح للمؤسسة بالانتقال من تسيير تقليدي إلى تسيير ديناميكي حديث.

2. سياسة الإنتاج : من أجل تحسين إنتاج المؤسسة تم وضع سياسة إنتاج تقوم على النقاط التالية:

- تحسين المنتوجات الحالية .

- تطوير منتوجات جديدة .

- التحكم أكثر في التكاليف .

- الاهتمام بتكوين العمال .

- تطوير وسائل الإنتاج والتغليف .

3. سياسة الأسعار : إن غياب المحاسبة التحليلية لا يسمح للمؤسسة بمعرفة دقيقة لتكاليف الإنتاج بالنسبة

لكل منتج ومن ثم تحديد أسعار البيع للمنتجات وهو ما يحول دون تطبيق سياسة سعرية تختلف حسب مايلي:

- الزوج (منتوج / سوق).

- رغبات الزبائن .

- المنافسين .

كما أن غياب المحاسبة التحليلية لا يسمح بضبط المستوى الحقيقي للهوامش الربحية الناتجة عن كل

منتج.

تقوم المؤسسة بتحديد أسعارها حسب الطريقة التالية:

الشكل رقم : 5.4 الهوامش الربحية للمنتجات  
الوحدة: الدينار

الهوامش ربحية	المنتوج
0.25	-ماء معدني غازي (25 سل)
2	-ماء معدني غازي (100 سل).
2	- ماء معدني غازي ( 100 سل P.E.T).
2	-ماء معدني غير غازي ( 100 سل P.E.T).
0.25	-البيتر (سل 25) .
0.2	-السانية ( 100 سل).
11	-السيرو ( 100 سل).

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ملاحظة: P.E.T . معناه القارورة البلاستيكية

المبحث الثاني: نظام الإنتاج بالمؤسسة

المطلب الأول: مراحل الإنتاج

تحتوي وحدة إنتاج المياه المعدنية لموزاية على ثلاثة خطوط إنتاج مخصصة كل منها في إنتاج نوع محدد من المنتجات و هي:

- 1- خط لإنتاج عبوات 25 سل من الماء المعدني الغازي لموزاية بقارورات زجاجية.
- 2- خط لإنتاج السيرو و المشروبات الغازية المتمثلة في : مشروب سانية 100 سل , و مشروب بيتر 25 سل , مشروب سيرو 100 سل , موزاية Avis 100 سل .
- 3 - ويشمل على :المياه المعدنية الغازية بحجم (P.E.T) خط لإنتاج المياه المعدنية بقارورات بلاستيكية 100 سل , المياه المعدنية غير غازية بحجم 100 سل.

أولاً :نظام إنتاج المياه المعدنية:تمر خطوات الإنتاج في الخط الأول والخط الثالث بنفس المراحل وهي كالتالي:

1 - عملية الضخ: (le forage): إن هذه الخطوة تنحصر في عملية إخراج الماء المعدني من باطن الأرض ووضعها بداخل خزانات (cuve de décantation) لهدف ترسيب مختلف الجزيئات غير المرغوب فيها والبحث عن تحقيق استقرار وتوازن الماء المعدني (stabilité) مع الإشارة إلى أن المؤسسة تستخدم لأجل, هذا موقعين للضخ:الأول تم حفره سنة 1972 ونظرا لعدم كفاية طاقة ضخه نتيجة لنمو وزيادة حجم المعاملات تم حفر موقع ثاني سنة 2002

2.تتمثل الخطوة الثانية في عملية التحكم في حجم الحديد المتواجد في الماء بالخفض منه :إن الماء المستخرج يحمل نسبة كبيرة و عالية من عنصر الحديد و هو ما قد يضر بأجسامنا في حالة استهلاكه , و بالتالي فيتم خفض منه باستخدام غاز الأوزون " O3 " (يتم تصنيعه بداخل المؤسسة) و نشير إلى أن الوسيلة المستخدمة في هذه المرحلة يطلق عليها اسم " la tour de déférisation " .

مرحلة التصفية (la filtration) : حيث يتم استخدام كل من السيلكس (silex) و كذا الفحم (Le actif charbon)

للتخلص من مختلف الجزيئات والروائح غير المرغوب في تواجدها بالمنتجات النهائية .

4 - مرحلة تصفية وتنقية الماء:حيث يستخدم ما يسمى " filtre cuno " لتنقية الماء من مختلف الشوائب التي يتجاوز سمكها 5micron (5 x10-6) .

5 - إضافة غاز ثاني أكسيد الكربون " CO2 " للماء: وفقا لهذه الخطوة يتم إضافة غاز الفحم للماء المعدني (يتم جلب هذا الغاز على شكل سائل أين يتم وضعه بداخل خزانات ,وباستعمال تقنية خاصة يتم تحويله من صورة سائلة إلى غازية) ومن ثمة وضعه بداخل خزان بسعة تقدر ب 12 م3 (12000 لتر) ,وتستعمل هذه الخطوة لإنتاج الماء المعدني الغازي فقط أما الماء المعدني غير الغازي فلا يضاف له غاز co2 .

6 - عملية التعبئة (وضع الماء المعدني بداخل عبوات زجاجية ذات سعة 25 سل في الخط الأول وعبوات بلاستيكية ذات سعة 100 سل في الخط الثالث و التي تقوم المؤسسة بشرائها).

و تمر عملية التعبئة في الخط الأول بمراحل خاصة تتمثل في:



عملية التفريغ (déchargement): تتحدد هذه العملية باستلام العبوات الفارغة من عند الزبائن قصد تحويلها إلى خط الإنتاج , مع الإشارة إلى أنه وفقا لهذه المرحلة تخضع العبوات لعملية رقابة تبحث في تفريغ هذه العبوات من المشروبات المتبقية بها و كذا في مدى سلامتها(عدم تواجد شقوق بها) , ففي حالة ما قد تم اعتبارها غير مناسبة و غير صالحة يتم ردها إلى الزبون أو كسرها و من ثمة يبيعها إلى مؤسسة مختصة في تكريرها (recyclage). - بعد ذلك وباستخدام ناقلات خاصة (les clarks) , يتم نقل هذه العبوات الفارغة إلى بداية الخط والذي يعتبر خط نصف آلي (semi- automatique) بحكم أن بعض العمليات به تتم بصورة آلية و من بينها نجد عملية وضع الصناديق التي تحمل العبوات على البساط المتحرك و أخرى تتم بصورة يدوية والذي سنذكرها لاحقا.

- بعد ذلك يتم تفريغ هذه الصناديق من خلال وضع هذه العبوات و بطريقة آلية في بداية الخط الإنتاجي. - بالتقدم أكثر على طول الخط نصل إلى ما يسمى بالغسالة (la laveuse) أين يتم غسل وتطهير هذه العبوات الفارغة باعتماد ثلاث أحواض غسل بدرجة حرارة  $60^{\circ}c$ ,  $80^{\circ}c$ ,  $60^{\circ}c$  على التوالي , مع الإشارة إلى أن القارورات و قبل دخولها الخط تكون بدرجة حرارة تتراوح ما بين  $18^{\circ}c$  و  $20^{\circ}c$  والتي يتم الرفع منها تدريجيا حتى تصل إلى درجة حرارة الحوض الأول , و نفس العملية عند الخروج من الحوض الثالث أين يتم خفض من درجة الحرارة تدريجيا قبل خروجها نهائيا من الغسالة.

باتباع مسار الخط و بعد الخروج من الغسالة نصل إلى مرحلة مراقبة أخرى (contrôle visuel des bouteilles vides) أين يتم التأكد من نظافة وسلامة العبوات الفارغة قبل تعبئتها , حيث إذا لوحظ أنها غير نظيفة تعاد إلى الغسالة مرة ثانية أما إذا وجد أنها غير مناسبة للاستخدام فيتم إخراجها من الخط وكسرها نهائيا قبل بيعها إلى المؤسسة التي تقوم بتكريرها.

- بعد هذا تأتي مرحلة التعبئة و الملاء (le remplissage).

- ثم ننتقل إلى عملية الغلق (le capsulage).

- و بعدها تأتي مرحلة مراقبة أخرى للتأكد هذه المرة من التعبئة السليمة للعبوات

(contrôle visuel du produit plein).

- باستخدام آلة تسمى l'étiquette بعد كل ما سبق ننتقل إلى عملية إلصاق ووضع الطابع (l'étiqueteuse).

- آخر مرحلة قبل التوزيع تتمثل في عملية التخزين حيث يتم وضع هذه العبوات يدويا بداخل صناديق مخصصة لها و من ثمة وضعها بالمخزن المتواجد بنفس ورشة الخط.

ثانيا :نظام إنتاج المشروبات الغازية :يمر مسار الإنتاج في الخط الثاني بالمراحل التالية :

1 - بداية يتم تحضير المشروب القاعدي (le sirop blanc) من خلال مزج السكر بعد غربلته مع الماء بداخل خزان.

2- و من ثمة يتم تذويب السكر بداخل « le fondoir » من خلال رفع درجة حرارة الماء إلى ما يقارب 80 درجة و لمدة تتراوح ما بين 15 و 30 دقيقة.

