

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

مراقبة التسيير في المؤسسة

دراسة حالة : سونلغاز مستغانم

تحت اشراف :
ا/بلعياشي بومدين

اعداد الطالبة :
بلعياشي اسماء

لجنة المناقشة

رئيسا

استاد محاضر

ا/بن زيدان يسين

مقررا

استاد مساعد

ا/بلعياشي بومدين

مناقشا

استاد مساعد

ا/بن حمو عبد الله

السنة الجامعية : 2016-2017

المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز

في إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت مؤخرا حولت مؤسسة سونلغاز من شركة ذات طابع صناعي و تجاري إلى مؤسسة ذات أسهم و هذا بموجب مرسوم رقم 201 المؤرخ بتاريخ 22 ذي القعدة 1422 الموافق ل05 فيفري 2002.

فأصبحت بذلك عبارة عن مجمع يضم شركات كانت سابقا عبارة عن مديريات مركزية فضمنت بذلك ديمومتها وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي المعاش.

للمؤسسة ثروات مادية و معرفية تتمثل هذه الأخيرة في منشآت الإنتاج، نقل و التوزيع و كذلك المنشآت القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات، نقاط استقبال الزبائن ونظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به مؤسسة سونلغاز فهذه الأخيرة تمكنت من الصمود في وجه التغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية و الدولية ، حيث مكنتها من التنظيم وإثبات جدارتها على مستوى المتوسط وذلك في إطار ما يعرف باقتصاد السوق و تماشيا مع التحولات السابقة الذكر عمدت المؤسسة على إنتاجها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول شركة سونلغاز

الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز سون لغاز تم إنشائها طبقا للمرسوم الوزاري 59-69 الصادر بتاريخ 28 جويلية 1969 لتحل محل المؤسسة العمومية للكهرباء و غاز الجزائر E.G.A الموروثة من عهد الاستعمار، لتصبح بعد الفترة 1969 إلى غاية 1999 مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري E.P.I.C.

و في سنة 1978 كانت الخطة الوطنية للكهرباء و الغاز P.N.E تعمل مهام إمداد المنازل الجزائرية بالكهرباء و الغاز و إيصال 120 مركز كهرباء مع إنشاء 60000 كلم من خطوط و مراكز تمويل و توزيع الكهرباء بنسبة 34% سنة 1978 حث تنتقل إلى 86% سنة 1990 وتكلفة الدولة بتكاليف المرتفعة لهذه العملية بنسبة 100%.

أما سنة 1983 تم إعداد صياغة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز حيث اشتقت منها 6 مؤسسات وهداد بسبب المتطلبات المختلفة و منها:

-أعمال الكهرباء.

-إقامة تراكيب لإنشاء خطوط كهربائية و مراكز كهربائية.

-إنجاز شبكات نقل و توزيع الغاز.

-أعمال البناء.

-التركيب الصناعي.

-إنجاز عدادات و وسائل قياس.

حيث أن مشروع إعادة صياغة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز كان مشروع ستكلفت بيه المؤسسة، حيث اعتمدت على قدراتها الأساسية حيث يصبح المستثمر الأول في البلاد بـ7ملايير دج سنة 1989 و بأرباح تقدر 405 مليار دج مند سنة 1985 غالب السنوات القليلة الماضية فإن معدل الارتفاع السنوي للاستهلاك الكهربائي ليتعدى 305 من سنة 1970 إلى 1985 على مدى سنة 2000 بتوزيع استهلاك متوسط بنسبة K.W.H 9700 للشخص الواحد في السنة، و تعتبر الطاقة الكهربائية مصدر جزائري بـ97.27% وتنتج في مراكز جزائرية تجارية 17 مركز ترقية الغاز.

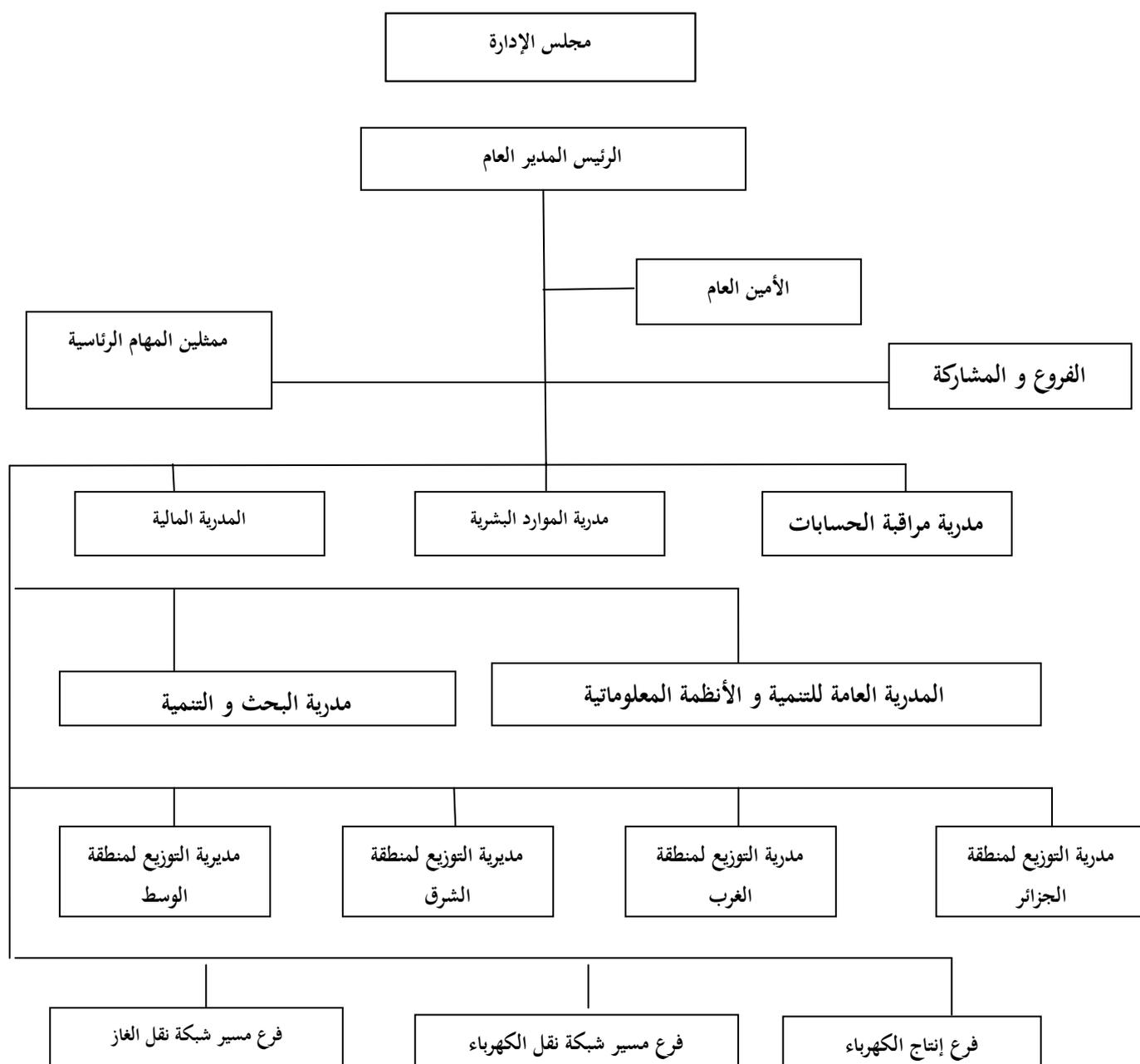
المراكز الكهربائية المائية لتولد إلى 87 من الإنتاج العام أما الديازال فيبقى محتكر على المناطق المعزولة بـ1 من الإنتاج العام في مدى عام 2000 يكون الإنتاج العام بـK.W. H3100 و شبكة النقل لديها طول يساوي 1900 كلم و 2000 مركز بقوة تحويلية M.U.A 22500 و شبكة توزيع تقدر بـ 2000 أما الآن فان المؤسسة تسعى إلى استغلال الطاقة الشمسية في الإنتاج بالنسبة للمناطق عن طريق مراكز ممونة من طرف الشبكات.

إن أهم ميزة تتميز به مؤسسة سونلغاز هي الاحتكار الشبه الكلي لمجال الطاقة الكهربائية في الجزائر و لهذا فإن أهداف ودور المؤسسة يمكن تلخيصه فيما يلي:

- إنتاج و نقل الكهرباء.
- نقل الغاز الموجود للاستهلاك الداخلي-العائلات-.
- توزيع الكهرباء و الغاز على مستوى الولاية.
- تطوير الإنارة العمومية و تصميم استعمال الغاز على مستوى الولايات.
- التخطيط و القيام بالدراسات التقنية و الفنية لتطوير قطاع الطاقة الكهربائية.

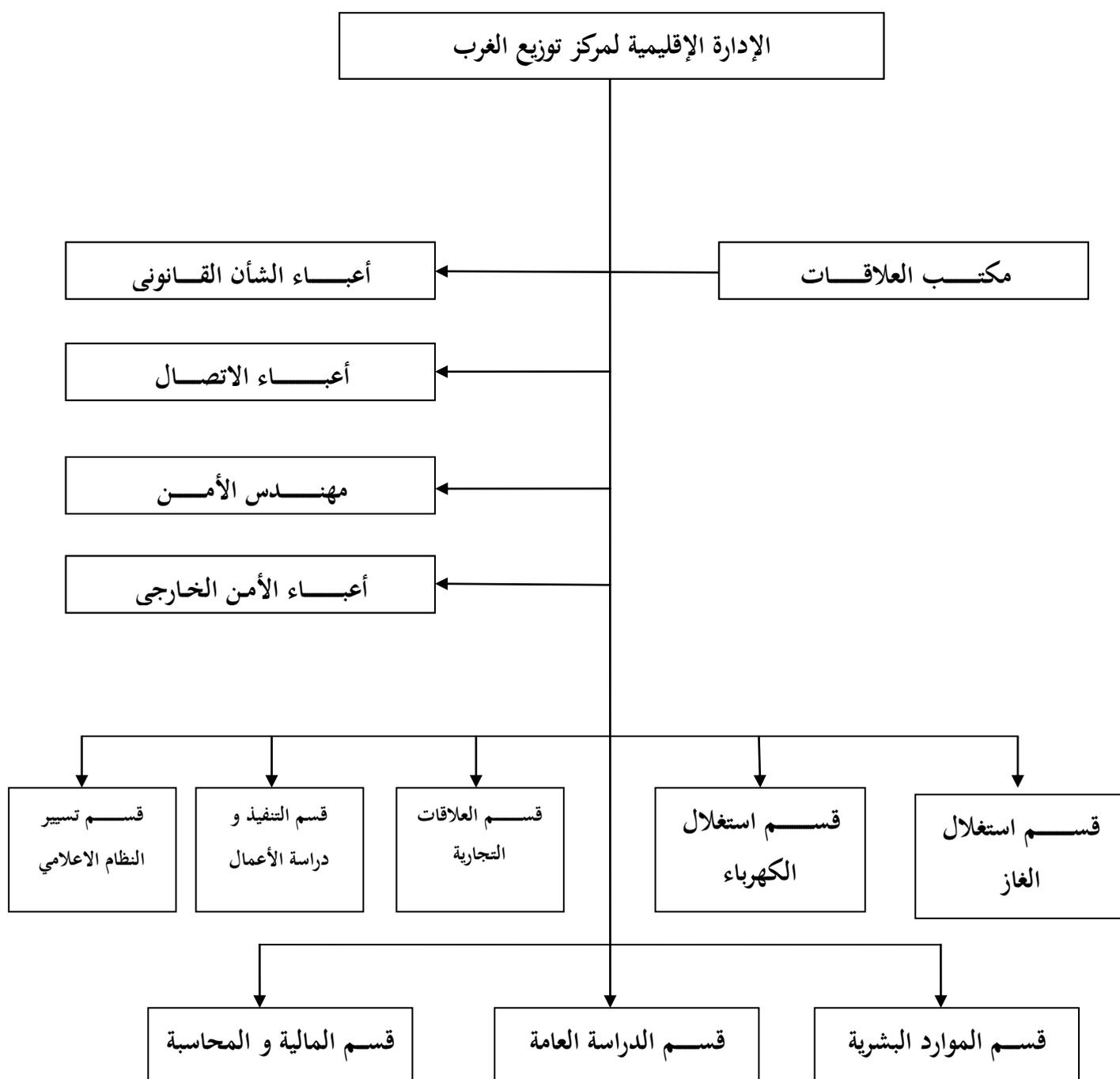
المطلب الثاني: الهياكل التنظيمية و مراكز التوزيع

شكل رقم (17) الهيكل التنظيمي للشركة



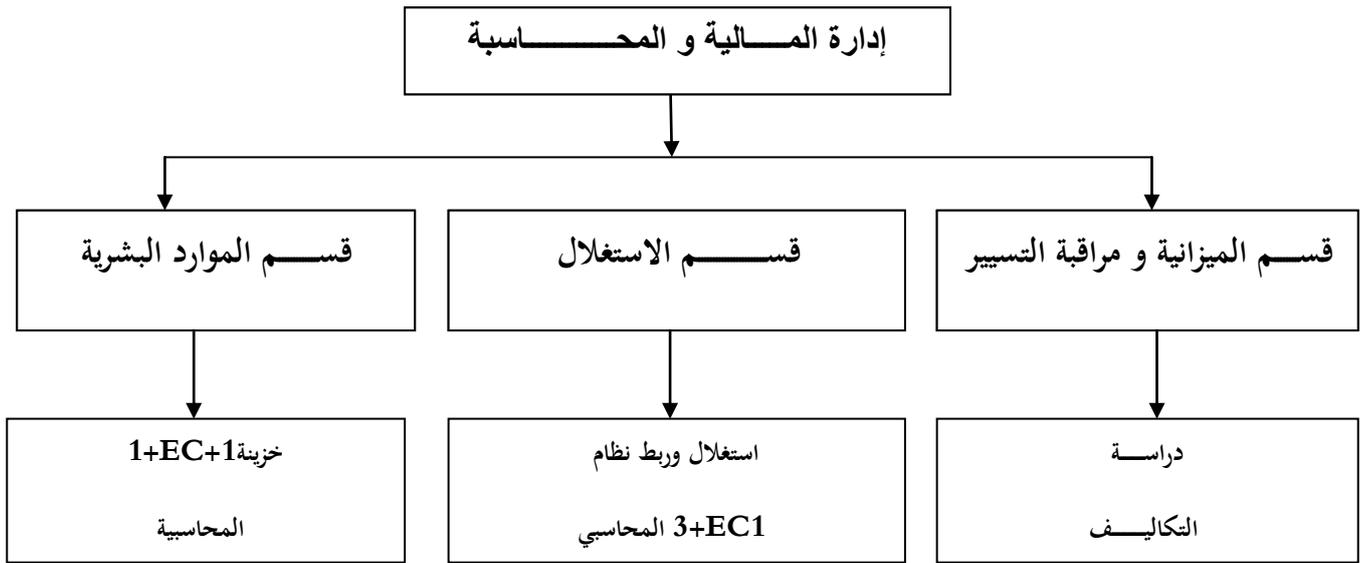
مصدر: مصلحة مالية و محاسبة

شكل رقم(18) الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز 'مستغانم'



مصدر: مصلحة مالية و محاسبة

شكل رقم(19) الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة



مصدر: مصلحة مالية و محاسبة

الفرع الأول: التوزيع العام لمؤسسة سونلغاز:

إن التوزيع العام لمؤسسة سونلغاز ينقسم إلى 3 مراحل: الإنتاج و النقل و التوزيع

التوزيع: هناك 4 مناطق توزيع في كل الإقليم الجزائري و هي:

- سونلغاز توزيع الجزائر S-D-A.

- سونلغاز توزيع الوسط S-D-C.

- سونلغاز توزيع الشرق S-D-E.

- سونلغاز توزيع الغرب S-D-E.

• S-D-A

تنقسم إلى 6 إدارات إقليمية:

RD: بلوزداد، بولوغين، الحراش، بئر خادم، بومدين، تيبازة.

• S-D-C

تنقسم إلى 12 إدارة إقليمية:

RD: بلدية، تيزي وزو، المدية، البويرة، الجلفة، ورقلة، تمنراست، لغواط، غرداية، الوادي، بسكرة، إليزي.

• S-D-E

تنقسم إلى 16 إدارة إقليمية:

RD: قسنطينة، باتنة، أم البواقي، تيبازة، ميله، خنشلة، عنابة، سكيكدة، قالمة، سوق أهراس، الطارف، سطيف،

برج بوعريج، جيجل، مسيلة، بجاية.

• S-D-O

تنقسم إلى 20 إدارة إقليمية.

RD: وهران، السنييا، تلمسان، سيدي بلعباس، معسكر، عين تموشنت، الشلف، تيارت، مستغانم، غليزان،

تيسمسيلت، عين الدفلى، بشار، وسط، ريف، سعيدة، أدرار، تيندوف، النعامة، البيض.

الفرع الثاني: أهداف كل وظيفة لمؤسسة سونلغاز "مستغانم"

✓ مهندس المراقبة:

- ضمان مراقبة الشبكة "تدنيث حوادث العمل"

✓ قسم التسيير للنظام الإعلامي:

متابعة فاتورات الزبائن من:

- ضمان نوعية جيدة للخدمات تحتوي على كل احتياجات الأعلام الآلي.

✓ قسم دراسة و تنفيذ العمل:

- دراسة الأعمال قبل تحقيقها.

- متابعة المشاريع الاستثمارية للمؤسسة حتى نهايتها.

✓ قسم العلاقات التجارية: D-R-C

- تسيير الزبائن " PM/TM و PB/TB "

- توزيع الفواتير.

- تغطية الذمم.
- متابعة ضوابط العمل وقت التحصيل و الوقت الضائع.
- ✓ قسم استعمالات الكهرباء: D.T.E
- تطوير و متابعة تغطية الكهرباء.
- ✓ قسم استعمالات الغاز: D.T.G
- تطوير و متابعة تغطية الغاز.
- ✓ قسم الموارد البشرية: D.R.H
- تحضير الرواتب.
- تسيير الموارد البشرية.
- ضمان المعلومات.
- ✓ قسم الأعمال العامة: S.A.G
- ضمان النوعية الجيدة للخدمة المتعلقة باحتياج المؤسسة "أجهزة مكتب، إعلام ألي...."
- ✓ قسم المالية و المحاسبة: D.F.C
- ضمان المحاسبة العامة و التحليلية لكل الحسابات.
- إعداد الميزانية و جدول حسابات النتائج.
- متابعة حسابات التحصيل و دفع حسابا ANB و PCC

المطلب الثالث: التزامات شركة سونلغاز:

- 1 الالتزام بالرابط: الموزع ملزم بالربط في المناطق التي توجد فيها شبكة الكهرباء و الغاز إلى أي شخص يطلب ذلك.
- 2 الالتزام بالاطلاع: فهي تضمن توفير الطاقة في جميع الأوقات إلا في حالة وقوع حوادث فيجب اطلاع العملاء أو الزبائن بالانقطاع على الأقل يوم و ذلك بإشعارات جماعية أو فردية.
- 3 الالتزام بالجودة.
- 4 الامتثال للقواعد الداخلية.
- 5 المساواة في المعاملة.

6 حقد للتزويد بالطاقة.

المبحث الثاني: المخطط التجاري السنوي لمديرية التوزيع

المطلب الاول تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع

الجدول رقم 02 تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع

السنوات	مبيعات الكهرباء 10 ⁶ دج	مبيعات الغاز 10 ⁶ دج	المجموع 10 ⁶ دج
2014	995.48	86.71	1082.19
2015	1378.782	98.574	1477.356
2016	1834	165	1999

يمثل لنا هذا الجدول تطور مبيعات كل من الكهرباء و الغاز من سنة 2013 الى سنة 2015

المطلب الثاني: تقديرات المبيعات

1- المشتركون في الشبكات الكهربائية

تنجز التوقعات لعدد المشتركين بنوعيههم,دوي التوتر المنخفض (220 فولط) مع الاسر و الادارات , و دوي التوتر المتوسط فرديا بالكهرباء بواسطة محول خطوط 10.000 فولط او 30.000 فولط و اللدين يطلبون كمية كبيرة من الطاقة الكهربائية , كوحادات الانتاج ,المؤسسات, المستشفيات, او محطات المياه... الخ

و يتم تقدير عدد المشتركين على اساس عدد السكان في المنطقة, و حجم المنطقة و مدى استعابها

للمشتركين الجدد.

الجدول رقم 03 المشتركون في الشبكات الكهربائية

المشتركون	انجازات 2015	تقديرات 2016	انجازات 2016
دوي التوتر المنخفض	116101	123200	123310
دوي التوتر المتوسط	480	495	500
المجموع	116581	123695	123810

ب-المشتركون في الشبكات الغازية

نفس الشيء بالنسبة للغاز حيث نجد دوي الضغط المنخفض, و دوي الضغط المتوسط

الجدول رقم 04 المشتركون في الشبكات الغازية

المشتركون	انجازات 2015	تقديرات 2016	انجازات 2016
دوي الضغط المنخفض	27268	28761	28998
دوي الضغط المتوسط	28	28	30
المجموع	27296	28789	29028

تقدير الطاقة المستلمة

بعد انجاز الميزانية التقديرية للمبيعات تقوم مديرية التوزيع باعداد احتياجات الطاقة التي يجب ايصالها بواسطة الخطوط الوطنية , أي تقوم بتقدير الطاقة المشتراة من مديرية الانتاج و هي ما تعرف بالطاقة المستلمة و يتم حسابها شهريا بواسطة عدادات , و على اساسها تقاس نسبة الضياع .

الجدول رقم 05 تقدير الطاقة المستلمة

انجازات 2016	تقديرات 2016	انجازات 2015	
1398	1434.31	1245.57	الطاقة المستلمة (مليون كيلواط)
95	107.57	87.19	حجم الضياع (مليون كيلواط)
%14.71	%13.33	%14.28	نسبة الضياع

المبحث الثالث: واقع مراقبة التسيير لمديرية التوزيع

المطلب الاول: الميزانية التقديرية

الجدول رقم 06 الميزانية التقديرية لمبيعات الكهرباء

التحقيقات			التقديرات			فئات
مبيعات تقديرية	سعر الكيلواط دج	كمية المبيعات (مليون كيلواط)	مبيعات تقديرية	سعر الكيلواط دج	كمية المبيعات (مليون كيلواط)	المشتركون
1203	3.325	361.8	1353	3.796	356.42	دوي التوتر المنخفض

						$\times 10^3$
522	3.22	136.12	583	3.189	182.8	دوي التوتر المتوسط $10^3 \times$
1725	-	497.92	1936	-	539.22	المجموع

الجدول رقم 07 الميزانية التقديرية لمبيعات الغاز

التحقيقات			التقديرات			فئات
مبيعات تقديرية	سعر الحريرة دج	كمية المبيعات (مليون حريرة)	مبيعات تقديرية	سعر الحريرة دج	كمية المبيعات (مليون حريرة)	المشركون
9185.81	34.67	264.95	128116	36.00	356	دوي الضغط المنخفض 10^3
1096.07	40.12	27.32	892.5	35.7	25	دوي الضغط المتوسط 10^3
10281.8	-	-	13708.5	-	381	المجموع

مراقبة الميزانية

في نهاية السنة يتم تحديد الانحرافات بين ما جاء في الميزانية السنوية و ما تم تحقيقه خلال السنة, في حالة ما ادا كان هناك زيادة يجب على هذا القسم تقديم التبريرات للمديرية العامة .

لمراقبة ميزانية سونلغاز لسنة 2016 نستعمل طريقة الفروقات, حيث تقوم بتوضيح كل الفروقات و تعطي و تدقق اسباب الفروقات الموجودة ما بين التقديرات و التحقيقات .

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

و بالتالي يمكن ان تكون الفروقات سالبة او موجبة

- تحدث الانحرافات عندما يختلف الاداء الفعلي عن الاداء المقدر, الهدف من هذه العملية لا يتوقف عن تحديد الانحرافات, و انما يتعدى ذلك لتحليلها و دراستها, و بالتالي الحصول على المعلومات التي من شأنها ان تقيس كفاءة اداء الافراد و المؤسسة عامة, و تحسين هذا الاخير مستقبلا .

-القرار

قبل ان يقوم مدير المؤسسة باتخاذ أي قرار فانه يرجع الى مصلحة معلومات التسيير التي تقدم له كل المعلومات اللازمة لتسهيل عليه اتخاذ القرار الفعال .

previsions energetiques

الجدول رقم 08 تقديرات الكهرباء

Désignations	Prévu 2016	Réel 2016	Ecart	
Clients nouveaux MT	5 044	6 226	1182	Favorable
Dont ER	264	88	-176	Défavorable
RCN	4 780	6 138	1358	Favorable
Clients nouveaux MT	13	24	11	Favorable
Clients nouveaux HT	0	0	0.00	Favorable
Total clients BT	136 998	137 018	20	Favorable
Total clients MT	533	544	11	Favorable
Total clients HT	2	2	0.00	Favorable
Facturation (Gwh)	551.20	472.92	-78.28	Défavorable
Dont B T	350.00	309.67	-40.33	Défavorable
MT	140.00	125.38	-14.62	Défavorable
HT	61.20	37.87	-23.33	Défavorable
Achats (Gwh)	597.00	586.03	-10.97	Défavorable
Ecart (%)	17.92	25.76	7.84	Favorable

Achat (Gwh) clients HT	61.20	37.87	-23.33	Défavorable
Total achat (Gwh)	658.20	623.90	-34.3	Défavorable
Chiffre d'affaires (MDA)	1 936.53	1 725.09	-211.44	Défavorable
Dont BT	1 353.45	1 203.01	-150.44	Défavorable
MT	449.54	413.41	-36.13	Défavorable
HT	133.54	108.67	-24.87	Défavorable
Prix moyen de vente				
BT Cda/Kwh	386.70	388.48.	1.78	Favorable
MT c DA/Kwh	321.10	329.72	8.62	Favorable
HT Cda/Kwh	218.20	286.95	68.75	favorable

PREVISIONS ENERGETIQUES

الجدول رقم 09 تقديرات الغاز

Désignations	Prévu 2016	Réel 2016	Ecart	
Clents nouveaux MP	3 202	3 578	376	Favorable
Dont NDP	1 200	1875	675	Favorable
RCN	2 002	1 703	-299	Défavorable
Clients nouveaux MP	3	2	-1	Défavorable
Clients nouveaux HP	0	0	0.00	Favorable
Total clients BP	38 844	37 922	-922	Défavorable
Total clients MP	39	38	-1	Défavorable
Total clients HP	2	2	0.00	Favorable
Facturation (Mth)	606.00	616.73	10.73	Défavorable
Dont BP	415.00	373.60	-41.4	Défavorable
MP	70.00	69.30	-0.7	Défavorable
HP	121.00	173.82	52.82	Favorable
Achats (Mth)	549.00	499.53	-49.47	Défavorable
Ecart (%)	11.66	11.33	-0.33	Défavorable

Achat (Mth) clients Hp	121.00	173.82	52.82	Favorable
Total achat (Mth)	670.00	673.35	3.35	favorable
Chiffre d'affaires (MDA)	174.98	188.78	13.8	favorable
Dont BP	131.97	126.13	-5.84	Défavorable
MP	23.17	25.37	2.2	favorable
HP	19.84	37.29	17.45	favorable
Prix moyen de vente				
BP Cda/Kwh	31.80	33.76	-31.80	Défavorable
MP c DA/Mth	33.10	36.60	-33.10	Défavorable
HP Cda/Mth	16.40	21.45	-16.40	Défavorable

➤ عن طريق هذا الجدول لاحظ ان فارق الزبائن الجدد (RCN) و (MP) سلبي défavorable

و ذلك بسبب بعد التقديرات عن التحقيقات التي كانت مركزة عن المشاريع الجديدة الغير منتهية .

و بالتالي اذا كان فارق الزبائن الجدد سلبي منطقيا فارق لمجموع الزبائن سلبي ايضا لان

مع الزبائن = الزبائن + الزبائن الجدد

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج Tableau des comptes de resultat En MDA

الجدول رقم 10 جدول حسابات النتائج

COMPTE	LIBELLE	Prévisions 2016		Réalizations 2016	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
70	Ventes de marchandises				0
60	Marchandises consommées			0	
80	Total			0	0
80	Marge brute				0
71	Marge brute				0
72	Production vendue		1 799		1 962
73	Production stockée				
74	Production de l'entrep/elle-même		38		37
74	Prestations fournies		94		88
75	Transferts de charges de production				
61	Matières et fournitures consommées		42		38
		690		1 053	
62	Services	540			
				581	
81	Total	1 499	1 973	1 634	2 125
	Valeur ajoutée	473		491	

Valeur ajoutée		473		491
Produits divers		0.56		0.61
Transfert de charges d'exploitation				28
Frais de personnel			224	
Impôts de taxes	218		36	
Frais financiers	36		24	
Frais divers	14		2.23	
Dotations aux amortissements et provisions	1.72		343	
Total	599	474	648	520
Résultat d'exploitation		125		128
Produit hors exploitation		311		212
Charges hors exploitation	339		222	
Resultat brut de l'exercice		153		138

➤ لاحظ وجود تقارب في الكمية المتوقعة و المحققة حيث ان القيمة المحققة فاقت القيمة المتوقعة و هذا يدل على القدرة الانتاجية للمؤسسة و عوامل العرض و الطلب حيث كان له دور في رفع القيمة لمبيعات المؤسسة لهذه السنة .

حساب فارق للنتيجة الصافية التحقيقات - التقديرات

$$= 291 - 153 - 138 = \text{défavorable} \text{ معناه سلبي}$$

المطلب الثالث لوحة القيادة

هي اداة و وسيلة من وسائل مراقبة التسيير فمن خلاله يستطيع مدير المؤسسة الحصول على خلاصة عن حالة و وضعية هذه الاخيرة, يتضمن كل مؤشرات التسيير بالقيم المتوقعة و ايضا المحققة .

بالنسبة للوحة قيادة مؤسسة سونالغاز فالمؤشرات التي تحويها هي رقم الاعمال, الخزينة المالية... الخ

الجدول رقم 11 Trsorerie

DÉPENSES DE TRÉSORERIE EN MDA	ANNÉE 2015	ANN Ee 2016	TE	OBJ.2016	TR %
Exploitation	364	338	-7	1 449	%23
Investissements	713	502	-30	250	%201
Gros entretien	30	23	-23	41	%56
Total	1 107	863	-22	1 747	%49

➤ كانت القيمة المحققة في 2015-2016 متقاربتين تماما في الاستغلال و لكن مع وجود اختلاف في

الهدف المتوقع تحقيقه ب 1 111 مليون دج

➤ اما فيما يخص الاستثمارات نلاحظ ان القيمة المحققة فاقت بكثير القيمة المستهدفة او المتوقع تحقيقها

ب 252 مليون دج في سنة 2016.