3- المرحلة الموالية تتمثل في عملية التصفية (la filtration) لهدف نزع مختلف الأجزاء غير المرغوب فيها وهذا باستخدام السيليس خليط يجمع والماء (silice hidrotique + eau).

4- بعد هذه المرحلة لابد من تبريد المزيج ليصل درجة حرارة  $4^{\circ}c$  25.

- 5 - ثم خليط الانتقال إلى تحضير المشروب النهائي (sirop fini) وهذا بإضافة كل من (conservateurs, extrait acides) بداخل ما يسمى ب (cuve de préparation). في هذه المرحلة نكون قد تحصلنا على مشروب السيرو.
- 6- بعد هذا ينقل المشروب النهائي عن طريق قنوات إلى خزان آخر (le premix) أين يضاف كل من الماء لأجل الحصول على مشروب غازي. (CO2 وغاز الفحم)
- 7 - إن المراحل السابقة الذكر تمثل خطوات تحضير المشروب الغازي, ولكن ولأجل تسويقه لابد من وضعه بداخل عبوات عن طريق خط إنتاج آلي وهذا بتتبع الخطوات التالية:
- بداية يتم تفريغ القارورات من الصناديق ووضعها على طول الخط (إن العبوات الفارغة بعد استلامها من عند الزبائن تمر بنفس المراحل السابقة الذكر حالة تصنيع الماء المعدني قبل دخولها الخط الإنتاجي).
- بعد هذا ننتقل إلى مرحلة الغسل باستخدام "la laveuse" والتي هنا نجدها تحوي حمامين أو حوضين بدرجة حرارة 60° c و 80° c على الترتيب (أيضا في هذه المرحلة و كما أشرنا إليه حالة تصنيع الماء المعدني فإنه يتم الرفع من درجة الحرارة تدريجيا عند دخول العبوات الغسالة ونفس الشيء قبل خروجها منها أين يتم خفضها بصورة تدريجية أيضا).
- المرحلة الموالية تتمثل في عملية الرقابة على العبوات الفارغة (contrôle visuel des bouteilles vides) .
- بعد كل ما سبق ننتقل إلى مرحلة تعبئة و ملاء هذه القارورات (le remplissage) ومن ثمة غلقها وسدها باستخدام (la capsuleuses)
- بعد ذلك نعاود مرحلة المراقبة والتفتيش على العبوات مملوءة (contrôle visuel des bouteilles pleines)
- وهنا ننتقل إلى مرحلة وضع الطابع (l' étiquette) ومن ثمة الانتقال إلى مرحلة جمع هذه العبوات بداخل صناديق باستخدام (l'encaisseuse) .
- وبعد كل هذا يتم وضع هذه الصناديق فوق قواعد خاصة (des palettes) و توجيهها نحو المخزن الذي يقع هو الآخر بنفس ورشة وواجد الخط قصد توزيعها.
- المطلب الثاني: دراسة الطاقة**
- تعرف مؤسسة إنتاج المياه المعدنية في هذه الآونة فترة انتقال وتغير في إطار خصوصية المؤسسات العمومية, وبعد استجواب عدد من العناصر العاملة بها اتضح لنا أن المؤسسة تعرف انطلاقة جديدة نابعة من تلك الإجراءات التي تبناها مسيروها الجدد من خلال تطوير مختلف مصالحها مع توجيه تركيز من نوع خاص لمجال الإنتاج.
- و يمكن أن نضع جملة هذه الإجراءات بالإضافة إلى تلك القائمة سابقا والمتعلقة بالطاقة ضمن مجموعة النقاط التالية:
- التخلي عن خطي إنتاج (واحد لصناعة "le sirop" ونقل تصنيع المنتج إلى نفس خط صناعة المشروبات الغازية وخط إنتاجي آخر مخصص للأغطية "capsulerie" نظرا إلى التعطلات المتكررة لكل منها.
- بمقابل ما سبق نجد أنه في إطار إعادة بعث نشاط المؤسسة من قبل مجمع "سيم" تم اقتناء خط جديد لإنتاج المشروبات ذات العبوات البلاستيكية (P.E.T).
- تكوين فريق صيانة يختص بكل خط على حدى .
- إن المؤسسة لحد الآن تسيير بالاعتماد على ثلاثة خطوط إنتاج :

-خط لإنتاج عبوات 25 سل من الماء المعدني لموزاية بطاقة تقدر ب 8000 عبوة /ساعة.  
 -خط لإنتاج المشروبات الغازية تحدد طاقته لكل نوع حسب ما يلي :مشروب بيتر 7000 عبوة/سا ,مشروب  
 2000عبوة/سا مشروب سيرو 5000 عبوة/سا,موزاية A vis سانية 2000 عبوة/سا.  
 - خط جديد لإنتاج المياه المعدنية البلاستيكية (PET) غازية و غير غازية "بطاقة تقدر ب 2700 عبوة/سا"  
 مقسمة بينهما.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها تبينت لنا مجموعة النقاط التالية:

-إن هذه المعدات نظرا لقدمها تواجه و بصورة مستمرة تعطلات ,مما يؤدي إلى توقف العملية الإنتاجية بصورة  
 متكررة.

-لاحظنا أيضا أن المؤسسة تعتمد استراتيجية تخزين لمنتجاتها من دون دراسة فعلية لحجم الطلب المتوقع وهو  
 ما يؤدي إلى نفاذ مخزون بعض المنتجات في فترات وتواجد مخزون كبير نوعا ما لها في فترات أخرى.

-أيضا نجد أن اعتماد خط إنتاج واحد لمجموعة كبيرة من المنتجات يؤدي إلى ضياع وقت كبير نوع ما لهدف  
 تحضير هذه الخطوط :الانتقال من ذوق إلى ذوق آخر أو من منتج إلى منتج آخر ,فمثلا نجد أن هناك خط إنتاجي  
 يختص في صناعة كل من :المشروبات الغازية بالأذواق الثلاثة :تفاح ,ليمون ,برتقال ,بالإضافة إلى تصنيع "sirop".

#### المطلب الثالث :مراقبة الجودة

إن نشاط المؤسسة محل الدراسة يدخل ضمن الصناعات الموجهة للاستهلاك ,و بالتالي فإن الدولة  
 تفرض عليها مجموعة من المعايير التي لا بد من أن تعمل على احترامها.

وبالتالي فإن المؤسسة تهتم كثيرا بهذا الجانب من خلال البحث في التحكم قدر المستطاع فيما يسمى  
 بجودة المنتجات ,ومن ثمة قد عمدت على وضع مخبر تحاليل وإدماج إدارة خاصة ومستقلة في الهيكل التنظيمي  
 تخول لها مسؤولية تحقيق جودة مثالية للمنتجات من خلال مراقبتها والبحث في تطويرها.

إن مخبر التحاليل الذي تحوزه المؤسسة يشغل ست ( 06 ) مهندسين في الكيمياء يعملون 24 / 24 ساعة ( نظرا  
 لأن المصنع في الفترة الحالية يتبع هذا المنوال في الإنتاج 24 / 24 ساعة) تسند لهم مجموعة الوظائف التالية:  
 -تحضير خليط أو مزيج المكونات.

-السهر على ضمان جودة مثالية للمواد الأولية من خلال مراقبتها و تفتيشها لحظة توريدها ,وكذا إجراء بعض  
 المعاينات عليها إبان فترة تخزينها للتأكد من عدم فساده أو تلفها ,كما نضيف أيضا أنه يتم تفتيش ومعاينة  
 مختلف المواد قبل استخدامها( هذه معاينة الأخيرة تتم باستعمال حواس الشم والنظر من دون اللجوء إلى  
 معايرة في المخبر).

-مراقبة وتتبع جودة وسلامة المنتجات النهائية ومواد التغليف، إن هذه الوظيفة تعتبر من بين أهم أعمال المخبر  
 والتي من خلالها يتم التأكد من مدى سلامة ومطابقة المنتجات النهائية ووسائل تغليفها لجملة المعايير الموضوعية ,

حيث أن عملية المعايرة تتم كل ساعة على المنتجات النهائية وذلك باختبار كل من : تركيز السكر (le brix)  
 الذي ينبغي أن يتراوح من 11-12 ، أيضا يتم مراقبة نسبة تواجد غاز ثاني أكسيد CO2 في حدود مجال ينحصر  
 ما بين 10 ← 11 غ/ل ,بالإضافة إلى نسبة الحموضة الكربون (PH) التي لا بد وأن تتراوح ما بين 2 ← 3 .