Chiffre d'affaires HT (KDA)

الجدول رقم 12

	Mois de decembre			Cumul depuis janvier 2016				
	2015	2016	Evol %	Réel 2015	Réel 2016	Objectif 2016	T.Evo	TR (%)
AO	53 191	62 391	17	922 573	1 017 741	986 085	10	103
FSM	15 144	14 220	-6	188 823	185 263	367 365	-2	50
BT	68 328	76 611	12	1 111 396	1 203 005	1353 450	8	89
MT	31 490	33 482	6	386 309	413 411	449 540	7	92
TOTAL LDD	99 818	110 093	10	1497 705	1616 416	1802 990	8	90

➤ من خلال معرفة الانحرافات يمكن اخذ صورة مقربة عن سير النشاط, فمثلا لوحة القيادة لشهر جانفي

تبين انه هناك تزايد كبير في قيمة رقم الاعمال المحقق عن القيمة المتنبى بها .

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نلاحظ الادوات موجودة و المتمثلة في الموازنة و مراقبة تنفيذها, الا انه ينتهج العشوائية في تطبيق نظام مراقبة التسيير الشكل الذي جعله غير فعال, و رغم ادراك المسؤولين لاهميته لكن نجد غياب هيئة خاصة بمختلف اجراءات المراقبة الشيء الذي جعل مختلف مهام مراقبة التسيير معزولة لا تفي بالغرض المطلوب منها و مرد ذلك الا ان فكرة تطبيق نظام مراقبة التسيير لم تكن عن قناعة داخلية للمسؤولين في تحسين الاداء التسييري من المنافسة و لكن كانت مفروضة بحكم الطابع العمومي للمؤسسة, و هذا من اجل تحسين اداء المؤسسات و توفير شروط و متطلبات الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي.

و في الاخير بالرغم من ان مؤسسة سونالغاز تستعمل كل الادوات لمراقبة التسيير و تعطي اهمية كبيرة لهذه العملية الا انها تحتاج الى تسيير محكم .

تمهيد:

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من أنه حديث النشأة إلا أنه لا يزال يحض بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

إن الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة و ذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مدخل لمراقبة التسيير .

المبحث الأول: مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير.

قبل التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير لابد من التطرق إلى مفاهيم تتعلق بإطار تطبيقها، وكذا مجال استعمالها، فنشير أولا إلى مفهوم التسيير، المؤسسة ثم المراقبة.

المطلب الأول: مفهوم التسيير، المؤسسة والمراقبة.

1-تعريف التسيير : هو العلاقة الديناميكية المتواجدة بين الموارد والطاقات المختلفة، وهذا بغرض تحقيق الأهداف، أي أنه الاستغلال العقلاني والرشيد للموارد لتحقيق الأهداف المسطرة، والتسيير في حد ذاته علم حيث أنه يستعين بمجموعة من الوسائل كالحاسبة، الإحصاء... الخ، أيضا هو فن لأنه يستعمل المبادئ الإنسانية والمهارات " الإبداعية " الفردية كالإبداع.

2-تعريف المؤسسة : هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين بهدف دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج و/أو تبادل السلع و/أو الخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي توجد فيه تبعا للحجم ونوع النشاط¹

مفهوم المراقبة : تعني كلمة المراقبة وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة، أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنتها مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه أي التباعد أو الانحراف².

وتوجد ثلاث مستويات للمراقبة حسب H. bouquin³ تتمثل في

-**المراقبة الإستراتيجية** : تتوافق هذه المراقبة مع مستوى التسيير الإستراتيجي والغرض منها هو ضمان ملائمة التوجهات البعيدة المدى وتقدير مدى ملاءمتها.

-**مراقبة التسيير العملية** : تتوافق هذه المراقبة مع التسيير التكتيكي ومهمتها السماح بتحديد أهداف القيادة في أفق عادة لا يتجاوز السنة وتقييم آثار القرارات المتخذة والتوفيق في استعمال الموارد في تنفيذ الإستراتيجية.

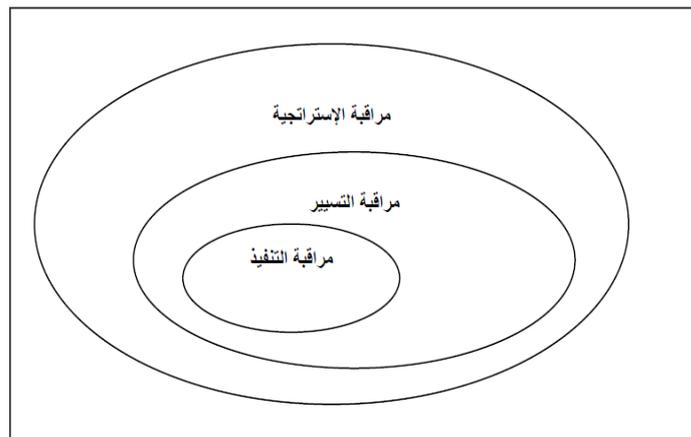
¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998 ، ص(11).

² معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ، ص 5

³ Ann _ marie, contrôle de gestion , édition ESKA, 2eme édition, paris, 2000, p:16.

-مراقبة التنفيذ: مهمتها تنفيذ نشاطات محددة بفعالية وفاعلية، إذا فهي موجهة إلى الأفراد المنفذين، فهي في أغلب أوجهها منظمة وآلية. ويمكن تمثيل مستويات المراقبة في الشكل الآتي:

الشكل رقم: 01 مستويات المراقبة في المؤسسة



Source : Henri Bouquin , le contrôle de gestion , PUF, 5e me édition , France, 2001 p :65.

نلاحظ من الشكل السابق أن:

- مستويات المراقبة الثلاث متتابعة ومتتالية وليست متداخلة.
- من الصعب التفريق بينها خاصة بين كل مستوى والمستوى الأعلى منه.
- يوجد تتابع هرمي بين هذه المستويات الثلاث للمراقبة، حيث لا يمكن إيجاد مراقبة التنفيذ بدون مراقبة التسيير ولا المراقبة الإستراتيجية بدون مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

الفرع الأول: مراحل تطور مراقبة التسيير.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، وهذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية أنا ذاك، و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة مثل: المحاسبة التحليلية، وطرق رياضية أخرى مثل: بحوث العلميات... الخ.

هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت في بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديث و من أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد" و "جنرال موتورز" و مؤسسة "Dupont" حيث هذه المؤسسات أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير ، من أجل تدعيم و تنمية الفعالية الاقتصادية و ذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها و تعددت وظائفها.

و لقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل وهي¹

1- **المرحلة الأولى:** في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة المالية "في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط و المنتجات المحققة و المباعية من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاعت النسب و تطورت داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة في مؤسسة "Dupont" سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

2- **المرحلة الثانية:** تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف "sloam" والذي وضع "ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية

الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

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

4- **المرحلة الرابعة:** هذه المرحلة تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير والتي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسل

¹ Michel Rouch, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4eme édition, paris, 2002, p:(28- 30)

الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية, والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

الفرع الثاني: مراقبة التسيير في مدارس التسيير.

يمكن عرض رؤية مدارس التسيير فيها يخص مراقبة التسيير فيما يلي ¹

1-المدارس الكلاسيكية: كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية في بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على أنه كمية السلع أوالخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية, حيث كان لزاما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها, وتخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم ولكن رغم هذا فإنه لم يغيب عن أذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة وفيما يلي إسهامات بعض مفكري هذه المدرسة:

. Taylor . f .w . ادخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل .

Dedeaux. قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية و هذا من أجل تقسيم المهام و إلغاء الحركات غير المؤدية لزيادة الإنتاجية.

Max weber . حلل البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير و قواعد للعمل يجب احترامها و السير وفقها من طرف العمال

h. Fayol اشتهر بشعاره p.o.c.c.c (التنبؤ التنظيم القيادة التنسيق الرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

2مدرسة العلاقات الإنسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم و تجنب الاستخدام غير الإنساني لهم و لجهودهم و توفير الحرية في التفكير و الرأي و إيجاد العلاقات الحسنة بينهم و بين المؤسسة و مالكيها و إدارتها بل و حتى إشراكهم في رسم خطط للمؤسسة و أهدافها الإستراتيجية وذلك لتحفيزهم على زيادة أدائهم.

3 نظرية الأنظمة: لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية و هيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة.

¹ Claude Alazard, le contrôle de gestion manuel et application, 3eme édition, paris, p:15.

المطلب الثالث: مفهوم مراقبة التسيير و خصائصه

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير.

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

أ- **التعريف الأول:** كما يعرف j.l. ourdou. m. Michel et l, Schmid " مراقبة التسيير هي مجموعة الأعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة¹

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

ت- **التعريف الثالث:** يعرف أنتوني " مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية و فاعلية و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة³

ث- **التعريف الرابع:** حسب M. Gervais "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتحقق المسيرون أن الموارد موجودة و مستعملة بصفة فعالة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة، و أن المساعي و التوجيهات تسيير جيداً وفق الإستراتيجية المحددة⁴

¹Anne Marie Keiser, contrôle de gestion, op-cit, p:13

²سعاد عقون، "نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ص 73

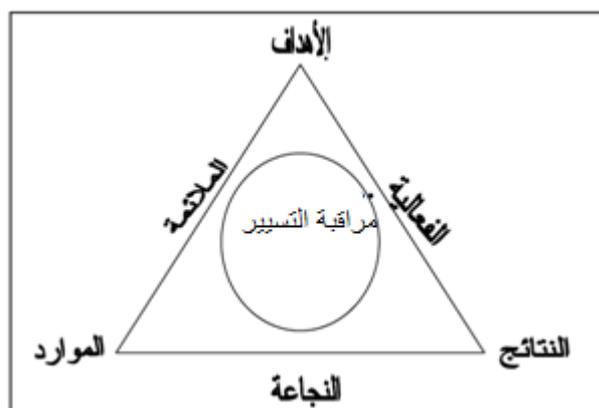
³Pascal Fabre, management et contrôle de gestion, Dunod, paris, 2007, p:04.

⁴Michel Gervais, contrôle de gestion, 7eme édition, ECONOMICA, 2000, p:20

يمكن استخلاص من خلال التعاريف السابقة تعريفا شاملا:

- أن مراقبة التسيير مفهوم واسع ولا يمكن الإلمام بجميع جوانبه إلا أنه يمكن القول بأنها : مجموعة من الإجراءات التسييرية التي تسمح بتوقع الأهداف المرجوة، كما أنها مجموعة من الأدوات التي تسمح بالتسيير الحسن، أي أن الهدف من مراقبة التسيير لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه وبالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما تم رسمه في الخطة وصولا إلى الهدف المنشود. و يمكن أيضا استخلاص أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء والتي تتمثل في الكفاءة والفعالية والملائمة كما هو مبين في الشكل الآتي:

الشكل رقم:2 مرتكزات مراقبة التسيير.



source: h.loning et y.pesqueux et coll ;le contrôle de gestion édition ellipses , paris ,2001, p :06

من خلال الشكل يتضح أن كلا من الفاعلية و الفعالية و الملائمة يعتبرون ركائز مراقبة التسيير و تقصد بهذه الركائز

ما يلي¹

(1) H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL ,meme source, p07.

***الفاعلية**: بمعناها التقني التطابق مع الأهداف مثلا السيارة ذات الفاعلية إذا كانت تسمح لنا ببلوغ المكان المحدد بالشروط المحددة.

***الفاعلية**: و هي مقارنة النتائج المحققة بالنسبة للوسائل المستعملة مثلا السيارة ذات الفاعلية إذا كانت تستهلك أقل ما يمكن.

***الملائمة**: و هي العلاقة بين الأهداف و الموارد. و في الأخير و كحوصلة لما سبق نكتشف أن مراقبة التسيير هي عملية أو مسار لها أهداف معينة تركز على جانب الحث و التحفيز

الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير.

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

الوضوح: من شروط مراقبة التسيير أن يكون واضحا سهلا للفهم من قبل جميع المسؤولين عنه انخفاض.

التكاليف: أن هدف أي نظام هو انخفاض التكاليف أي أن المنافع المتحصل عليها من قبل المؤسسة يجب أن تكون أكبر من التكاليف المترتبة فيها.

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

إمكانية التصحيح الأخطاء والانحرافات بعد تحديد الأسباب التي أدت إليها

المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة.

المطلب الأول: أهداف ووظائف مراقبة التسيير.

إن الهدف الرئيسي هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وأن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير لإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه²

- 1-Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Enterprise, op.cit,p:45.
2-Michel Gervais, contrôle de gestion, édition Dund, paris, 1976, p:16.

- ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها¹
- 1- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية و زيادة رقم الأعمال.
- 2-مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال.
- 3-مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.
- 4-متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية.
- 5-تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها.
- 6-مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد.
- 7-اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.
- كما يمكن إجمال أهداف مراقبة التسيير في العناصر التالية² :
- 1-تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات و ذلك يتم عن طريق الموازنات التقديرية.
- 2-تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من أجل تحسين الفعالية لابد من ديناميكية أنظمة المعلومات.
- 3-الوقوف عند نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

1-Michel Gervais, meme source,p:16.

2 -Michel Gervais, meme source,p:17.

تحقيق الفاعلية ويعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم مقارنة ما خطط له وما تم تحقيقه.

-تحقيق الملائمة: أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف. تقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدور مهم والذي يبرز من خلال الوظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة والمتمثلة خاصة في التخطيط والرقابة ومن طبيعة العلاقة التي تربطه مع مختلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا أو الوسطى أو التشغيلية.

الفرع الثاني: وظائف مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

توجد ثلاث مهام تقوم بها مراقبة التسيير وتمثل فيما يلي:¹

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

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

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

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

1 - سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواتها ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص. : 72-74

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

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

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

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

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير وحدودها.

من خلال ما سبق يتضح أن الوظائف التي تقوم بها مراقبة التسيير وبناءا على مفهومها تكون وفق مسار محدد بمراحل متلاحقة، نتطرق إليها في الفرع الموالي:

الفرع الأول: مسار مراقبة التسيير.

قبل التعرض إلى مسار مراقبة التسيير يجب التعرف على المسار أولا حيث يعرفه لوري نو "على أنه": مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازية بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من الموارد والطاقات والكفاءات

لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارج عن ذلك المسار. " تشمل مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف جملة من الأنشطة المتتابعة و التي يمكن تجميعها في 4 مراحل أساسية هي¹ .

1-سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواتها ومرآتها وإقامته في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 74-75

1-التخطيط: نجد في هذه المرحلة مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها حيث يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات بالكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، و بعدها يساعد المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية و بعدها يتم تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط والذي يتراوح من 3 إلى 5 سنوات، و هذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات و التي توافق المدى القصير والذي يكون أقل من سنة حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل و من الضروري أن تكون الميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

2-التنفيذ: بعدما تم التخطيط يشرع في تنفيذه وهذا انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها لتطبيقها في الميدان وعلى أرض الواقع و تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف و تعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

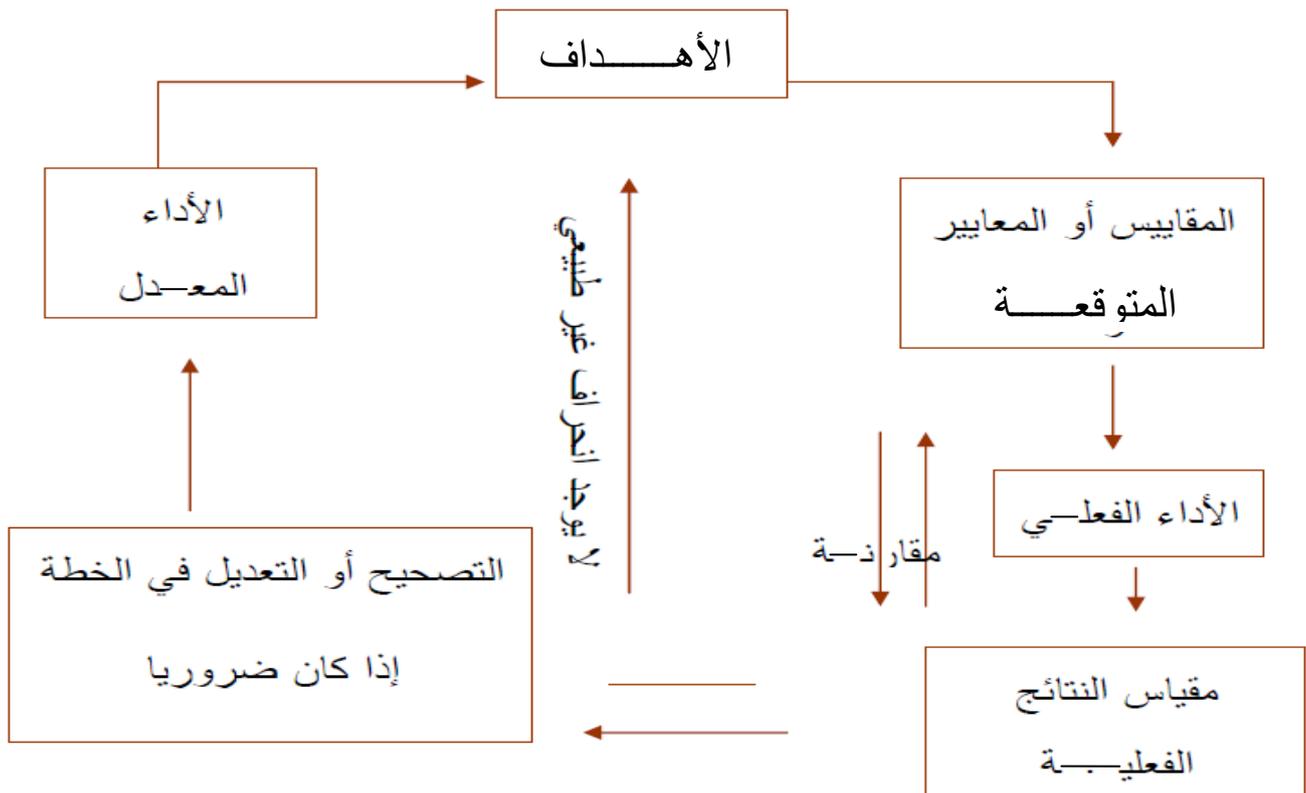
3-المتابعة و التحليل: يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديله.

4-الإجراءات التصحيحية: تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء و التي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات، قد ترجع إلى مرحلة إعداد الموازنات و الأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أوعدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة.

وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة و غايات المؤسسة التي تستدعي إعادة النظر فيها.

وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات أو تقديم توصيات ولا يمكن بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعليم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة. و منه تستطيع القول أنه يجب احترام كل هذه المراحل و استغلال نظام مراقبة التسيير وإلا لن تستطيع الوصول إلى الهدف المنشود والشكل الآتي يبين هذه المراحل:

الشكل رقم: 03 مراحل مراقبة التسيير.



المصدر: محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، مطبعة الفرزدق، السعودية، 1994، ص: 312.

تضح لنا من خلال المخطط في الشكل رقم 03 أن عملية المراقبة تتم انطلاقاً من تحديد الأهداف وصولاً إلى تحقيقها وهذا بتدخل وظائف إدارية بينهما، وهذا يجعل مراقبة التسيير تتطلب معايير لتقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع أهداف الخطة، فإذا

كانت متطابقة فهذا يعني تحقق الأهداف المسطرة وإذا لم تتطابق يعني أنه هناك انحراف أو أخطاء لذا يجب القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

الفرع الثاني: حدود مراقبة التسيير:

هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها¹:

- 1- أخطاء حكمية: ربما تفشل الإدارة و الموظفين أحيانا في اتخاذ القرارات الحكمية أو أداء المهام الروتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوطات أخرى.
- 2- الانهيار: ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة: للإهمال، عدم التركيز، الإعياء والتغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين أو في التنظيم أو في الإجراءات.
- 3- التواطؤ: قيام موظف أو الموظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة.
- 4- تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات و الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.
- 5- احتمال تقادم السياسات و الإجراءات: وذلك بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.

المطلب الثالث: الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

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

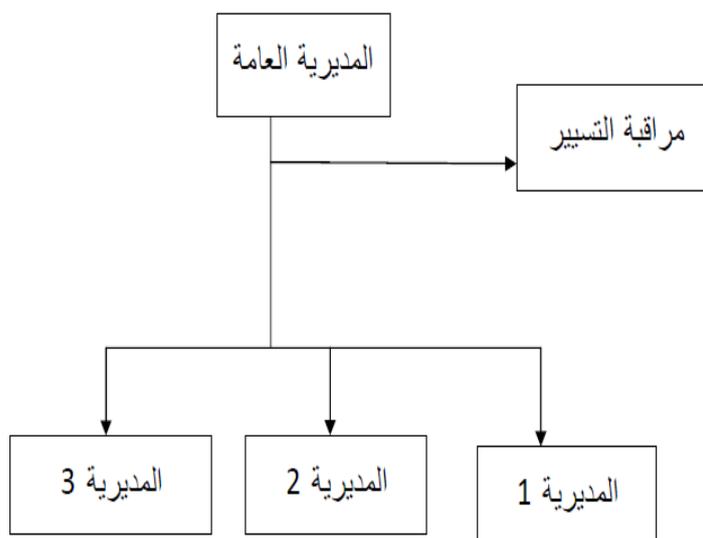
- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي)؛
- الإمكانيات المتاحة لدى المؤسسة؛
- حجم المؤسسة؛

- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة؛
- درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة؛
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير.

1-قويدري الواحد عبد الله، مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة، الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007 ص 21 :
وقد أجريت مجموعة ن الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي، البنكي وكيف يحدد، والتي أجريت من طرف المدرسة العليا للتجارة(باريس (سنة 1990) و بعد هذه الدراسة، تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل¹

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

الشكل : 04 مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة.



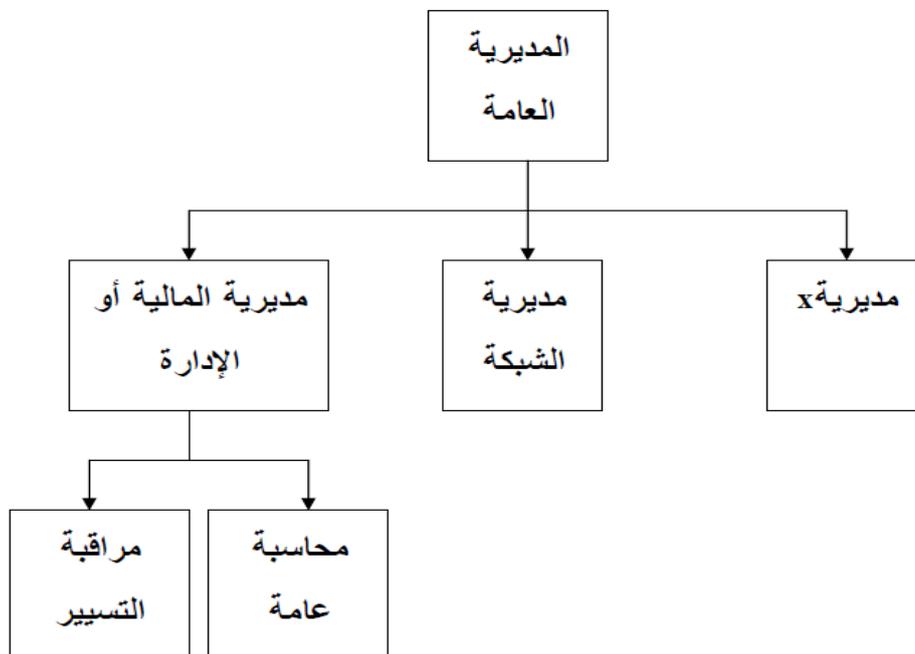
Source: **Michel Rouach et Gérard Naulleau** , le contrôle de gestion bancaire et financier, op-cit ,p:69

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب: تحضي بأهمية كبيرة (التخوف التنظيمي) حصل على المعلومات المثلى حول التوجيهات الإستراتيجية تمتاز باستقلالية الحكم تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير بتعدد نسبيا عن الميدان (من الجانب العملي)

1- Michel Rouch et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier, op.cit, p:68.

الحالة الثانية : مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية

الشكل : 05 مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية.



Source: Michel Rouach et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion è financier IDEM ,p:69

أما هذه الحالة فتتميز ب: انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير

تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات

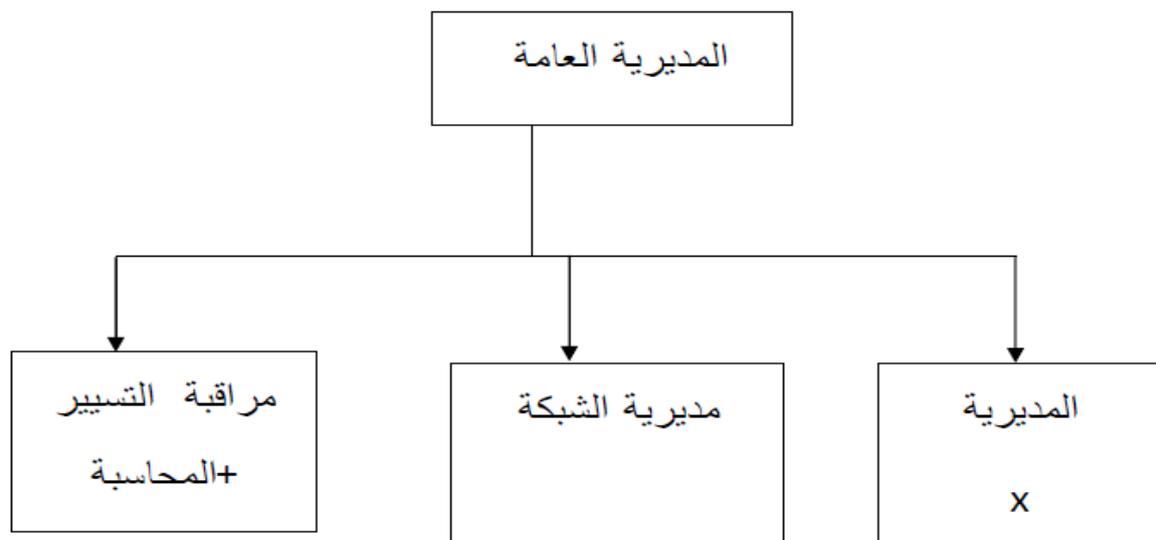
توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبة

عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة

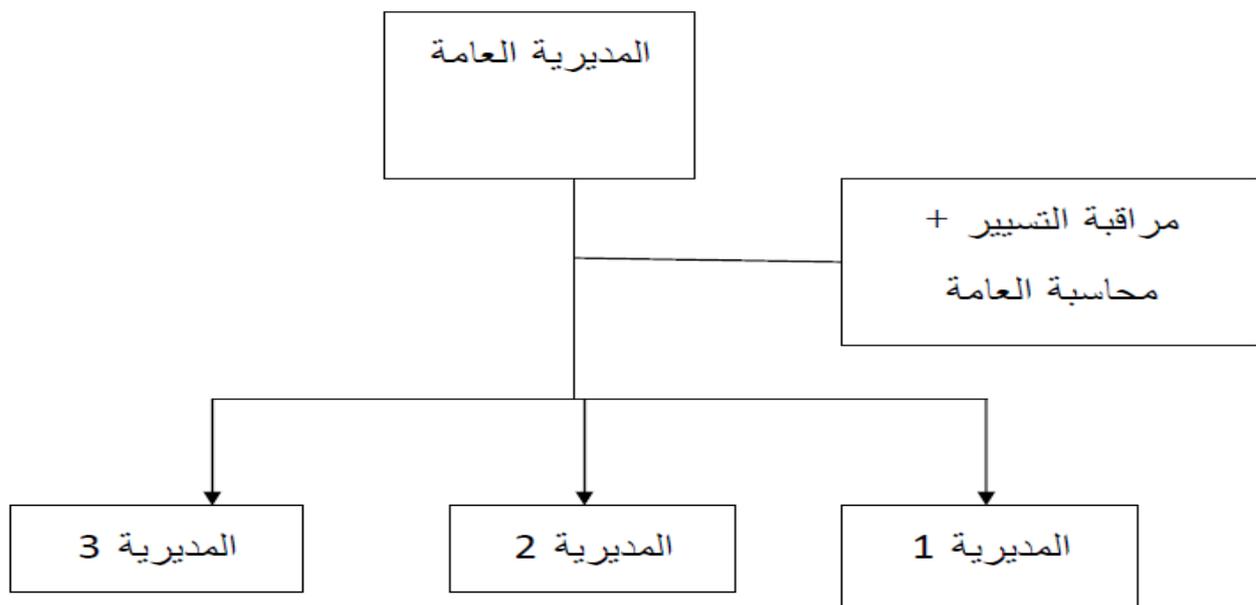
محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

الحالة الثالثة: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.

الشكل رقم : 06 مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.