أما فيما يتعلق بمواد التغليف فتخضع هي الأخرى لمعايرة كل نصف ساعة للتأكد من مدى نظافتها ,  
 حيث تتم من خلال سحب 12 عبوة كل مرة (NaOH) مراقبتها من خلال التأكد من نسبة تواجد هيدروكسيد

الصوديوم وإذا ما لوحظ تواجد آثار لهذا المحلول في 6 عبوات أو أكثر يتم توقيف الخط والبحث عن السبب المؤدي لذلك مع إعادة توجيه تلك العبوات مرة أخرى اتجاه عملية الغسل، ونفس الشيء فيما يتعلق بمراقبة العفن (la moisissure) أين يتم الاختبار بنفس الكيفية وعلى أساس نفس المعايير، أما فيما يتعلق بمعايرة أحواض التحضير فيتم البحث عن نسبة وجود مركب كربونات الصوديوم والذي لا بد أن لا يتجاوز 1.5 % من حجم العينة (حيث نشير إلى أن هذه العينة تمثل كمية من الماء التي تمت به عملية غسل و تنظيف هذه الأحواض)

-كما نجد من بين مهام المخبر القيام بعملية تطهير وتنظيف أحواض التحضير ما بين كل تحضير وهذا باتباع مجموعة المراحل التالية: بداية يتم غسل الحوض بماء بارد لمدة بضعة دقائق ومن ثمة يتم إضافة كربونات الصوديوم، المرحلة الموالية التي تشكل عملية التطهير نفسها تتم بغسل الحوض بواسطة ماء ساخن تقارب درجة حرارته  $90^{\circ}C$  وعليه ننتقل إلى آخر مرحلة والمتمثلة في إضافة ماء بارد من أجل خفض درجة حرارة هذا الحوض، مع الإشارة إلى أن عملية التطهير هذه تبحث في قتل ومنع تكوين البكتيريا وكذا عزل تأثير مكونات مختلف التحضيرات عن بعضها البعض (حيث أن الحوض يستعمل لتحضير أكثر من تركيبة بأذواق مختلفة، وبالتالي ولأجل الانتقال من تركيبة إلى أخرى لا بد من إزالة روائح الخلطة القديمة ومختلف المكونات المتبقية في الحوض). نجد أيضا أن المخبر تخول له مسؤولية مراقبة الماء عند الضخ (le forage) من خلال البحث في كمية تواجد كل من شوارد الكالسيوم ( $Ca^{++}$ ) والمغنيزيوم ( $Mg^{++}$ ) في الماء.

-المهمة الأخرى التي يقوم بها المخبر تبحث في مجال تطوير المنتجات والبحث عن أذواق جديدة لها.

إضافة إلى كل هذا، فإن المؤسسة تتعامل مع مخبر أخرى ذات سمعة معروفة على الساحة الوطنية مثل:

1 - مخبر باستور (institut pasteur) والذي تقدم له عينات كل ثلاثة أشهر لأجل القيام باختبارات تتعلق بالأحياء الدقيقة (micro- biologique).

2 - ومخبر I.A.D.E. (institut d'analyse des eaux) كل ستة أشهر والذي يقوم بالمراقبة الفيزيوكيميائية للماء (contrôle physico chimique).

ملاحظة: سنقوم بعرض بعض الوثائق التي يستخدمها المخبر .

المبحث الثالث: دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نقوم بدراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة من خلال تقييم أدواته المتواجدة مع اقتراح التحسينات الواجب إدخالها على هذه الأدوات، وباعتبار أن المؤسسة قد شرعت في تطوير نظام للمحاسبة التحليلية مؤخرا نظرا لشعورها بأهميته في تحديد مردودية منتجاتها كل على حدى، فان دراستنا هذه ستشمل الأدوات المتوفرة حاليا في المؤسسة والتي هي قيد الاستعمال والمتمثلة في لوحات القيادة والموازنات التقديرية مع عرض الكيفية التي يسيير عليها نظام معلومات مراقبة التسيير.

المطلب الأول: نظام معلومات مراقبة التسيير

تعتبر مصلحة مراقبة التسيير حسب طبيعتها المسؤولة عن مراقبة ومتابعة تطور نشاطات المؤسسة

للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط له، كما تمثل مصدرا للمعلومات المفيدة التي تساعد متخذي القرارات في

اتخاذ قراراتهم.

من أجل هذا شرعت مصلحة مراقبة التسيير مؤخرا (إبتداءا من شهر أوت 2005) بالمحاولة في تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير ويتمثل هذا النظام في برنامج آلي (logiciel) يهدف إلى مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة وكل ما يتعلق بالإنتاج وأثناء تواجدها بالمؤسسة كانت المؤسسة لا تزال تعمل لتعميم هذا البرنامج على كل نشاطات المؤسسة (شراء، بيع، ...) لهذا الاعتبار سنحاول التطرق فقط إلى كيفية مساعدة هذا النظام في مراقبة العمليات الإنتاجية.

والسؤال المطروح هو: هل ساعد هذا النظام للمعلومات في عملية مراقبة التسيير واتخاذ القرارات؟

قبل الإجابة على هذا السؤال لابد من عرض كيفية عمل هذا النظام.

يتكون نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير كأى نظام من مدخلات، معالجة و مخرجات.

\*تتمثل مدخلات النظام في التسجيل اليومي للبيانات المتعلقة بحجم المدخلات والمخرجات (المواد الأولية و مواد التغليف) ومعدل إنتاجية الآلات بالنسبة لكل منتج على حدى ويتم تسجيل هذه البيانات بالاستعانة باستمارتين هما:

- إستمارة الكمية (flash sur la production) وإستمارة الإنتاج (fiche de production) والتي تعدهما مصلحة الإنتاج، تبين الاستمارة الأولى حجم الإنتاج الذي تم التخطيط له لليوم و لكل منتج و مدى تحقيق البرنامج اليومي، كما تشمل على مدة التصنيع الفعلية و أزمدة الأعطال و بالتالي فهي تبحث أساسا على الانحراف في الكمية والانحراف في الزمن الخاص بالمنتج النهائي.

- أما الاستمارة الثانية فهي تبحث عن متابعة و مراقبة تطور كل من مواد التغليف و المواد الأولية عن طريق مقارنة حجم المخرجات من المخزن بحجم الاستخدامات الفعلية بعد إضافة الكمية المتبقية و من ثم الخروج بحجم الخسارة المحملة و التي يتم ترجمتها على أساس نسب انحرافات مقارنة بالحجم المعياري الذي كان من المفترض تحقيقه.

\*أما عملية المعالجة فتتمثل في عملية حساب مجموع الانحرافات السابقة الذكر مثلا: حساب مجموع الانحرافات في الكمية أو الزمن لمدة أسبوع من شهر معين أو لمدة 15 يوم أو شهر كامل أو عدة أشهر سابقة...و ذلك في أي وقت.

\*و بالنسبة لمخرجات النظام فهي تتمثل في:

-تقارير شهرية للنشاط تشمل جميع المصالح، يتم من خلالها توضيح العمليات في الفترة الممتدة من بداية الشهر إلى نهايته حسب مايلي:

- تحقيق على الإنتاج : (enquete sur la production): يبين هذا التحقيق أبعاد قيام الإنتاج الفعلي (الكمية المنتجة، الخسائر، زمن الإنتاج) كما هو مبين في الجدول التالي:

- تحليل الإنتاج الإجمالي (analyse de la production globale) الذي يبحث في مقارنة الإنتاج الفعلي مع الإنتاج المتوقع كما هو مبين في الجدول.

الجدول رقم 6.4: تحليل الإنتاج الإجمالي

وحدة القياس بالهيكولتر			وحدة القياس بعدد القارورات			المنتجات
المعدل	التحقيقات	التوقعات	المعدل	التحقيقات	التوقعات	
						مياه معدنية
						مشروبات غازية
						سيرو
						المجموع الكلي

المصدر : وثائق رسمية من المؤسسة

- تحليل الزمن (analyse des temps) الذي يقوم بدراسة معمقة للزمن والتعرف على أزمنا التوقفات والأعطال الحاصلة في وثيقة خاصة بها تدعى الوثيقة التفصيلية للتوقفات والأعطال التقنية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 7.4 تفصيلات حول التوقفات والأعطال التقنية

المجموع	زمن التعطل	طبيعة التعطلات
المجموع الكلي		

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

-بالإضافة إلى وضع وثيقة تبحث في الكمية المستهلكة من مختلف المواد الأولية و أيضا وثائق أخرى تصدر عن المخبر والتي تبحث عن الانحراف الحاصل ما بين حجم الإنتاج النظري الذي كان من الممكن تحقيقه مقارنة بحجم المشروب الذي تم تحضيره وبين حجم الإنتاج الفعلي.

بعد اطلاعنا وعرضنا لنظام المعلومات المصمم من طرف مصلحة مراقبة التسيير لاحظنا أنه بخصوص الإنتاج يقدم هذا النظام معلومات متعلقة بدراسة حجم المخرجات و المدخلات و معد إنتاجية الآلات لكنه يهمل عنصر قاعدي وهو عنصر التكلفة ,حيث أن هذا النظام لا يقدم معلومات دقيقة عن تكلفة الإنتاج المحققة لتيم مقارنتها مع التكلفة المعيارية من أجل معرفة حجم الأرباح و الخسائر التي تم تحقيقها (أي لا يتم حساب الانحرافات في التكلفة).

كما لاحظنا غياب العنصر الأهم و الذي يتمثل في تفسير الانحرافات أي البحث عن الأسباب التي أدت إلى وقوعها من أجل التعامل معها بالشكل الجدي الذي يسمح بعدم تكرارها في المستقبل.