أو



Source: Michel Rouach et Gérard Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, op-cit, p: 70

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب

إمكانية إرسال و تحليل فعال و سريع للمعلومات المحاسبية

يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين

يوفر بناء نظام معلومات متجانس

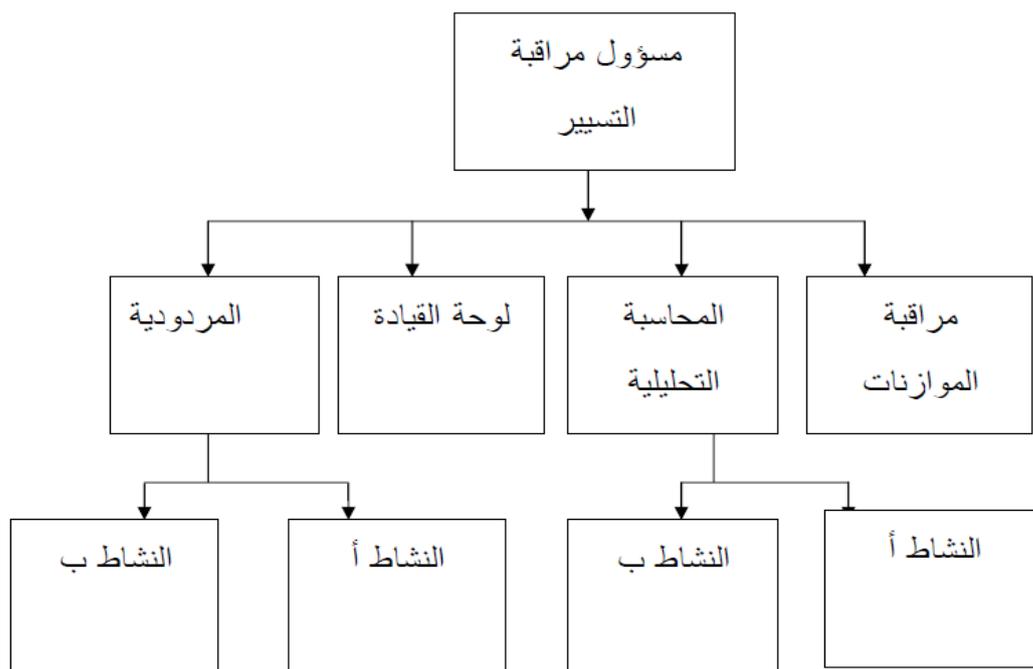
حوار مدعم بين المديرية العملية

وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير

بعد التطرق إلى هذه الأنماط الثلاثة للهيكل التنظيمية نلاحظ أن النمط الأول أين مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة يمثل النمط الأمثل، بحيث نجدها هيئة استشارية تشارك شكل كبير في إستراتيجية المؤسسة، إضافة إلى ذلك تمتاز باستغلالية التسيير أي لا تمارس عليها ضغوطات من طرف المديرية الأخرى وبالتالي يمكنها ذلك من القيام بدورها الحقيقي ألا وهو التوجيه و المراقبة.

أما النمط الثاني أين نجد مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطتان مع مديرية وظيفية واحدة هي المديرية المالية و المحاسبية، لذلك فإنه رغم توفر المعلومات اللازمة و الكافية فيما يخص المالية و المحاسبة، إلا أن هذا النمط يعتبر محدود للاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة إضافة إلى ذلك غياب استقلالية التسيير باعتبارها مرتبطة بمديرية وظيفية و في النمط الثالث أين مراقبة التسيير و المحاسبة مرتبطتان مع المديرية العامة في هذه الحالة يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات، و هو المحاسبة العامة و تهمش المصادر الأخرى كالإعلام الآلي و المراجعة الداخلية و التنظيم. و فيما يأتي نشير إلى نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير الذي يمكن توضيحه في الشكل الآتي:

الشكل رقم : 07 التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير.



Source: : Michel Rouach et Gérard Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, opcit, p: 71

لتحقيق النشاط) أ (و) ب (و) تحقيق المرودية نجد:

-مراقبة الموازنات :وتضع الميزانيات، إمكانيات مادية ومالية وبشرية ومراقبة تطبيقها.

-المحاسبة التحليلية :الاهتمام بالجانب الكمي في تطبيق العمليات.

والعناصر الموجودة في الشكل المتمثلة في مراقبة الموازنات والمحاسبة التحليلية ولوحة القيادة وغيرها.

وهذا ما سنحاول عرضه في الفصل الموالي :

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 يتأسسه 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.
- 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 للوضع الموجدة و لمخطط النشاط, وفي البداية علينا أن نذكر أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها و طريقة 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 وهي¹ :

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 الموجدة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة, كما تهدف إلى

تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها.

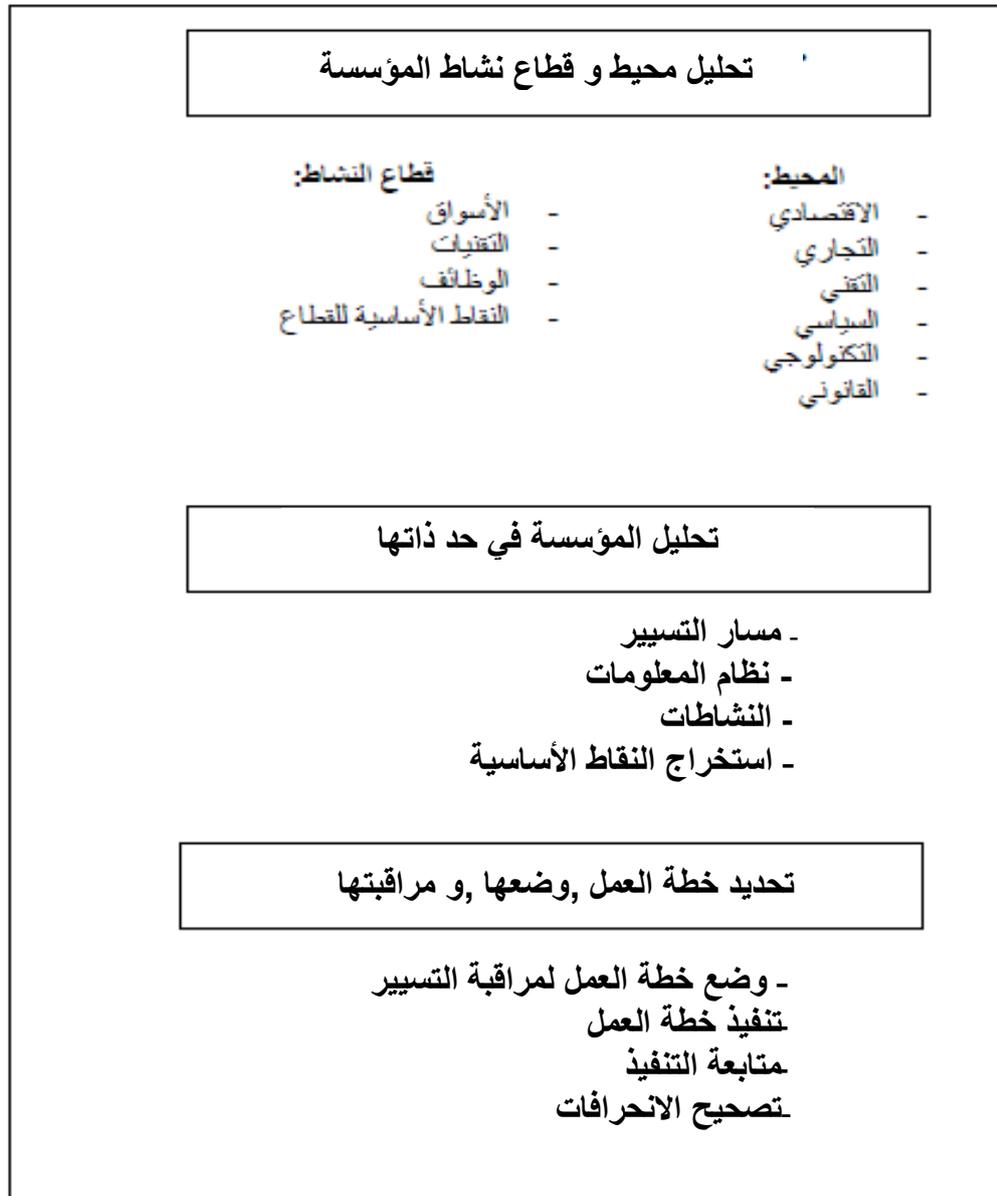
1 - Isabelle de Kerviler, Loic de kerviler, Op cit, P129.

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 ملخصاً للطريقة التي يتبعها مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير.

الشكل رقم 08: مخطط عمل مراقب التسيير



المصدر: Isabelle de Kerviler, loic de Kerviler, Op cit, P139

و سنحاول فيما يلي تفصيل طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير:

المطلب الثاني: المرحلة الأولى: دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة

تتجه دراسة المحيط من العموميات إلى الخصوصيات, فتنطلق من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة لتصل إلى قطاع نشاط المؤسسة, وهذا من أجل الوصول إلى فهم إجمالي للظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.

أ - دراسة عامة للمحيط:

يعتمد المراقب لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة, أو لدى المسؤولين التجاريين أو لدى إدارة الموظفين, كما يستشير المنظمات المتخصصة والجرائد المتخصصة و كذلك الغرف التجارية... إلخ.

فعلى المراقب أن لا يهمل أية معلومة لأنه لن تكون لديه في الغالب فرصة أخرى لتكوين رصيد مماثل من المعلومات) و لا الوقت لإنجاز ذلك كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين لديهم اتصالات مع السوق والمنتجات.

عندما ينتهي المراقب من هذه الدراسة يصبح بإمكانه استخراج معلومات مفيدة، وبصورة خاصة العوامل التي تؤثر على مستقبل المؤسسة, وتميز عادة ما يلي¹ :

-العوامل الاقتصادية و الاجتماعية:

تتعلق بالمؤشرات الكلاسيكية الخاصة بتطور الأسعار, ووضعية التشغيل, مؤشرات التضخم, وبوضعية الاقتصاد بصورة عامة (البورصة, التجارة الخارجية... إلخ) وكذلك الإجراءات الحديثة المتخذة من طرف المسؤولين في هذه المجالات. ويسمح هذا التحليل بتحديد المخاطر على المدى القصير وتحديد تأثيراتها على المؤسسة.

-العوامل التجارية:

تتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها, عادات الاستهلاك, تطور المنافسة ويسمح هذا التحليل بإلقاء الضوء على مكانة المؤسسة في السوق وتحديد مواقع القوة والضعف لديها.

1 - Ibid, P131.

-العوامل الخاصة بالنشاط:

مثل مستوى التأهيل لمهمة المؤسسة) كالإعلام الآلي مثلا, (سهولة التوظيف, الأجور المطبقة, التكوين المطلوب, التطور الحديث لتقنيات وطرق الإنتاج.

-العوامل التنظيمية

هي تلك التي لها علاقة بالمستهلكين, وبالقوانين المتعلقة بحماية المحيط, وبصورة عامة التشريعات المتعلقة بهذا المنتج أو ذلك وبالأسواق وقطاعات النشاطات.

وفي نهاية هذه الدراسة, ونتيجة لهذا البحث يتمكن مراقب التسيير من استخراج العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها

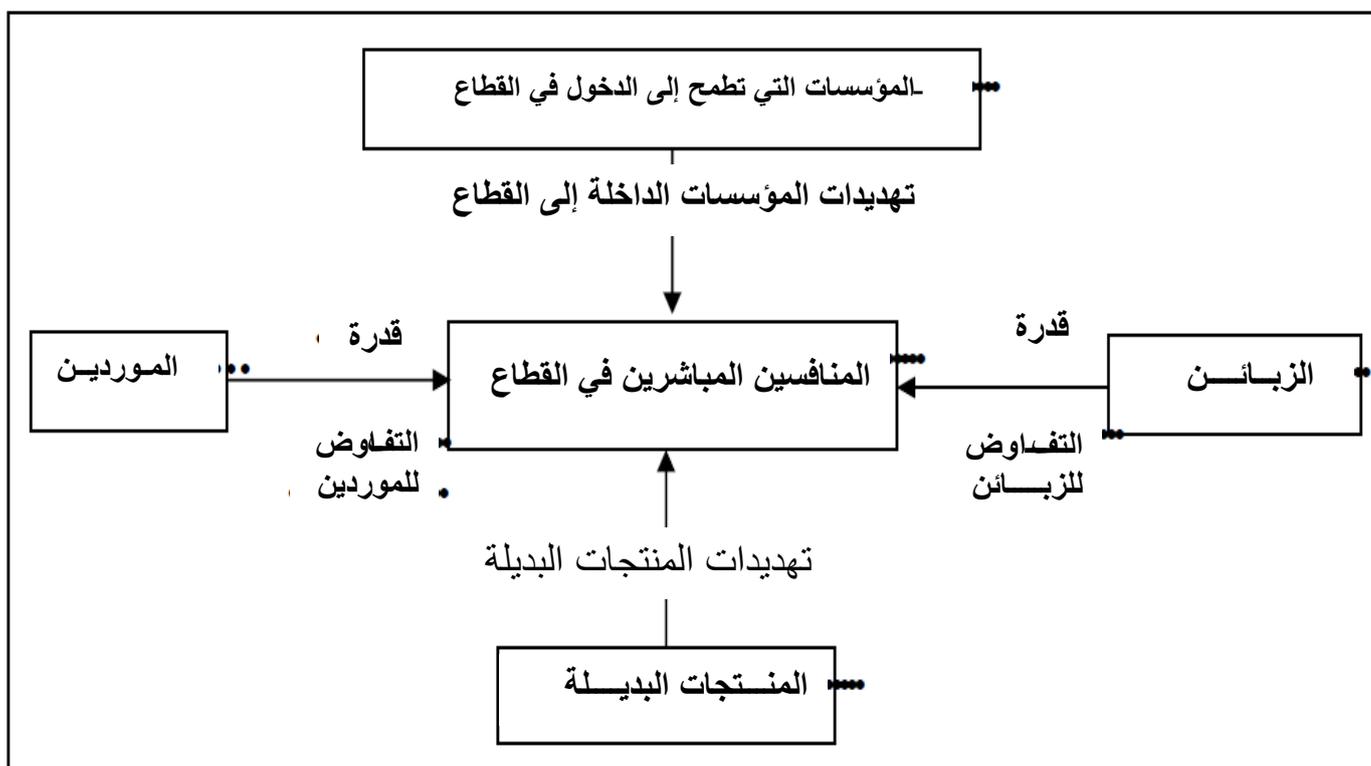
ب -تحليل قطاع نشاط المؤسسة:

بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة, يقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة.

والهدف من هذه الدراسة هو معرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه¹ وفي هذا الصدد حصر Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي مبينة في الشكل.

1 - M. Porter, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997, P14.

الشكل رقم 09 : القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط.



المصدر : M. Porter, Op cit, P15

تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بالتعرف على نقاط قوتها وضعفها وتساعد على إعداد استراتيجيتها، كما تسمح لها بتحديد التهديدات والفرص الموجودة في محيطها و بالتالي تساعد على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

المطلب الثالث: المرحلة الثالثة: اقتراح نظام لمراقبة التسيير ومتابعة هذا النظام

عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة. في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود 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 وكاملة¹ يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة و ذلك حسب الحالة التي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة

المرحلة الرابعة: متابعة النظام المقترح

لا يكفي مراقب التسيير باقتراحه للنظام فقط، بل عليه أن يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية²

1- تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة:

تمثل 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.

1- Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P133.

2- Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P 135.

* 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.

* مصداقية 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 ملاءمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها . وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة و ثقل 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 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 الفصل:

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

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

وفي الأخير قمنا بعرض الخطوات التي يتبناها 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 بمتابعتة (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 الثاني.

تمهيد:

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 تمد 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 الموازية.

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.

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

المطلب الأول: 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 القرارات¹

التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة , بهدف تحديد تكاليف الإنتاج و

أسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية²

التعريف الثالث:

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

1 - Jean - pierre jobard, Pierre Grégory, Op cit, p 609.

2 - Ali Sahraoui, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004, P9.

3- .رجال علي ,سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ,الجزائر ,ديوان المطبوعات الجامعية, , 1994 ص1

التعريف الرابع:

تعمل المحاسبة التحليلية على مساعدة كل مسؤول في عملية اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية و ذلك بأقصى سرعة ممكنة¹

*الأهداف الكبرى للمحاسبة التحليلية

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

أ - قياس تكاليف التسيير:

فيما يخص الإنتاج أو العمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط، هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تنجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها، متابعة تطور هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، و هذا ما تحققه المحاسبة التحليلية²

ب - مراقبة التسيير:

إن الهدف الثاني للمحاسبة التحليلية يتمثل في مراقبة التسيير، فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تباع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكييف عرضها مع ما يطلبه السوق وكذلك على السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال و ذلك 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 و ذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا. كما أن معرفة التكاليف بفضل المحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهومها معياريا في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبة الضرورية للمراقبة الموازية وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير³

1 - Arnaud Diaz, Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, L'hermès, 1992,P9.

2 - Ibid, P7.

3 - Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition d'organisation, 1997, P6

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 بجميع معلومات محاسبية تخص هيكله التكاليف، وعلى سبيل المثال: هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى؟ هل يجب شراء شاحنات النقل أم يجب استئجارها؟ كل هذه الدراسات تتطلب تحليلاً مقارناً للتكاليف.

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.

المطلب الثاني: دراسة التكلفة وسعر التكلفة

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

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

- حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة (تكاليف جزئية) مثل التكاليف الناتجة عن تغير المنتج (تكاليف متغيرة) أو الأعباء التي لها علاقة مع المنتج (تكاليف مباشرة)
- حسب زمن حساب التكاليف: فإذا كانت التكاليف محددة مسبقاً يطلق عليها التكاليف المعيارية أو التقديرية، أما إذا حددت لاحقاً فيطلق عليها "التكاليف الحقيقية" والمقارنة التي تتم بين هاتين التكاليفتين تؤدي إلى استخراج الانحرافات.

1 - Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3^{ème} Edition, Paris, Dunod, 1996, Tome1, P12.

-حسب حقل تطبيق التكلفة المدروسة : و هنا 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 01 : أنواع التكاليف

حسب المضمون أو 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

تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداءا من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية(أي تحسب فيها تكاليف البيع)¹

1-ناصر داداي عدون ,المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1990 ، ص14

المطلب الثالث طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing

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

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

إن الإجابة على هذه الأسئلة قد تكون صعبة إذا لم تحسب المؤسسة جميع تكاليفها الحقيقية . و لقد أبدت الأنظمة السابقة لتقييم التكاليف بعض النقائص التي تظهر عند توزيع التكاليف غير المباشرة , ففي العادة يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الوقت الذي يقضيه العمال في بعض المهام الإدارية , أو الذي يقضونه على خطوط الإنتاج أو لبيع المنتج للزبائن... إلخ , لكن على إثر الانخفاض الكبير لتكاليف اليد العاملة وارتفاع التكاليف المتعلقة بنشاطات الدعم في مجالي الإنتاج و التسويق أصبح من الصعب تحديد هذه التكاليف غير المباشرة بدقة وهذا ما يؤكد المحاسبون¹

تشجع بعض المؤسسات محاسبيها على تبني طريقة مفضلة عند اليابانيين ظهرت في الثمانينات²

وتتطلب هذه الطريقة من المحاسبين أن يكونوا أكثر إطلاعاً على الجوانب المختلفة لنشاطات المؤسسة ليتمكنوا من حصر التعقيدات الملازمة للنشاط اليومي للمصنع ولحقائق السوق.

وبالتالي فمن الضروري لتصور نظام عام لتقييم التكاليف في المؤسسة أن نتمكن من استيعاب طريقة عمل مجموع نشاطاتها و تحديد انعكاسات هذه النشاطات على البنية العامة للتكاليف , وبعبارة أخرى فإن النظام المثالي لتقييم التكاليف يجب أن يعكس صورة المؤسسة بكاملها أي المصنع والإدارة في نفس الوقت وذلك بحساب الوقت والجهد والكفاءات الضرورية لإنتاج و بيع كل منتج.

والتي يعقد عليها الكثير من الأمل تستجيب لهذه الإشكالية (ABC) إن التكلفة على أساس الأنشطة وتفترض هذه الطريقة دراسة أدق للعوامل الأساسية التي لها تأثير على التكاليف غير المباشرة للمؤسسة وذلك بمحاولة تحديد ما يؤثر على التكاليف سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي³

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

2 - Alain Chauvet, Methodes de management, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation 1997, P202.

3 - David P.Doyle, Op Cit, P 97.

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

-المؤسسات التي تنتج منتجات بكميات صغيرة و كبيرة في نفس الوقت.

-المؤسسات التي تنشط في أسواق مختلفة جدا.

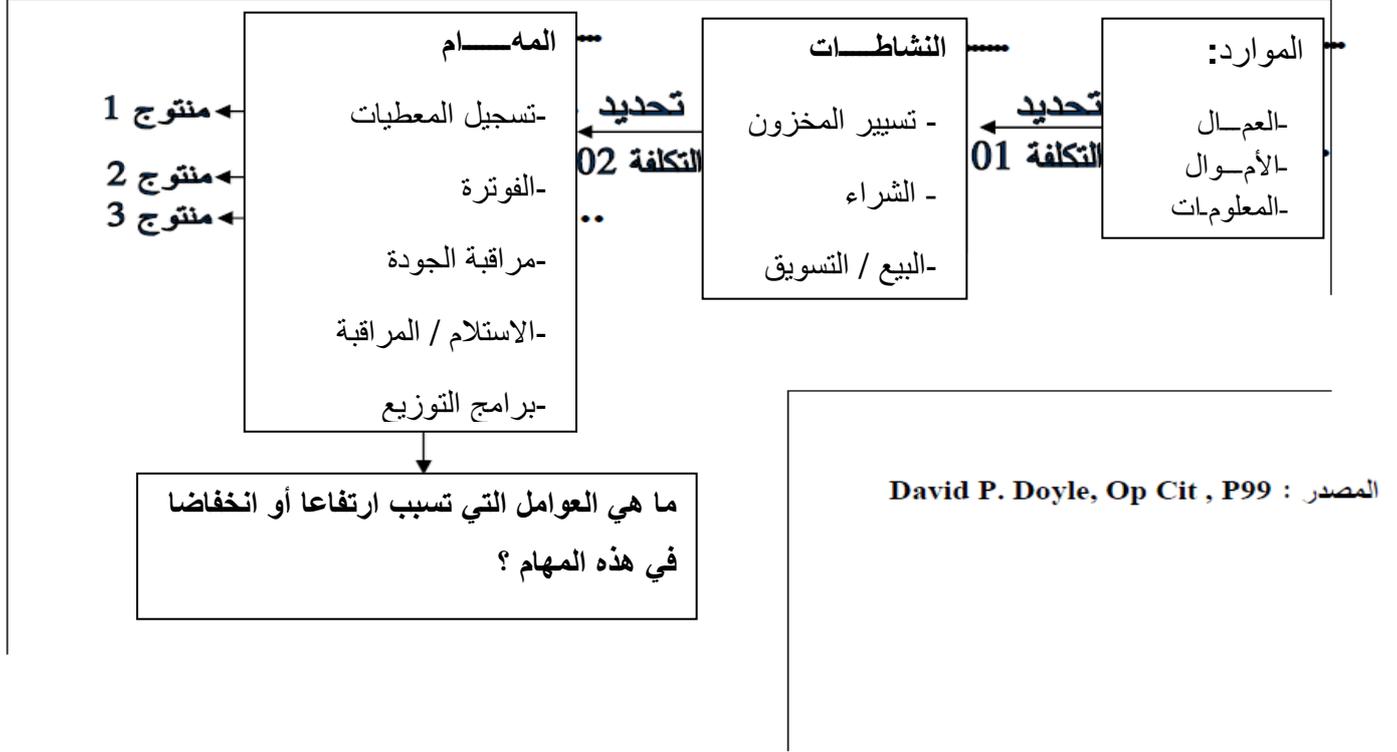
-المؤسسات التي تهتم بأجزاء مختلفة من السوق.

كيف يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ؟ لتطبيق هذه الطريقة يتم إجراء في البداية دراسة أفقية تشمل جميع المؤسسة من أجل تحديد السلسلة المعقدة (Chaîne complexe) لكل من الموارد ,النشاطات والمهام الضرورية لصنع المنتج أو أداء الخدمة أنظر الشكل وينبغي أن تشمل هذه الخطوة الضرورية كل المجالات الوظيفية: الشراء ,الإنتاج ,المراقبة ,الإدارة...إلخ.

إنطلاقاً من فرضية أن النشاطات تولد التكاليف لكن بالموازاة فإن المنتجات والخدمات تستهلك النشاطات , يمكن أن يتفاجأ المسيرين بملاحظة ضخامة التكاليف الناجمة عن تصنيع منتج أو تقديم خدمة تتضمن جزءاً كبيراً من التكاليف غير المباشرة , و يكون هذا أكثر وضوحاً في المنتجات الموجهة إلى الأسواق الخارجية والتي تتطلب تعديلات ونشاطات إضافية لتتلاءم مع مختلف المعايير الثقافية ومع مختلف الأذواق وهذا ما يؤكد صحة أن النشاطات تولد التكاليف.

الشكل رقم 10 : إعادة تقييم النشاطات وفق نظام(ABC)

الشكل رقم 2.3 : إعادة تقييم النشاطات وفق نظام (ABC)



لذلك فإن تطبيق طريقة (ABC) في محيط إنتاجي يتضمن تحليلا عميقا لأكبر عدد من نشاطات المؤسسة , وفي

مرحلة أولى يمكن للمؤسسة الإنتاجية أن تقوم بتجزئة نشاطاتها الأساسية و تقييم تكاليفها كما يلي¹

- معالجة طلبات الزبائن و متابعتها.

- مراقبة التوزيع.

- نقل المشتريات أو المكونات إلى المخزن.

- نقل المكونات إلى مصنع الإنتاج.

- عملية التركيب أو الإنتاج.

1 - Ibid, P 101

وعلى القائم على تطبيق هذه الطريقة أن ينتقل إلى كل وحدة مكلفة بمهمة من المهام السابقة للمؤسسة من أجل الحصول على معلومات حول كيفية سير العمليات.

ومن الواضح أن تكاليف الناجمة عن نشاطات التخزين والتوزيع في المؤسسات الإنتاجية تمثل مبالغاً هامة، وفي هذه الحالة تبدو طريقة (ABC) مفيدة لتحديد هذه التكاليف و للبحث عن العوامل المسببة لها مثل

-تفريغ و مراقبة المشتريات

-تخزينها

-تصنيف المشتريات حسب تعليمات مدير المصنع.

-البحث عن الأسواق الجديدة.

تقييم طريقة (ABC)

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

لكن رغم هذا تبقى مراحل هذه الطريقة عرضة لعدة تساؤلات و نقاشات ومن بينها نطرح مايلي: هل من

السهل حساب الوقت و الجهد و الكفاءات الضرورية لانتاج و بيع كل منتج؟

المبحث الثاني :الموازنات التقديرية

تمهيد:

ليس ثمة شك أن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراؤها 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 متكاملا 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 لتغطية مدة تتراوح بين 5 إلى 1 سنوات ,ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 3 سنوات مثلا ,وبناء على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة)¹ . وعليه يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى ,تتضمن توزيعا للموارد مرتبعا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة .ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بمخطط عمل نوعي و يتضمن تواريخ إنجاز النشاطات²

ولإعداد الموازنات التقديرية لا بد من احترام مجموعة من القواعد التي تتحكم في إعدادها وهي:³

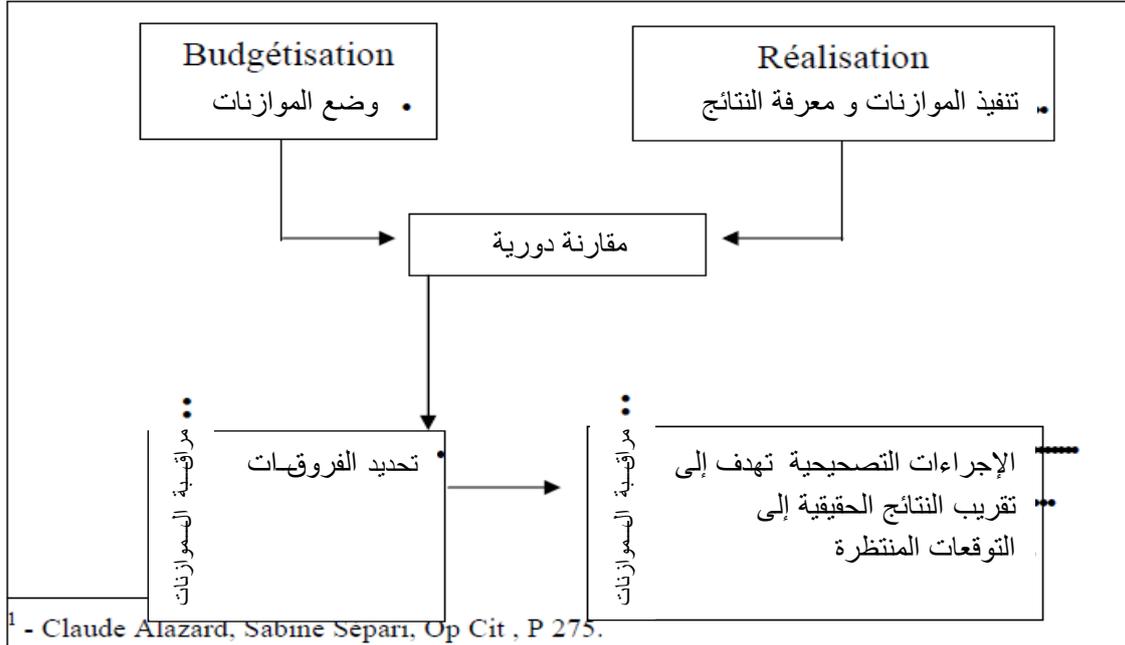
1 - Armand Dayan, Manuel de gestion, Paris , Edition Ellipes, 1999, volume I, P 809.

2 - Nobert Guedj, Op Cit, P 254.

3-فركوس محمد ,الموازنات التقديرية ,الجزائر ,ديوان المطبوعات الجامعية , 2001 ,ص9

- 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 تتمكن 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.
- تعتبر الموازنات جزء من نظام تسيير الموازناتو الذي يتكون من مرحلتين متميزتين:
- (la budgétisation).وضع الموازنات
 - (le contrôle budgétaire).مراقبة الموازنات
- و يمكن تمثيل نظام تسيير الموازنات في الشكل التالي

الشكل رقم 11: تسيير الموازنات



- وبالتالي تعتبر تسيير الموازنات بهذه الصورة نظاما مساعدا على مراقبة التسيير و على اتخاذ القرار، باعتبارها تساعد على تحديد الفروقات ثم اتخاذ 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:¹
- 1- , عليه أن يحدد إجراءات وضع الموازنات) برامج الإعلام الآلي 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.