المطلب الثاني: لوحات القيادة

من خلال بحثنا عن الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة توصلنا إلى مايلي:  
 -يقوم رئيس مصلحة الإنتاج بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بكميات الإنتاج المحققة بالنسبة لكل منتج وأسباب التوقفات والأعطال التي حدثت إلى المدير الإداري و المالي.  
 -يقوم كذلك رئيس المصلحة التجارية بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بحالة المبيعات المحققة بالنسبة لكل منتج إلى المدير الإداري و المالي.  
 -بعد ذلك يقوم المدير الإداري و المالي بإعداد لوحات القيادة التالية:  
 الجدول رقم 8.4 : لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج والمبيعات

المبيعات		الإنتاج		نوع المنتج
القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	
				المياه المعدنية
				المشروبات الغازية
				السيرو
				المجموع

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

الجدول رقم 9.4 : لوحة القيادة الخاصة بالتوقفات والأعطال الخاصة بالآلات

الإجراءات المتخذة	سبب التوقف أو العطل	فوج العمل
		الفوج " أ "
		الفوج " ب "
		الفوج " ج "
		المجموع

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

الجدول رقم 10.4 لوحة القيادة للخرينة

الحالة	المجموع
رصيد الشهر الماضي	
رصيد الشهر الحالي	

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

من خلال عرضنا إلى الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة و كذلك الشكل الذي تتخذه هذه الأخيرة كما هو مبين في الجداول الثلاث السابقة توصلنا إلى ما يلي:  
 -ليس لمصلحة مراقبة التسيير أي تدخل أو فعالية في إعداد لوحات القيادة.

-لا تتطابق المواصفات الموجودة في الجداول الثلاث المعروضة سابقا مع المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة حيث نجد أن الجدول الأول هو عبارة عن مقارنة فقط بين حجم المبيعات وحجم الإنتاج كما يمثل الجدول الثاني عرض لأسباب التوقفات والأعطال بالآلات أما الجدول الثالث فهو كذلك عبارة عن مقارنة بين الرصيد السابق للخبزينة والرصيد الحالي وبالتالي تخلو هذه الجداول من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة ممكنة على الانحرافات والتغيرات بالطريقة التي تمكن من الاستفادة من الإيجابية و تصحيح السلبية.

عدم فعالية لوحات القيادة المعروضة بسبب:

-غياب الهدف الرئيسي من وراء إعداد لوحات القيادة وهو قياس الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.  
-ليس هناك متابعة للمصاريف الخاصة بالمصالح والإدارات الموجودة بالمؤسسة كما لا توجد أية متابعة للمشتريات.

وبالتالي وبسبب عدم مطابقة هذه الجداول إلى المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة ,حاولنا القيام بوضع لوحات قيادة تتناسب مع حالة المؤسسة لتسمح بقياس الانحرافات و تساعد على اتخاذ القرارات. وعليه وبعد اتصالنا مع مسؤولي المصالح تمكنا من استخراج المتغيرات الأساسية ووضع المؤشرات اللازمة، وكانت لوحات القيادة المقترحة تخص المديرية العامة والمديريات العملية كما هو مبين:  
-مصاريف الإدارة و المالية:

الملاحظات	التراكم إلى غاية..			الشهر		
	الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي

- مصلحة المشتريات:

أ-مشتريات الفترة:

الشهر .....لوحة القيادة للمشتريات السنة.....								
التراكم				الشهر				المؤشر
تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	
								سعر الشراء الكميات المطلوبة الكميات المستلمة



								الفرق أو الكميات الناقصة
								الكميات المخزنة

ب- مصاريف المشتريات:

ملاحظات	التراكم إلى غاية..			الشهر			المصاريف
	الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي	
							مصاريف النقل الجمركة .....- .....-
							المجموع

رابعاً: مصلحة الإنتاج

أ- إنتاج الفترة:

الشهر .....لوحة القيادة للمشتريات السنة.....								
التراكم إلى غاية...				الشهر				المؤشر
تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	
								- إنتاج الفترة: -المياه المعدنية -المشروبات الغازية -السيرو
								تكاليف الإنتاج الكلية ل: -المياه المعدنية. -المشروبات الغازية -السيرو

								الإنتاج المخزن: -المياه المعدنية -المشروبات الغازية -السيرو
								مستوى الجودة = الوحدات المعيبة/ الكميات المنتجة.

ب-مصاريف الإنتاج:

ملاحظات	التراكم إلى غاية..			الشهر			المصاريف
	الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي	
							-مواد أولية -يد عاملة مباشرة -مصاريف الطاقة (كهرباء ,غاز) -الصيانة .....-
							المجموع

ج -حالة الأغلفة (القارورات):

ملاحظات	حجم الخسارة (1)-(2)	حجم الإنتاج (2)	القارورات المستهلكة (1)	الصنف
-كسر قارورات -بعث عينات للمخبر .....-				

د -حالة الآلات:

الشهر...						
ملاحظات	أسباب التعطل	زمن التعطل (1)-(2)	ساعات العمل (المحققة 2)	ساعات العمل (المبرمجة 1)	الطاقة الإنتاجية للآلة	الآلات

خامسا: المصلحة التجارية:

أ- المبيعات المحققة:

الشهر...							
ملاحظات	سبب هذه المردودات	المردودات من البضائع	مبيعات السنة السابقة	الانحراف	حجم المبيعات المحقق	حجم المبيعات المتوقع	نوع المنتج
							مياه معدنية
							مشروبات غازية
							سيرو

ب- المصاريف التجارية:

ملاحظات	التراكم إلى غاية..			الشهر			المصاريف
	الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي	
							مصاريف النقل الجمركة .....- .....-
							المجموع

المطلب الثالث: الموازنات التقديرية

بعد اطلاعنا على الكيفية التي تتم بها عملية إعداد الموازنات التقديرية تمكنا من إبراز مختلف النقائص والعيوب المتواجدة بها وفقا للعناصر التالية:

-لا يتم التنبؤ بحجم المبيعات و إنما يتم تقدير حجم الإنتاج المستقبلي (وضع برنامج إنتاج).  
-تتم عملية التقدير هذه عن طريق مصلحة مراقبة التسيير، في حين أنه من الواجب أن تتم بواسطة تدخل مختلف الإدارات المسؤولة.

-كما لاحظنا وجود نقص آخر يتمثل في عدم القيام بأية دراسة ميدانية للسوق من أجل التعرف على مدى تقبل الزبائن لمنتجات المؤسسة وزيادة نموها.

و عليه حاولنا أن نقوم بإعداد الموازنات التقديرية التي تخص الفصل الرابع للمؤسسة حسب ما عرضناه في الجانب النظري.

#### 1-البرنامج الشهري للمبيعات:

حسب المصلحة التجارية للمؤسسة سيزيد حجم المبيعات للفصل الرابع من هذه السنة (2005) بنسبة % 20 مقارنة مع الفصل الرابع للسنة الماضية وهذا راجع إلى تحسن مستوى الجودة والتغليف ومعدات الإنتاج منذ خوصصة المؤسسة.

وعليه أصبح البرنامج الشهري للمبيعات كالتالي:

الجدول رقم 11.4 البرنامج الشهري للمبيعات.

المنتجات	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
مياه 25 سل	3030652	2403504	1033402
مياه 100 سل	108748	36648	18518
مشروبات GAZ 100 سل (P.E.T)	837000	810000	702000
مشروبات sans GAZ 100 سل (P.E.T)	837000	810000	702000
البيتر	496771	421373	294595
السيرو	8940	4666	3386
سانية	177321	116282	76219
المجموع	5496432	4602473	2830120

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة

ملاحظة:

تم حساب مبيعات موزاية (GAZ) وموزاية (sans GAZ) البلاستيكية حسب الطاقة الإنتاجية الخاصة بهما باعتبارهما منتوجات جديدة لسنة 2005 وأيضا لأن المؤسسة تباع كل الكميات التي تنتجها وذلك كما يلي:

الطاقة الإنتاجية = 2700 / قارورة / سا مقسمة بالنصف بين المنتوجين

-أكتوبر 31 يوم

-نوفمبر 30 يوم

-ديسمبر 26 يوم باعتباره شهرا باردا تقل فيه استهلاك المياه المعدنية والمشروبات بصورة عامة مقارنة بباقي الأشهر.

عدد ساعات العمل في اليوم = 20 = سا/يوم.