1 -Jean Lochard, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998, P27

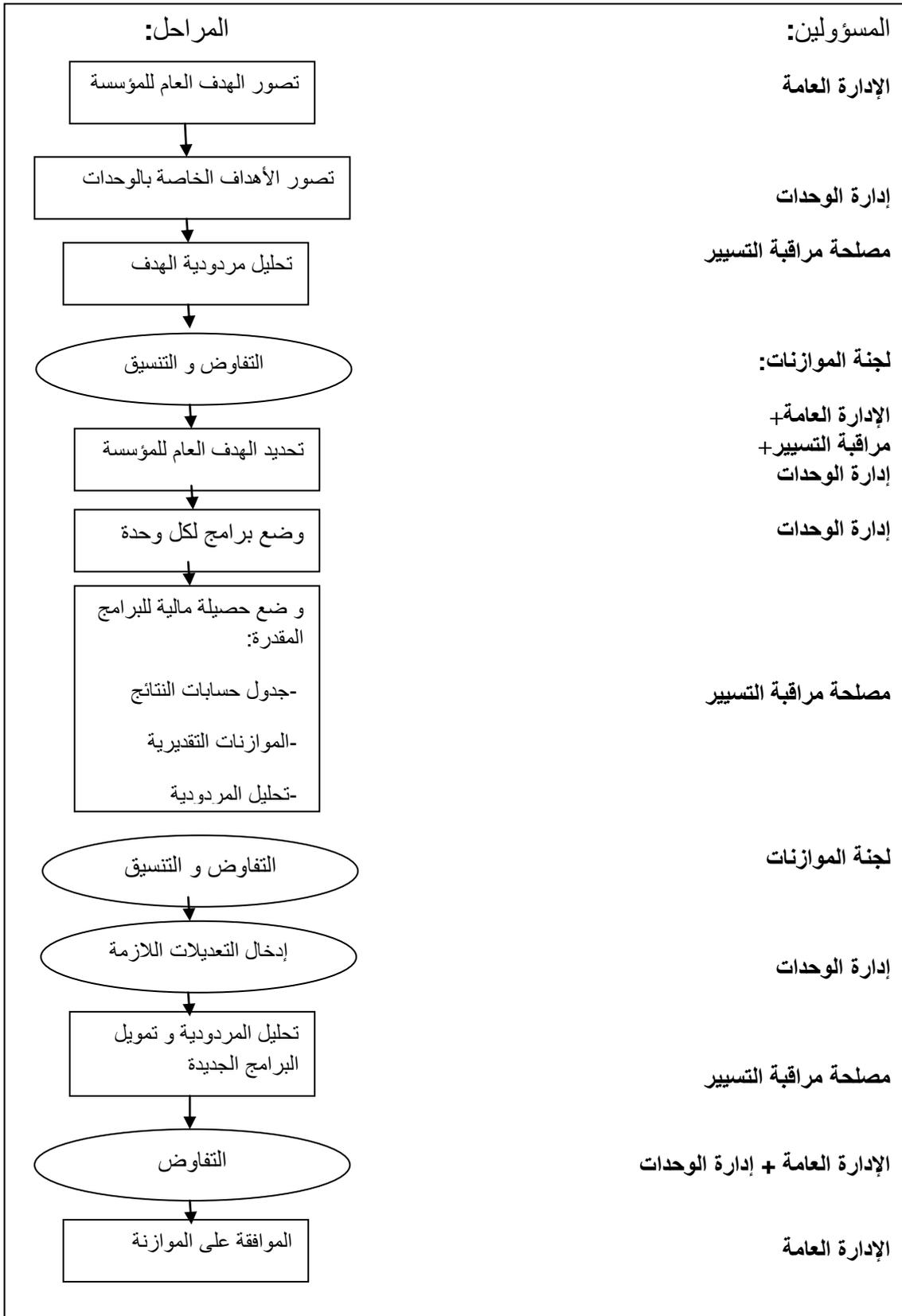
- 5- يقوم بضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة ويقدم غالبا تعليقات وملاحظات للمسؤولين حول الموازنات الموضوعية كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها.
- 6- يقوم بتحليل تقارير الموازنات) الفروقات (الواردة من مختلف وحدات التسيير.
- 7- يقوم بمبادرة منه أو بطلب من المسؤولين بالمساعدة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- 8- يشارك في وضع نظام المعلومات الذي هو لوحات قيادة.

المطلب الثاني: الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية

تتبع كل الإجراءات الموازنية منطلقا سلميا ومنطقا وظيفيا في نفس الوقت ,وعليه يوجد تصنيفين كبيرين للموازنات وهما2 :

- أ -الموازنات العمودية :تعتمد هذه الموازنات على المنطق السلمي ,و يتم وضعها حسب مراكز المسؤولية
- ب -الموازنات الأفقية :تعتمد هذه الموازنات على التقسيم ذو المنطق الوظيفي(تجارية ,إنتاجية...إلخ)

الشكل رقم: 12 التسلسل الوظيفي للموازنات بالمؤسسة



المصدر : Nobert Guedj, Op Cit, p254

و في هذا الصدد يمكننا أن نميز بين أربعة أنواع من الموازنات :

-موازنات الاستغلال

-موازنة المصاريف العامة

-موازنة الاستثمارات.

-الموازنات العامة.

موازنات الاستغلال (Budgets d'exploitation)

وهي الموازنات المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال للمؤسسة وتكون تابعة لحجم النشاط) شراء المواد الأولية,

تصنيعها, تهيئتها شكلها النهائي للبيع (وتتضمن: الموازنة التجارية, موازنة الإنتاج, موازنة التموينات

الموازنة التجارية (Budget commercial) تتألف هذه الموازنة من موازنة المبيعات وموازنة

مصاريف البيع.

موازنة المبيعات: (Budget des vente) أول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة

التقديرية للمبيعات, لأنها الأساس الذي يستند عليه لإعداد الموازنات الأخرى(إنتاج, مشتريات, أعباء... 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 يلي¹ :

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 المنتوجات من طرف الدولة.

-التغيير في الأذواق.

-التقلبات الموسمية و الدولية.

1-فركوس محمد ,مرجع سبق ذكره ,ص22

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

-سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات.

-الطاقة الإنتاجية.

-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 التالية¹ :

-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.

1-أحمد نور، فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الاسكندرية، الدار الجامعية، ص74

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)

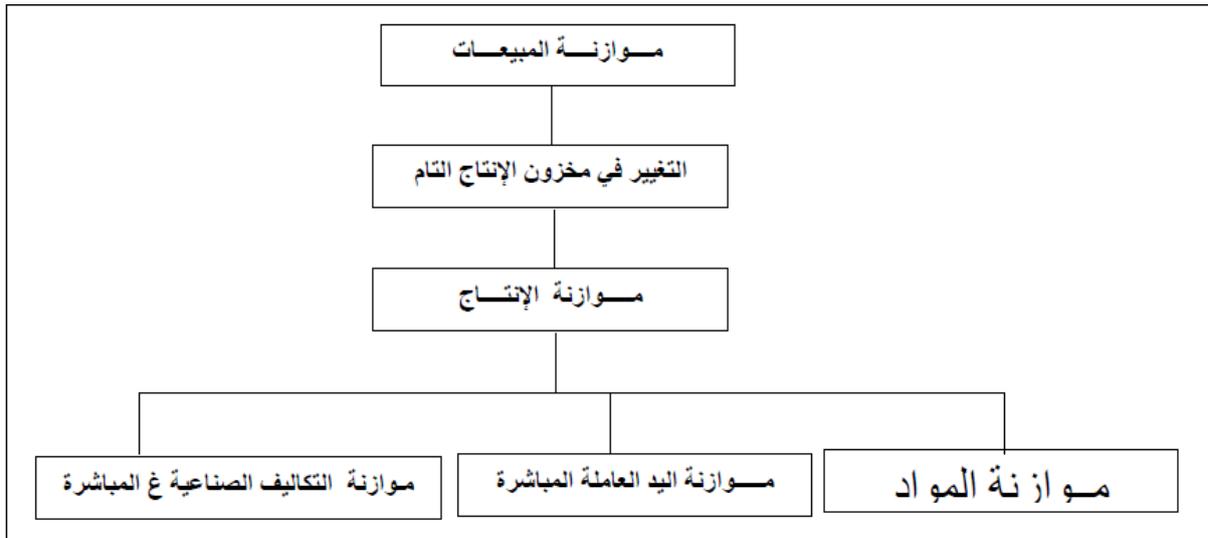
تتألف المصاريف البيعية من مصاريف تسويق المنتج مثل مصاريف الدعاية و الإعلان و مصاريف نقل المبيعات وعمولة رجال البيع وتكلفة العينات الموزعة على الجمهور لاجتذابهم و تعريفهم بالمنتج¹. إن الهدف من تقدير هذه الأعباء هو متابعة و مراقبة هذه الأعباء و غالبا ما يتم تقدير هذه الأعباء على أساس النتائج السابقة مع 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 ومن 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.

1-منصور السعيدة, المحاسبة الإدارية, عمان, مؤسسة رام , 1993, ص253

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 وجوده باستمرار, وتعتبر موازنة الإنتاج الأساس في إعداد بقية تقديرات المستلزمات المختلفة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 13 العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى



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

و بالتالي يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج عند شروعه في وضع موازنته إلى ¹:

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

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

المسؤولين التجاريين

و يتم إعداد موازنة الإنتاج على أساسين:

الأول : على أساس البرامج التي ترغب المؤسسة في تنفيذها.

الثاني : على أساس المسؤولية عن هذا التنفيذ.

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

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.

- 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 لبرامج الإنتاج:

احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية = كمية الإنتاج * احتياجات الوحدة الواحدة من المواد الأولية.

- 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.

احتياجات برنامج الإنتاج من اليد العاملة المباشرة = كمية الإنتاج * احتياجات الوحدة الواحدة من اليد العاملة المباشرة.

للحصول على تكلفة اليد العاملة المباشرة يتم ضرب المجموع المتحصل عليه من المعادلة السابقة في تكلفة الساعة الواحدة، أما بالنسبة لتكلفة العمل غير المباشر فتتضمن 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... إلخ¹

1-فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص117

- تعتبر هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة على المصاريف و ذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديري: و يتم إعداد هذه الموازنة باتباع الخطوات التالية:
- نقوم بتحديد جميع المصاريف و تقديرها.
 - الفصل بين عناصر المصاريف الثابتة وعناصر المصاريف المتغيرة
 - 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:

المشتريات من المواد الأولية = احتياجات برنامج الإنتاج + مخزون آخر مدة - مخزون أول مدة

الموازنة التقديرية للمصاريف العامة والإدارية

على عكس التكاليف السابقة) البيع - العمل - التموين (والمرتبطة بصفة مباشرة مع نشاطات المؤسسة نجد نوعا 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 وعموما هناك طريقتين لتقدير هذه المصاريف وهما¹ :

الطريقة التقليدية : و تمر بالمراحل التالية:

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

1-محمد فرلوس ,مرجع سبق ذكوه ,ص228

-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 , و لكن 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 السبعينات , و يرجع الفضل في نشأة هذا النظام إلى Peter pyrr الذي يعتبر الأب لهذا النظام الجديد لاعداد 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 :

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 المقدره 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.

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)

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.

و لعل 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 لا¹

1 - Didier leclère, Gestion budgetaire, Paris, Edition eyrolles, 1993, P135.

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 وجدول حسابات النتائج.

المطلب الثالث: مراقبة الموازنات وتحليل الانحرافات

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

- مراقبة تنفيذ الموازنات، حيث يقوم مراقب التسيير هنا بإلقاء نظرة على الماضي.

- ضبط التقديرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، و ينصب نشاط مراقب التسيير هنا على المستقبل.

و يعتمد مسار مراقبة الموازنات على منفذين أساسيين في المؤسسة:

- مراقب التسيير الذي ينفذ مراقبة الموازنات.

- المديرية أو المصلحة المراقبة التي عليها أن تبرر الفوارق الموازنة.

إن المقارنة بين المعطيات الحقيقية و المعطيات الموازنة تسمح باستخراج الفوارق الموازنة معبرا عنها بالقيمة والنسب

المئوية، وتختلف التقنيات المستعملة في المراقبة حسب نوع النشاط المراقب:

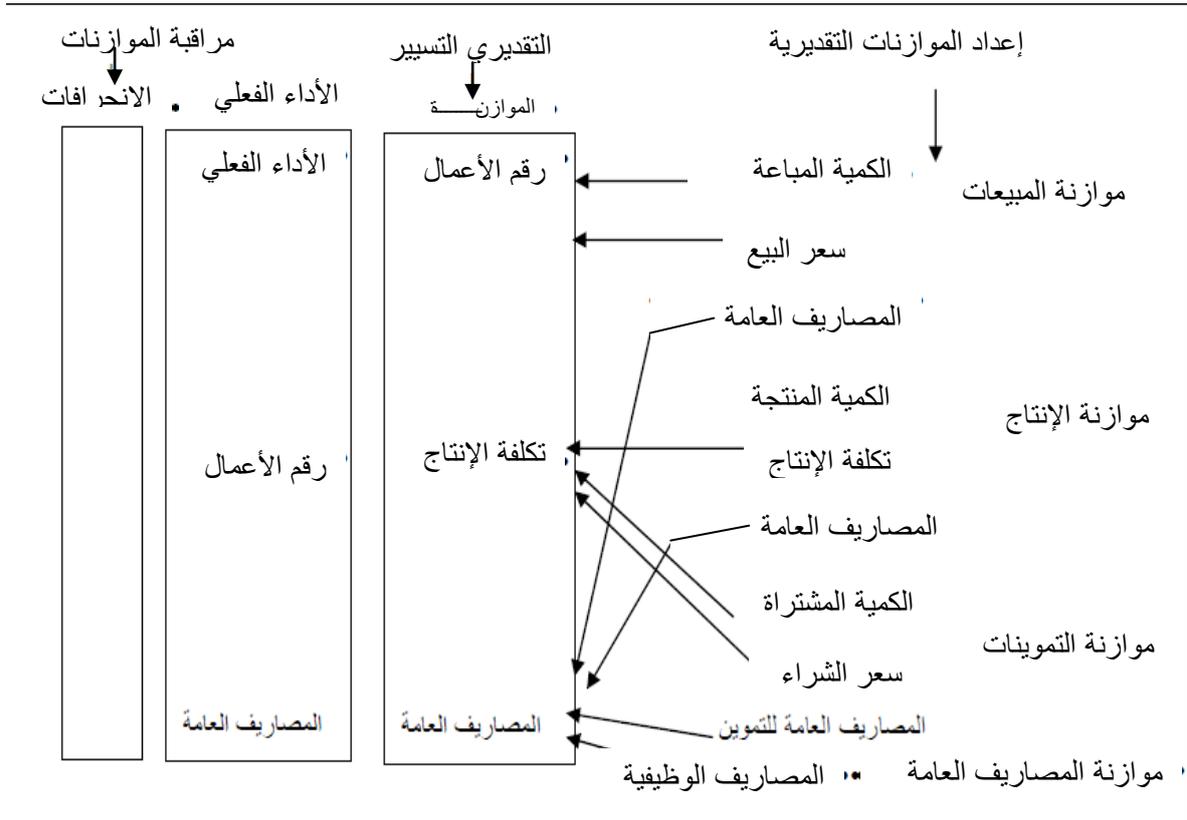
- النشاطات التجارية

- النشاطات الصناعية

- النشاطات الوظيفية.

و يوضح الشكل التالي مصادر المعلومات التي يتم الاعتماد عليها لتحقيق عملية المراقبة الموازنة:

الشكل رقم 14 : مصادر المعلومات في المراقبة الموازية



المصدر : Armand Dayan, Op Cit, P837

وفيما يلي سنحاول عرض الكيفية التي تتم بها المراقبة الموازية للنشاطات الثلاث السابقة¹ :

1- المراقبة الموازية للنشاطات التجارية:

يتم حساب الانحراف عادة بطرح التقديرات من التحقيقات كما يلي:

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

وعموما توجد ثلاث أنماط من المراكز لتغطية النشاط التجاري بالمؤسسة و هي:

-مراكز الإيرادات.