أما الجدول التالي فيمثل مبيعات الفصل الرابع للسنة الماضية ( 2004 ) والذي تم على أساسه حساب مبيعات الفصل الرابع للسنة الحالية (2005)

الجدول رقم 12.4 مبيعات الفصل الرابع لسنة 2004

ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	المنتجات
861168	2002920	2525544	مياه 25 سل
15432	30540	90624	مياه 100 سل
-	-	-	مشروبات GAZ 100 سل (P.E.T)
-	-	-	مشروبات sans GAZ 300 سل (P.E.T)
245496	351144	413976	مشروبات GAZ 25 سل (P.E.T)
2822	3888	7450	مشروبات sans GAZ 25 سل (P.E.T)
63516	96902	147768	السيرو
1188434	2485394	3185362	المجموع

المصدر: وثائق رسمية من المؤسسة



موازنة المبيعات:

ديسمبر			نوفمبر			أكتوبر			المنتجات
رقم الأعمال	سعر البيع	حجم المبيعات	رقم الأعمال	سعر البيع	حجم المبيعات	رقم الأعمال	سعر البيع	حجم المبيعات	
5239348	5.07	1033402	12185765	5.07	2403504	15365406	5.07	3030652	مياه 25 سل
237030	12.80	18518	469094	12.80	36648	1391974	12.80	108748	مياه 100 سل
10200060	14.53	702000	11769300	14.53	810000	12161610	14.53	837000	مشروبات GAZ 100 سل (P.E.T)
7722000	11	702000	8910000	11	810000	9207000	11	837000	مشروبات sans GAZ 100& (P.E.T)
2003246	6.80	294595	2865336	6.80	421373	3378043	6.80	496771	مشروبات sans GAZ 25 سل (P.E.T)
143905	42.50	3386	198305	42.50	4666	379950	42.50	8940	السيرو
1139474	14.95	76219	1738416	14.95	116282	2650949	14.95	177321	سانية
26.685.063			38.136.216			44.534.932			المجموع

$$\text{رقم الأعمال (CA) خارج الرسم} = \text{سعر البيع} \times \text{حجم المبيعات}$$

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

2-موازنة الإنتاج:

المجموع		موزاية PETplate 100 سل		موزاية PET 100 سل		موزاية 100 سل		موزاية 25 سل		
القيمه	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	القيم	الكميات	
2121755	6240456	-	-	-	-	-	-	2121755	6240456	السدادات الحديدية
4511138	4511138	2362121	2362121	1972983	1972983	176034	176034	-	-	السدادات البلاستيكية
22325785	4335104	12164923	2362121	10160862	1972983	-	-	-	-	القارورات البلاستيكية
3010496	10751594	1181060	2362121	986491	1972983	31686	176034	811259	6240456	اللاصقات
104223	2940	-	-	-	-	9926	280	94297	2660	- مواد تنظيف القارورات
193578	4200	-	-	-	-	18436	400	175142	3800	- ماءات الصوديوم - حمض الأزوت
238949	45000	102748	19350	9482	16200	4779	900	45400	8550	- مواد لمعالجة المياه - الأملاح sel Marin
26340	2000	11326	860	86022	720	527	40	5005	380	- جافيل
77880	2000	33488	860	28037	720	1558	40	14797	380	Librifiant
7326269	32253	1609585	7086	1344274	5918	119935	528	4252475	18721	الغراء
405237	29091	-	-	215553	15474	19237	1381	170447	12236	غاز Co2
40341650	25955776	17465251	7114519	14803704	5957981	382118	355637	7690577	12527639	المجموع



تمت عملية حساب المواد المستهلكة من المواد الأولية على أساس مجموع الكميات الفصلية المنتجة 3 أشهر (و الخاصة بكل منتج كما يلي):

1- بالنسبة للسدادات واللاصقات فقد تم حسابها على أساس كمية الإنتاج الفصلية لكل منتج مضافا إليها نسبة 2% لاحتتمال وجود تكسيرات وما شابه ذلك.

2- بالنسبة للقارورات فقد تم حسابها بنفس الطريقة لكن فقط بالنسبة للمنتوجات ذات القارورات البلاستيكية (PET) أما باقي المنتوجات فهي تعبء في قارورات زجاجية (أغلفة مسترجعة) .

3- فيما يخص مواد التنظيف الخاصة بالقارورات, ومواد معالجة المياه و librifiant فإن المؤسسة تستهلك يوميا ما يلي:

• ماءات الصوديوم 70 كغ /يوم

• حمض الأزوت 100 كغ /يوم

• Librifiant 10 كغ /يوم

• sel marin الأملاح 225 كغ/يوم

• ماء جافيل 10 كغ/يوم

وعلى هذا الأساس قمنا بحساب عدد الأيام اللازمة لتحقيق كميات الإنتاج الفصلية لكل منتج و بضرهها في الاستهلاكات اليومية السابقة نحصل على حجم الاستهلاكات الفصلية اللازمة لكل منتج.

$\text{كمية الإنتاج (الفصلية)} = \frac{\text{الطاقة الإنتاجية}}{\text{عدد الساعات}}$
--

$\text{عدد الأيام اللازمة لتحقيق الإنتاج (الفصلي)} = \frac{\text{عدد الساعات}}{20 \text{ سا/يوم}}$
--

• بالنسبة لموزاية 25 سل:

عدد الأيام اللازمة لانتاج 6118094 ق هي:

$\frac{6118094}{765} = 7997$	$\frac{765}{20} = 38$
8000 ق/سا	20 سا/يوم

• بالنسبة لموزاية Avis 100 سل:

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 172582 قارورة هي:

$$\frac{172582 \text{ ق}}{86 \text{ سا}} = \frac{2000 \text{ ق/سا}}{20 \text{ سا/يوم}} = 4 \text{ أيام}$$

• بالنسبة لموزاية 100 سل (PET):

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 1934297 قارورة هي:

$$\frac{1934297 \text{ ق}}{1433 \text{ سا}} = \frac{1350 \text{ ق/س}}{20 \text{ سا/يوم}} = 72 \text{ يوم}$$

• بالنسبة لموزاية 100 سل (plate PET):

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 2315805 قارورة هي:

$$\frac{2315805 \text{ ق}}{1715 \text{ سا}} = \frac{20 \text{ ق/سا}}{86 \text{ يوم}} = 20 \text{ ق/سا}$$

• بالنسبة للبيتر:

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 1476571 قارورة هي:

عدد ساعات العمل يوميا = 20 سا

$$\frac{1476571 \text{ ق}}{211 \text{ سا}} = \frac{7000 \text{ ق/سا}}{20 \text{ سا/يوم}} = 10 \text{ أيام}$$

• بالنسبة للسيرو:

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 111209 قارورة هي:

$$\frac{111209 \text{ ق}}{22 \text{ سا}} = \frac{5000 \text{ ق/سا}}{20 \text{ سا/يوم}} = 22 \text{ سا} = \text{يوم واحد}$$

• بالنسبة للسانية:

عدد الأيام اللازمة لإنتاج 485622 قارورة هي:

$$\frac{485622 \text{ ق}}{243 \text{ سا}} = \frac{2000 \text{ ق/سا}}{20 \text{ سا/يوم}} = 12 \text{ يوم}$$

بعد حساب عدد الأيام اللازمة لتحقيق حجم الإنتاج الفصلي لكل منتج يمكننا حساب حجم الاستهلاكات الفصلية من المواد الأولية بالنسبة لكل منتج من مواد التنظيف القارورات و librifiant والمواد المعالجة للمياه.

مثال:

موزاية 25 سل : عدد الأيام اللازمة لتحقيق الإنتاج الفصلي لموزاية 25 سل هو 38 يوم و بالتالي

تستهلك فصليا ما يلي:

• ماءات الصوديوم:  $70 \times 38 = 2660$  كغ/فصل .

• الحمض:  $100 \times 38 = 3800$  كغ/فصل .

• Librifion:  $10 \times 38 = 380$  كغ/فصل.

• الأملاح :  $225 \times 38 = 8550$  كغ/فصل .

• ماء الجافيل:  $38 \times 10 = 380$  كغ/فصل .

و بنفس الطريقة يتم حساب حجم الاستهلاكات الفصلية لباقي المنتوجات. بالنسبة للغراء فإن المؤسسة تستهلك 3 غ من الغراء لكل لاصقة (étiquette) وتتم القسمة على 1000 للتحويل إلى كغ.

فيما يخص استهلاكات غاز ثاني أكسيد الكربون (CO2) فإن المؤسسة تستهلك 8 غ/ل -5 .

مثال : موزاية 25 سل تستهلك 2 غ من Co2 في القارورة.

$2 \times 6118094 = 12236188$  غ  $12236$  كغ.

موزاية 100 سل Avis تستهلك 8 غ في القارورة.

$8 \times 172582 = 1380656$  غ  $1381$  كغ.

و بنفس الطريقة تمت عملية الحساب لباقي المنتوجات

-فيما يخص السكر, الحافظ, المستخرج الطبيعي, حمض السيتريك فقد تم الاعتماد على المعطيات التالية:

البيتر	السكر	الحافظ	المستخرج الطبيعي	حمض السيتريك
0.766 كغ/ل	0.002 كغ/ل	0.026 ل/ل	0.011 كغ/ل	
0.766 كغ/ل	0.002 كغ/ل	0.006 ل/ل	0.011 كغ/ل	
0.766 كغ/ل	0.002 كغ/ل	0.012 ل/ل	0.012 كغ/ل	

المصدر : وثائق رسمية للمؤسسة

يعطي هذا الجدول حجم الاستهلاك لكل لتر من المنتج ولحساب استهلاكات البيتر ( 25 سل ( تتم

القسمة على 4 .

جدول حسابات النتائج التقديري:

المنتج	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
مياه 25	44534932	38136216	26685063
مياه 100	44356206	40455738	28867224
وباقي 100 g 100 g 3	178726+	2319522 -	2182161 -
سيرو	30768	30768	35383
	22045	22045	22045
المجموع	125913+	2372335 -	2239589 -

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النتيجة التي ستحققها المؤسسة في الفصل الرابع هي نتيجة سالبة

(خسارة) تقدر ب 4486011 -:دج.

و سبب في هذه النتيجة السالبة راجع إلى:

-تدني مستوى المبيعات في الفصل الرابع بالمقارنة مع باقي الفصول باعتباره فصلا باردا  
تنقص فيه استهلاك المشروعات بصفة عامة) مستوى المبيعات لا يسمح بتغطية كل التكاليف.  
-وكذلك بسبب عدم تحكم المؤسسة في تكاليفها مقارنة مع باقي المؤسسات المنافسة وهذا ما  
يستدعي التعجيل في وضع نظام للمحاسبة التحليلية، حتى تتمكن المؤسسة من تحديد تشكيلة المنتجات  
التي تحقق مردودية وتلك التي لا تحقق مردودية والتي لابد من التخلي عنها بأقصى سرعة.

## خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتبين لنا بوضوح أن مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية لاتملك نظاما فعالا لمراقبة التسيير بحكم أننا أبرزنا عدة نقائص تتخلل النظام.

فبعد عرضنا لنظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير والذي كان يخص كيفية مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة، توصلنا إلى أن هذا النظام قد أهمل عنصرا أساسيا وهو عنصر التكلفة كما لاحظنا غياب العنصر الأهم وهو تفسير الانحرافات بعد حسابها ليتم تجنبها في المستقبل.

و من خلال عرضنا كذلك للوحات القيادة المتوفرة بالمؤسسة وجدنا أنها لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة و لهذا السبب حاولنا القيام بتصميم لوحات قيادة للإدارة العامة ومختلف الإدارات الأساسية للمؤسسة، التي لابد من توسيعها مستقبلا لتشمل باقي الإدارات.

كما لاحظنا أن المؤسسة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية انطلاقا من وضع برنامج إنتاج، وعليه قمنا بوضع الموازنات التقديرية التي تخص الفصل الرابع لسنة 2005 حسب الطريقة التي عرضناها في الدراسة النظرية و التي تنطلق من موازنة المبيعات باعتبار أن المؤسسة عليها أن تنتج ما يمكن أن تبيع.

و في الأخير وبما أن المؤسسة قد تم خصصتها مؤخرا فإنها بصدد القيام بعدة تحسينات للقضاء على الاختلالات التي ورثتها عن النظام السابق للتسيير(القطاع العام)، و نأمل أن تقوم بالإصلاحات اللازمة التي تخص نظام مراقبة التسيير بأسرع ما يمكن باعتباره العمود الفقري لنجاح العملية التسييرية و لتحسين أداء المؤسسة ككل.

إهداء

شكر

الفهرس

قائمة الأشكال و الجداول

2	مقدمة
6	الفصل الأول: مدخل حول تسيير ومراقبة المؤسسة
7	المبحث الأول: التسيير داخل المؤسسة
7	المطلب الأول: مفهوم التسيير
9	المطلب الثاني: مبادئ التسيير
12	المطلب الثالث: الوظائف التسييرية
14	المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة
14	المطلب الأول: مفهوم القرار
15	المطلب الثاني: مراحل عملية صنع القرار
18	المطلب الثالث: أنواع القرارات
20	المبحث الثالث: المراقبة ضمن الوظائف التسييرية
20	المطلب الأول: مفهوم المراقبة
23	المطلب الثاني: أهمية المراقبة
24	المطلب الثالث: خطوات المراقبة
27	خلاصة
30	الفصل الثاني: دراسة نظام مراقبة التسيير
30	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
29	المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير واستخراج خصائصها
34	المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

38.....	المطلب الثالث : علاقة مراقبة التسيير بكل من الرقابة الداخلية والخارجية
40.....	المبحث الثاني : مراقب التسيير داخل المؤسسة
40.....	المطلب الأول : التكوين و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير
41.....	المطلب الثاني : صلاحيات مراقب التسيير
44.....	المطلب الثالث : التوقيع السلمي لمراقب التسيير
46.....	المبحث الثالث : خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة
46.....	المطلب الأول : تقديم عام لمراحل عمل مراقب التسيير
47.....	المطلب الثاني : دراسة داخلية للمؤسسة
49.....	المطلب الثالث : اقتراح نظام لمراقبة التسيير
50.....	المطلب الرابع : متابعة النظام المقترح
52.....	خلاصة:
53.....	الفصل الثالث : أدوات مراقبة التسيير , أدوات مساعدة على اتخاذ القرار
55.....	المبحث الأول : المحاسبة التحليلية
55.....	المطلب الأول : تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها
57.....	المطلب الثاني : دراسة التكلفة وسعر التكلفة
58.....	المطلب الثالث : الطرق المختلفة لحساب التكلفة
64.....	المبحث الثاني : الموازنات التقديرية
64.....	المطلب الأول : مفهوم الموازنات التقديرية
66.....	المطلب الثاني : مسار إعداد الموازنات التقديرية
66.....	المطلب الثالث : الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية
73.....	المبحث الثالث : لوحات القيادة
73.....	المطلب الأول : تعريف لوحات القيادة
76.....	المطلب الثاني : أنواع المؤشرات
80.....	المطلب الثالث : مراحل تصميم لوحات القيادة

84.....	خلاصة:
87.....	الفصل الرابع : دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية
87.....	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي
87.....	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
90.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
95.....	المطلب الثالث: تحليل النشاط التجاري للمؤسسة
99.....	المبحث الثاني : نظام الإنتاج بالمؤسسة
99.....	المطلب الأول: مراحل الإنتاج
101.....	المطلب الثاني : دراسة الطاقة
102.....	المطلب الثالث: مراقبة الجودة
103.....	المبحث الثالث: دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة
103.....	المطلب الأول: نظام معلومات مراقبة التسيير
105.....	المطلب الثاني: لوحات القيادة
110.....	المطلب الثالث: الموازنات التقديرية
120.....	الخاتمة العامة:
125.....	قائمة المراجع



الخاتمة العامة:

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

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات. وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين أساسيين، الأول نظري تطرقنا فيه إلى نظام مراقبة التسيير حيث قمنا بعرض مفهوم هذا النظام واستخرجنا أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به.

كما تطرقنا إلى كيفية تصميمه ودرسنا أهم أدواته مع توضيح كيفية مساعدتها على اتخاذ القرارات، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية واخترنا مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية لتكون مثلا عن مؤسساتنا الاقتصادية، حاولنا من خلال هذا القسم أن نقوم بدراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة وسمحنا لنا هذه الدراسة التقييمية باستخراج المشاكل ونقاط الضعف التي يعاني منها النظام وبالتالي

انعكاساتها السلبية على التسيير مما سمح لنا باقتراح طريقة لتحسينه.

ومن خلال هذين القسمين المتكاملين استطعنا استخراج عدة نتائج سواء على المستوى النظري أو على

المستوى التطبيقي ويمكن تلخيصها فيما يلي:

• بالنسبة للدراسة النظرية: توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى النقاط التالية:

- التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.  
- تعتمد العملية التسييرية على مجموعة من المبادئ التي تساعد المسيرين على القيام بعملهم بالطريقة المناسبة و تمكنهم إذا ما أحسنوا استخدامها تجنب الكثير من الأخطاء.

- كما تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة، وتتطلب ممارسة هذه الأخيرة من رجال التسيير قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات، لذلك تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية التسييرية ككل.

- تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة وهذا ما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير.

- بالرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعاريفهم تتدفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات.

-ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين ,وتطوير قدراتهم ,وتعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.

-يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي: التخطيط ,التنفيذ ,المتابعة والتحليل وأخيرا تصحيح الانحرافات.

-تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات وتنظيم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير بالإضافة إلى المواصفات الأخرى التي ينبغي أن تتوفر فيه وأهمها المعارف المالية والمحاسبية ,الانفتاح ,المرونة ,التنظيم والصرامة والقدرة على الاتصال....

-تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذا لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكبر.

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

•يقوم في المرحلة الأولى بإجراء دراسة عامة لمحيط وقطاع نشاط المؤسسة وتسمح هذه المرحلة بتحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع.

•ثم يقوم بإجراء دراسة داخلية للمؤسسة تمكنه من تحديد وضعية المؤسسة ، كما تسمح له بتشخيص تنظيم المؤسسة ، وهذا من خلال الاطلاع على الهيكلة التنظيمية لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية الخاصة بها ، ثم يقوم بالاطلاع على نظام التقييم والترقية المطبق ويعمل على تطويره وجعله يقوم على أساس النتائج المحققة وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية.

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

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

\*المحاسبة التحليلية : تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات عن طريق دراسة العلاقة بين التكاليف والإيرادات الخاصة بكل منتج ، فهي تساعد في تحديد الحد الأدنى للأسعار التي يمكن أن تقبلها الإدارة) عن طريق التكاليف المعيارية (وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف ,كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة...إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

\*الموازنات التقديرية :ينطوي نظام الموازنات التقديرية على مرحلتين :الأولى تتعلق بتحضير ووضع الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها ,وتسمح عملية مراقبة الموازنات بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة. تسمح المناقشات التي تتم أثناء إعداد الموازنات التقديرية بالحزم في العديد من القرارات الأساسية مثل:

المواصلة في تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى ,شراء التجهيزات أو كراؤها بالإضافة إلى العديد من القرارات الأخرى الهامة وعلى هذا الأساس تعتبر الموازنات التقديرية أداة أخرى هامة في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات.

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

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

-يحتل نظام المعلومات لمراقبة التسيير قلب المؤسسة وهو يسمح بتوفير المعلومات الأساسية المختلفة التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات ,ولكنه يبقى يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.

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

•أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي:

-انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة الخاصة بها و هذا راجع في نظرنا لعدم إحاطة العاملين بهذه المصلحة بالطرق والكيفيات التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك بسبب نقص تكوينهم في هذا المجال.

-ضعف نظام التحفيز إن لم نقل انعدامه ,فبالرغم من زيادة نشاطات المؤسسة وتحسن نتائجها مقارنة مع السنة الماضية لم تكن هناك أية تحفيزات للعمال.

-عدم معرفة معظم المسؤولين والأفراد بأدوار وأهداف مراقبة التسيير وعدم اشتراكهم في عملية تخطيط الأهداف.

-تقصير المسيرين في التعريف بهذه الأهداف وأهميتها.

و بناء على هذا حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات للمؤسسة كما هو موضح:

-يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة ,كما تعمل على تطوير القدرات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلا وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.

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

-ضرورة توعية الأفراد بأهمية هذا النظام وبأهدافه حتى يساهموا في إقامته بأسرع ما يمكن.

-الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير.  
-النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد كلما استدعى الأمر ذلك.  
-العمل على إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف حتى تكون لديهم محفزات أكبر لتحقيقها.  
كأفاق للدراسة نرى أنا نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محلاً للتطبيق في الإدارات العمومية، لا سيما وأن هذه الأخيرة تعاني هي الأخرى من وجود انحرافات بين التخطيط والتنفيذ، وغالبا ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب بالرغم من ضخامة المبالغ المنفقة، فكيف يساهم نظام مراقبة التسيير في حل مثل هذه المشاكل ؟

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

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل	الرقم التسلسلي
8	تسيير المؤسسة اليوم	1.1	01
10	عناصر ومكونات الهدف	2.1	02
13	تخصيص وقت الإدارة في المستويات الإدارية المختلفة للأنشطة العملية الإدارية.	3.1	03
15	علاقة القرار بالوظائف التسييرية	4.1	04
16	مراحل عملية صنع القرار	5.1	05
19	هرمية الإدارة في اتخاذ القرار	6.1	06
21	مسار المراقبة	7.1	07
22	مقارنة نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية	8.1	08
31	مثلث مراقبة التسيير	1.2	09
42	المحاور الثلاث لحوار التسيير	2.2	10
43	تابعية مراقب التسيير للمدير المالي.	3.2	11
44	لاتصال على هيئة أسنان المشط	4.2	12
44	تابعية مراقب التسيير للمدير العام	5.2	13
46	مخطط عمل مراقب التسيير	6.2	14
59	العناصر المكونة للتكاليف المباشرة وغير المباشرة.	1.3	15
64	تسيير الموازنات	2.3	16
68	العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى	3.3	17
78	بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة	4.3	18
79	مراحل تصميم لوحة القيادة	5.3	19

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول	الرقم التسلسلي
23	الرقابة حسب توقيت حدوثها.	1.1	01
29	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	1.2	02
33	مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط	2.2	03
34	الدور الوسيطي لمراقبة التسيير	3.2	04
36	أنواع و خصائص مراكز المسؤولية	4.2	05
56	أنواع التكاليف	1.3	06
86	تطور رقم أعمال المؤسسة	1.4	07
88	عناصر و مكونات الماء المعدني لموزاية	2.4	08
90	الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية	3.4	09
95	التشكيلة التفصيلية لمنتجات المؤسسة	4.4	10
95	تطور مبيعات المؤسسة	5.4	11
104	تحليل الإنتاج الإجمالي	6.4	12
104	تفصيلات حول التوقفات والأعطال التقنية	7.4	13
105	لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج والمبيعات	8.4	14
105	لوحة القيادة الخاصة بالتوقفات والأعطال الخاصة بالألات	9.4	15
105	لوحة القيادة للخبزينة	10.4	16
110	البرنامج الشهري للمبيعات.	11.4	17
	مبيعات الفصل الرابع لسنة 2010	12.4	18

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية :

- 1- الخرشوم محمد مصطفى, مرسي نبيل محمد, إدارة الأعمال, الرياض, مكتبة الشرقى 1998,
- 2- الزعبي فايز, الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال, عمان, دار الهلال 1991,
- 3- السعيدة منصور, المحاسبة الإدارية, عمان, مؤسسة رام 1993,
- 4- الشنواني صلاح, التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال, الإسكندرية, مؤسسة الجامعة للنشر والتوزيع 2000,
- 5- جواد شوقي ناجي, عبد المؤمن قيس, السياسات الإدارية, الأردن, الجامد للنشر والتوزيع 2000,
- 6- حسن عادل, الإدارة مدخل حالات, الإسكندرية, الدار الجامعية 1984,
- 7- حسن عادل, تخطيط و مراقبة الإنتاج, بيروت, الدار الجامعية 1989,
- 8- حنفي عبد الغفار, الصحن محمد فريد, إدارة الأعمال, بيروت, الدار الجامعية 1991,
- 9- حيدر يونس إبراهيم, الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات والشركات, دمشق, الرضا للمعلومات 1999,
- 10- داداي عدون ناصر, المحاسبة التحليلية, الجزائر, دار المحمدية العامة 1990,
- 11- رحال علي, سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية, 1994,
- 12- زويلف مهدي حسن, القطامين أحمد, عمان, دار حنين للنشر 1995,
- 13- غنايم عمرو, الشرقاوي علي, تنظيم وادرة الأعمال, بيروت, دار النهضة العربية, 1982,
- 14- شيحا إبراهيم عبد العزيز, أصول الإدارة العامة, الإسكندرية, منشأة المعارف 1993,
- 15- فركوس محمد, الموازنات التقديرية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية 2001,
- 16- كحالة جبرائيل جوزيف, حنان رضوان حلوة, محاسبة التكاليف المعيارية, الطبعة الثانية, الأردن, دار الثقافة للنشر و التوزيع 1998,
- 17- محمد البكري سونيا, استخدام الأساليب الكمية في الإدارة, الإسكندرية, مطبعة الإشعاع 1997,
- 18- محمد البكري سونيا, مسلم علي عبد الهادي, مقدمة في نظم المعلومات الإدارية, الإسكندرية, مؤسسة الشباب للطباعة والنشر 1999,
- 19- موريس مايكل, ترجمة الجبلاني معتصم الفاضل, المدير لأول حرة, الرياض, مطابع الأطلس, 1994.
- 20- نور أحمد, السوافري فتحي, المحاسبة الإدارية, الإسكندرية, الدار الجامعية.
- 21- نور الله كمال, القائد الإداري, دمشق, طلاس للدراسات والترجمة والنشر 1992,

### المراجع باللغة الأجنبية:

A :

1- Alazard Claude, Sépari Sabine, Contrôle de gestion, 5e Edition, Paris, Dunod, 2001.

B :

2- Bescos P.L et autres, Contrôle de gestion et management, 4e Edition, Paris Edition Montchrestien, 1997.

3- Boix Daniel, Feminier Bernard, Le tableau de bord facile, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004.

4- Bouin Xavier, Simon François- Xavier, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000.

5- Bouquin Henri, Le contrôle de gestion, 3e Edition, Paris, Puf, 1997.

6- Boyer André et autres, Panorama de la gestion, Paris, Les Editions d'organisation, 1997.

7- Burlaud. A, Simon .C, Comptabilité de gestion, Paris, Vuibert, 1993.

#### C :

8- Charpentier Michel, Grandjean Philippe, Secteur public et contrôle de gestion, Paris, Edition d'organisation, 1998.

9- Chauvet Alain, Méthodes de management, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 1997.

10-Colasse Bernard, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000.

11-Collins Lionel, Question de contrôle, Paris, Puf, 1999.

12-Coté Marcel, Hafsi Taieb, le management d'aujourd'hui, Paris, Economica, 2000.

13-Cuendet Gaston, Dynamique de gestion, Suisse, Presse polytechnique romandes, 1982, Volume II.

#### D :

14-Dayan Armand, Manuel de gestion, Paris, Edition ellipes, 1999.

15-De Kerviler Isabelle, de Kerviler loic, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3e Edition, Paris, Economica, 2000.

16-Demeestère René, Iorino Philippe, Mottis Nicolas, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2e Edition, Paris, Dunod, 2002.

17-Diaz Arnaud, Essentiel sur gestion, comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, l'hermès, 1992.

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

#### F :

19-Fernandez Alain, Les nouveaux tableaux de bord de décideurs, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002.

#### G :

20-Gervais Michel, Stratégie de l'entreprise, 4e Edition, Paris, Economica, 1995.

21-Gervais Michel, Contrôle de gestion , 7e Edition , Paris, Economica, 2000.

22-Geudj Nobert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise ,3e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.

23-Goujet Christian, Raulet Christian et Christiane, comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3e édition, Dunod, 1996.



**H :**

24-Hamini .A, l'audit comptable et financier, Alger, Berti édition, 2001.

**J :**

25-Jobard Jean- pierre, Grégory pierre, Gestion, Paris, Dalloz, 1995.

**K :**

26-Kennedy Carol, Toutes Les théories du management, Paris, Edition Maxima, 1995.

**L :**

27-Lauzel Pierre, Teller Robert, Contrôle de gestion et budgets, 8e Edition, Paris, Dalloz, 1997.

28-Laverty jaques, Deneestère René, Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle, Paris, Dunod, 1990.

29-Leclère Didier, Gestion budgétaire, Paris, Edition eyrolles, 1993.

30-Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition d'organisation, 1997.

31-Le Duff Robert, Encyclopédie de la gestion et du management, Paris, Dalloz, 1999.

32-Lochard jean, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998.

33-Loning Helene, Le contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2003.

**M :**

34-Magani Philipe, Les système de management, Paris, Edition d'organisation, 1993.

35-Malo jean – louis, Mathes jean – Charles, L'essentiel du contrôle de gestion, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.

**O :**

36-Orsoni .J, Contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1998.

**P :**

37- P. Doyle David, La maîtrise des coûts, Paris, Edition d'organisation, 1996 .

38-Porter .M, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997.

**S :**

39-Sahraoui Ali, comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004.

40-Simon .H, Le nouveau management -la décision par ordinateur-, Paris, Economica, 1980.

**T :**

41-Teller Robert, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » , Paris, management société, 1999.

42-Tissier Dominique, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep Edition, 1987 .

#### المذكرات والقواميس والمجلات :

-عقون سعاد, محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ,رسالة ماجستير ,جامعة الجزائر, 2002.

- سنوسي علي, نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية ,رسالة ماجستير ,جامعة الجزائر 2000 ,  
-جبور عبد النور، سهيل إدريس، المنهل - قاموس فرنسي عربي-، بيروت، دار العلم للملايين.

- Hachette, Le dictionnaire français, Alger, Edition Algérienne, 1993.

- Bescos Pierre Laurent, Mendoza Carla, « les besoins d'informations des managers sont – ils satisfaits ? » La revue française de gestion, N° 121, Oct – Nov 1998, P117 – P 128.

#### مواقع الأنترنت:

- <http://www.educnet.education.fr>.

- <http://www.directioninformatique.com>.

- <http://www.Eylolle.com>.

- <http://www.qualité.velay.Greta.fr>.

- <http://www.modesway>.

لقد أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة, و يفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح و هذا لتمكنه من تحقيق عدة أعمال في وقت واحد و هي : تحديد الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات و الأداءات خاصة مع لامركزية المهام لجعلها تسعى كلها إلى تحقيق الأهداف العامة, وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على مراعاة نقطة أساسية وهي ثقافة المؤسسة و تاريخها و نمطها التسييري حتى يتمكن من تكييف نظامه مع الهيكلة الموجودة وليس العكس, لأنه إذا أدت عملية التصميم إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم مواجهة التغيير بالرفض و سيؤدي هذا التغيير إلى نشوب صراعات قد تدوم لفترة طويلة في حين أنه كان من الممكن تجنبها.

كما أنه من الواجب على مراقب التسيير أن يعمل على إظهار الجوانب الحسنة لهذا النظام بإقناع العاملين أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب و إنما الوقوف على الانحرافات و تفسيرها لئتم تصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل و بالتالي تحسين أدائهم و أداء المؤسسة ككل, كما يعمل على إقناعهم بأن هذا النظام يدعو إلى الترقية على أساس النتائج و ليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية وهذا ما سيشجع العاملين على تقبل النظام وعلى استعمال أدواته بحماس.

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

بعد ذلك يعمل مراقب التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولوية وحسب احتياجات المؤسسة و التي تعتبر أدوات أساسية ومهمة لقيادة المؤسسة وللتحكم في التسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات مثل : المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، لوحات القيادة....

## الإشكالية

بناء على ما سبق سنحاول أن نحلل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية الأساسية التالية:

-كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات, باعتبارها وسيلة فعالة للتحكم في التسيير؟

الأسئلة الفرعية :

- ما هو نظام مراقبة التسيير؟.

- كيف يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام؟.

- ما هي الأدوات المستعملة في هذا النظام؟.

للإجابة على هذه الإشكالية, قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

-نظام مراقبة التسيير هو نظام شامل للمعلومات, يعمل على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات.

-يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.

-تعد المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات التي تدرس النشاط الاقتصادي و ذلك وفقا لأساليبها التي تعتمد على التحليل الكمي للمعطيات من أجل الوقوف على نقاط القوة والضعف الخاصة بالنشاط وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة.

-تعتبر الموازنات التقديرية أداة لتقييم الأداء و ذلك من خلال وضع المعايير التي يعتمد عليها في الحكم على الأداء الفعلي بعد مقارنة التقديرات بالتحقيقات ومن ثم استخراج الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

-تقوم لوحات القيادة بتلخيص المعلومات الناتجة عن المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية والتي تكون ذات طبيعة مالية محاسبية بحتة بالإضافة إلى المعلومات المتنوعة الأخرى التي تخص مختلف نشاطات المؤسسة وذلك لمساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات بسرعة و في الأوقات المناسبة.

### الهدف من البحث

بناء على تحديد مشكلة موضوع البحث و الفرضيات الأساسية فإن الهدف من هذا البحث هو تحقيق ما يلي:

\*بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة.

\*توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته، مع تبين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات.

\*اقتراح جملة من التوصيات على ضوء النتائج التي سيسفر عنها البحث.

### أسباب الإختيار الموضوع

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع للبحث فيه بعد اطلاعنا على أسباب تدهور الاقتصاد الوطني وعدم تمكنه من تحقيق النتائج التي حققتها دول أخرى انطلقت من نفس المستوى الذي انطلقنا منه في الستينات مثل كوريا و دول شرق آسيا والتي أصبحت اليوم تحتل مكانة مرموقة بين اقتصاديات العالم رغم عدم توفر الإمكانيات المادية لها مقارنة بالثروة النفطية وغيرها من الثروات التي تمتلكها الجزائر.

إن السبب في عدم تمكننا من تحقيق مثل هذه النتائج يعود في نظرنا إلى تذبذب القرارات التي اتخذت والتي كان ينقصها المزيد من التريث و التمعن و الدراسات وكذلك مشاركة ذوي الاختصاص و الدليل على هذا هو انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق دون تسليح المؤسسات الجزائرية بالوسائل والأدوات التي تسمح لها بتحقيق الاستمرارية والفعالية الاقتصادية.

### المنهج المتبع :

استخدمنا لاعداد هذه الدراسة منهجين ,الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دقيقة و تفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على اتخاذ القرارات ,والمنهج التجريبي من خلال إجراء دراسة حالة للتعرف على خصائص الحالة المدروسة بشكل دقيق ومفصل والوصول إلى نتائج محددة يتم على ضوءها اقتراح توصيات بخصوص تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

### خطة البحث :

من أجل هذا قمنا بتقسيم موضوعنا إلى أربعة فصول تناولنا في الفصل الأول المفاهيم الأساسية التي تخص التسيير والمراقبة وعملية اتخاذ القرارات , باعتبارها المنطلق الأساسي الذي يمكن من معالجة الموضوع. أما في الفصل الثاني فقد قمنا بدراسة نظام مراقبة التسيير بغرض إبراز خصائصه وأهدافه وكذلك المسار الذي يتبعه مع التعرض إلى مختلف مراحل تصميمه. بعدها قمنا في الفصل الثالث بعرض أهم أدوات مراقبة التسيير و كيفية مساعدة كل أداة في عملية اتخاذ القرارات.

وأخيرا انتقلنا في الفصل الرابع لدراسة حالة إحدى مؤسساتنا الاقتصادية وهي مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية , كان الغرض من هذه الدراسة التطبيقية هو إسقاط الدراسة النظرية على أرضية الواقع لمحاولة اقتراح جملة من التوصيات المستنتجة وتحقيق الاستفادة الفعلية منها، حيث قمنا بتقديم المؤسسة وحاولنا تقييم نظام مراقبة التسيير المتواجد بها من خلال تقييم أدواته واقتراح التصحيحات والتحسينات الواجب إدخالها على هذه الأدوات.