-مراكز الأرباح.

-مراكز الاستثمار.

و تتحقق مراقبة النشاطات التجارية بالاعتماد على مؤشرين هما رقم الأعمال و الهامش.

1 - Armand Dayan, Op Cit, P 841.

1.1 المراقبة الموازية لرقم الأعمال:

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

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

و يوجد شرحين محتملين لهذا الانحراف و هما:

• **الانحراف بسبب الكميات:** حيث تكون الكميات المباعة فعلا مختلفة عن الكميات المقدرة في الموازنة و يتم

حساب هذا الانحراف كما يلي:

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

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

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

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{الانحراف على السعر} + \text{الانحراف على الكمية}$$

1-2 المراقبة الموازية للهامش:

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

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

الانحراف الإجمالي = [(الكمية الحقيقية للمبيعات) * سعر البيع الحقيقي - التكلفة الوسطية الحقيقية للوحدة]

$$[\text{الكمية المقدرة للمبيعات}] * \text{سعر البيع المقدر} - \text{التكلفة الوسطية المقدرة}$$

و يرجع الانحراف على الهامش إلى ثلاث احتمالات ممكنة وهي¹ :

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

- الاختلاف بين الكميات الحقيقية المباعة و الكميات المقدرة في الموازنة.

- الاختلاف بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المقدرة.

و تعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمالين الأولين إلى المصلحة التجارية , بينما تعود مسؤولية الانحراف بسبب

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

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

الانحراف على الكميات المباعة = (الكمية الحقيقية - الكمية المقدرة) * الهامش المقدر

الانحراف على التكاليف = (التكلفة الحقيقية للوحدة - التكلفة المقدرة للوحدة) * الكمية الحقيقية

2 المراقبة الموازية للنشاطات الإنتاجية:

تتم مراقبة النشاط الإنتاجي حسب طبيعة التكاليف كما يلي:

2-1- الانحراف على التكاليف المباشرة:

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

الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة = التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي - التكاليف المقدرة

لإنتاج الحقيقي.

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

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

الانحراف الإجمالي للتكاليف المباشرة = (التكلفة الحقيقية للوحدة - التكلفة المقدرة للوحدة)

* كمية الإنتاج الحقيقي.

و يقسم هذا الانحراف إلى انحرافات فرعية لكل عنصر من العناصر التالية:

أ - الانحراف على المواد الأولية:

يتم حساب الانحراف الإجمالي على المادة الأولية بقياس الفرق بين التكاليف الحقيقية للمادة الأولية و

التكاليف المعيارية للمادة الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي:

الانحراف الإجمالي على المادة الأولية = التكاليف الحقيقية للمادة الأولية - التكاليف المقدرة للمادة

الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي

ويرجع الانحراف على المواد الأولية إلى استخدام كمية اقل أو أكثر من الكمية المقدرة أو استخدام أسعار اقل أو

أكثر من الأسعار المقدرة , و يتم حساب الانحراف على كمية المواد الأولية و على أسعارها كما يلي:

الانحراف على كمية المواد = (الكميات الحقيقية المستعملة - الكميات المعيارية للإنتاج الحقيقي) *

سعر المواد المعياري

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

ب - الانحراف على اليد العاملة المباشرة:

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

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

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

2-2- الانحراف على التكاليف غير المباشرة:

تعود صعوبة هذه الانحرافات إلى:

- اشتراك هذه التكاليف بين عدة منتجات.
- واحتوائها على عناصر ثابتة لا تتغير مع تغير حجم النشاط..

سنقوم فيما يلي بعرض كيفية حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف المتغيرة و مختلف الانحرافات المرتبطة به:

أ - الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة:

يتم حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة بمقارنة التكاليف غير المباشرة الحقيقية بالتكاليف غير المباشرة المقدرة و لكن المحسوبة على أساس الإنتاج الحقيقي:

الانحراف الإجمالي على التكاليف غ/م = التكاليف غ/م الحقيقية - الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي (P).S.B

ب - الانحراف على الميزانية:

أو ما يطلق عليه بالانحراف على المصاريف , و يساعد هذا الانحراف على معرفة درجة احترام الموازنة الموضوعية مسبقا , أي معرفة مدى التبذير أو الاقتصاد في الميزانية.

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

ج - الانحراف على النشاط:

يساعد هذا الانحراف المؤسسة على تقييم نشاطها, لمعرفة هل حققت فائض في النشاط (sur activité) أو عجز في النشاط (sous activité) و تتحقق الحالة الأولى عندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر أما الثانية فتحقق عندما يكون النشاط المقدر أكبر من النشاط الحقيقي.

الانحراف على حجم النشاط = الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي للموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي

د - الانحراف على المردودية:

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

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

3- المراقبة الموازنية للنشاطات الوظيفية:

تجزأ النشاطات الوظيفية للمؤسسة على مستوى مراكز المصاريف حسب مقتضيات الحال إلى:

المحاسبة, الإعلام الآلي, الإدارة...

وتطبق مراقبة التسيير على مستوى هذه النشاطات رقابة موازنية للمصاريف العامة لها : كتلة الأجور, مصاريف الهاتف, مصاريف الإعلام الآلي, مصاريف الإشهار... إلخ.

وتتمثل المراقبة الموازنية لهذه النشاطات في متابعة الانحرافات للمجاميع الإجمالية لهذه المصاريف حسب طبيعتها وذلك دون تجزئتها إلى الكميات والتكاليف الوحدوية لأنه من الصعب تحقيق ذلك في هذا النوع من المصاريف¹

1 - Armand Dayan, Op Cit , P 846.

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 تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة , كما تضمن تقديم المعلومات المترددة 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 و ذلك في الوقت الحقيقي و المناسب (en temps réelle) و بالتالي فهي، تسمح باتخاذ القرارات الملائمة نظرا لتركيزها على المعلومات الأكثر أهمية فقط و ليس 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 بالمؤسسة¹
- لوحة القيادة هي وسيلة رقمية (instrument numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية, و هي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم²
- لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات, تتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد من 5 إلى 10 وضعت بكيفية تسمح للمسيرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل التي تؤثر عليها في الآجال المناسبة³
- 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 باستغلالها⁴

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

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

3- Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000, P113.

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

-لوحة القيادة هي وسيلة للقيادة وهي أداة:

*موجهة إلى كل مسؤول عملي.

*تعكس ما يجري و قابلة للتكيف.

*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 بأنها¹ :

• 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 مستويين² :

-**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.

1- Armand Dayan, Op Cit, P 850.

2- P.L Bescos et autres, Op cit, P 341

خصائص لوحات القيادة

ينطلق التصور الكلاسيكي للوحات القيادة من الفرضية التالية, أن متخذ القرار عقلاني ويستطيع أن يفهم كل المعلومات و يتخذ كل أنواع القرارات .وبالتالي يكفي أن يكون متخذ القرارات مزودا بكل المعلومات ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة¹

تميزت لوحات القيادة ضمن هذا التصور الكلاسيكي بأنها تضم مجموعة من المعلومات المرتدة ذات الأصل 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 الحسائر...فهي بالمقابل غير قابلة للاستعمال في ميدان القيادة لأنها:

* تقتصر فقط على المعلومات المالية والمحاسبة

* بالإضافة إلى أنها غير ملائمة نظرا لكبر حجمها ولتأخر تاريخ صدورها وبالتالي فإن هذا النوع من لوحات القيادة كان يؤدي إلى تخفيض سرعة العمل², كل هذا كان في ظل محيط مستقر تسعى المؤسسة فيه إلى تحقيق هدف واحد و هو تخفيض التكاليف لزيادة الربح.

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 للمؤسسة³ وأطلق على هذا النوع من لوحات القيادة اسم لوحة القيادة الاستشرافية أوالتنبؤية و تميزت لوحات القيادة هنا بأنها :

1 - Alain fernandez, Les nouveaux tableau de bord des décideurs, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002, P7.

2 -Bernard Colasse, Op Cit, P1135.

3- [http:// www.Eylolle.com](http://www.Eylolle.com)

*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 Norton Kaplan في عدة مقالات أن تسيير المؤسسات بالاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية , بحيث تأخذ بعين الاعتبار إنشغالين أساسيين: تحقيق الهدف و ليس فقط استرجاع المسار المتبع . خلق القيمة و ليس مجرد تخفيض التكاليف .

جمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة قيادة متوازنة « équilibré »¹ من أجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية :

- 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 التحديد

(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 الثاني² .

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

*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 :

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

2 - Bernard Colasse, Op Cit, P1139.

- 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 كانت¹
- غير مسايرة 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 المهام² .

*المؤشر، المتغيرة الأساسية، الدليل، معيارالمراقبة...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 المحققة³ .

1 -[http:// www.qualité. Velay. Greta.fr](http://www.qualité.Velay.Greta.fr).

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

3 - Dominique Tissier, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep édition, 1987, P314.

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

- البيان (اسم المؤشر) مثلا :الزمن المتوسط لتركيب جهاز التلفاز(س)
- العلاقة المطبقة لحسابه.
- كشف لمصادر المعلومات مثلا :المصادر التي يمكن استغلالها للحصول على أزمدة تركيب أجهزة التلفاز.
- الدورية مثلا :سيتم حساب هذا المؤشر كل شهر ويتم تجميعها في نهاية السنة.
- المسؤول :من يحسبه ؟ من يراقبه ؟ و لمن هو موجه ؟
- طريقة التقديم : رقم ,منحنى , 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 التالية¹ :

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(عدد 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.

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

مثال : يمكن لسائق مكلف بقيادة سيارة من المدينة " س " إلى المدينة " ص " بأقصى سرعة و ضمان واقتصاد ممكن أن يستعمل مؤشرات المراجعة التالية : الزمن المستغرق في الرحلة , عدد المخالفات المعاقب عنها , عدد تجاوزات السرعة المسجلة في العلبه السوداء , كمية البنزين المستهلكة..

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 ...

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

- المؤشر المركب هو ذلك المؤشر الذي يحدد بناء على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة و إجمالية 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 " أ "

و حتى يكون المؤشر مصدر ثقة لا بد أن تتوفر فيه الشروط التالية¹ :

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

باستخراج المعلومات بسرعة و سهولة و لكونها أكثر تعبيرا كما هو موضح في الشكل التالي:

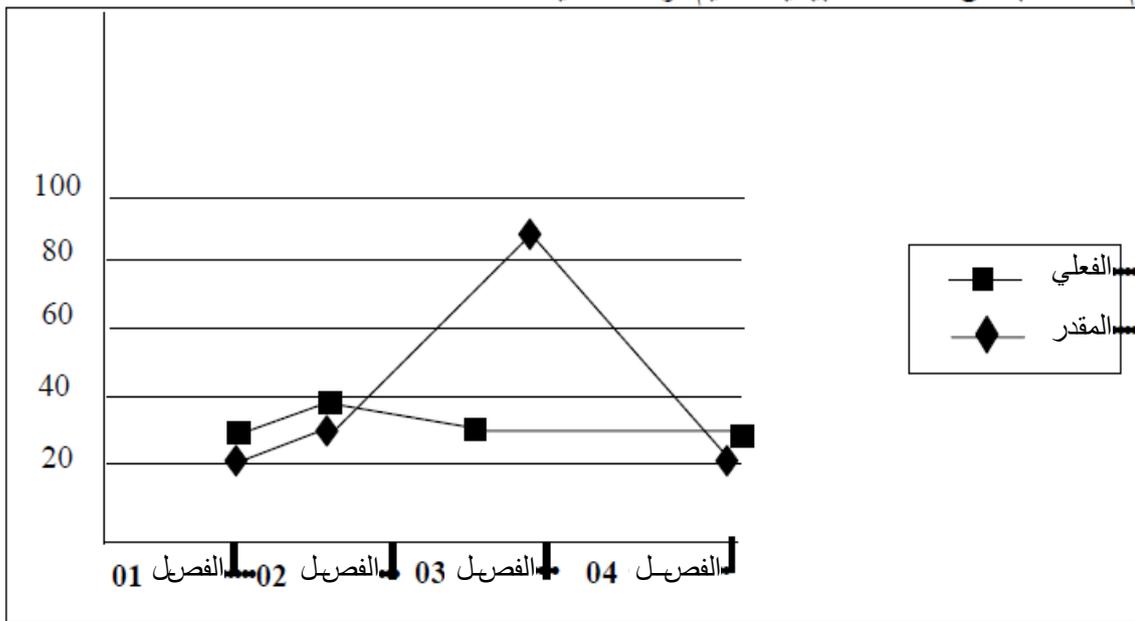
1 - Dominique Tissier, Op Cit, P314.

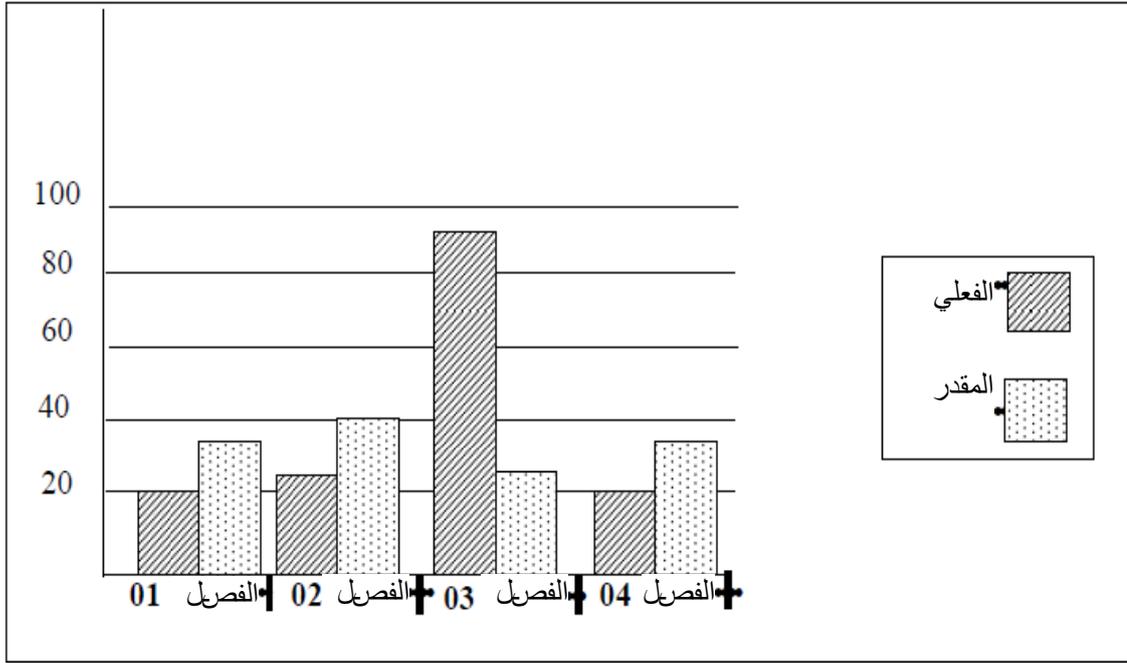
2-الوفاء والموضوعية (Fidélité et objectivité) : و هذا يعني :

-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

الشكل رقم 15 : بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة





المصدر Armand Dayan, Op Cit, P852

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

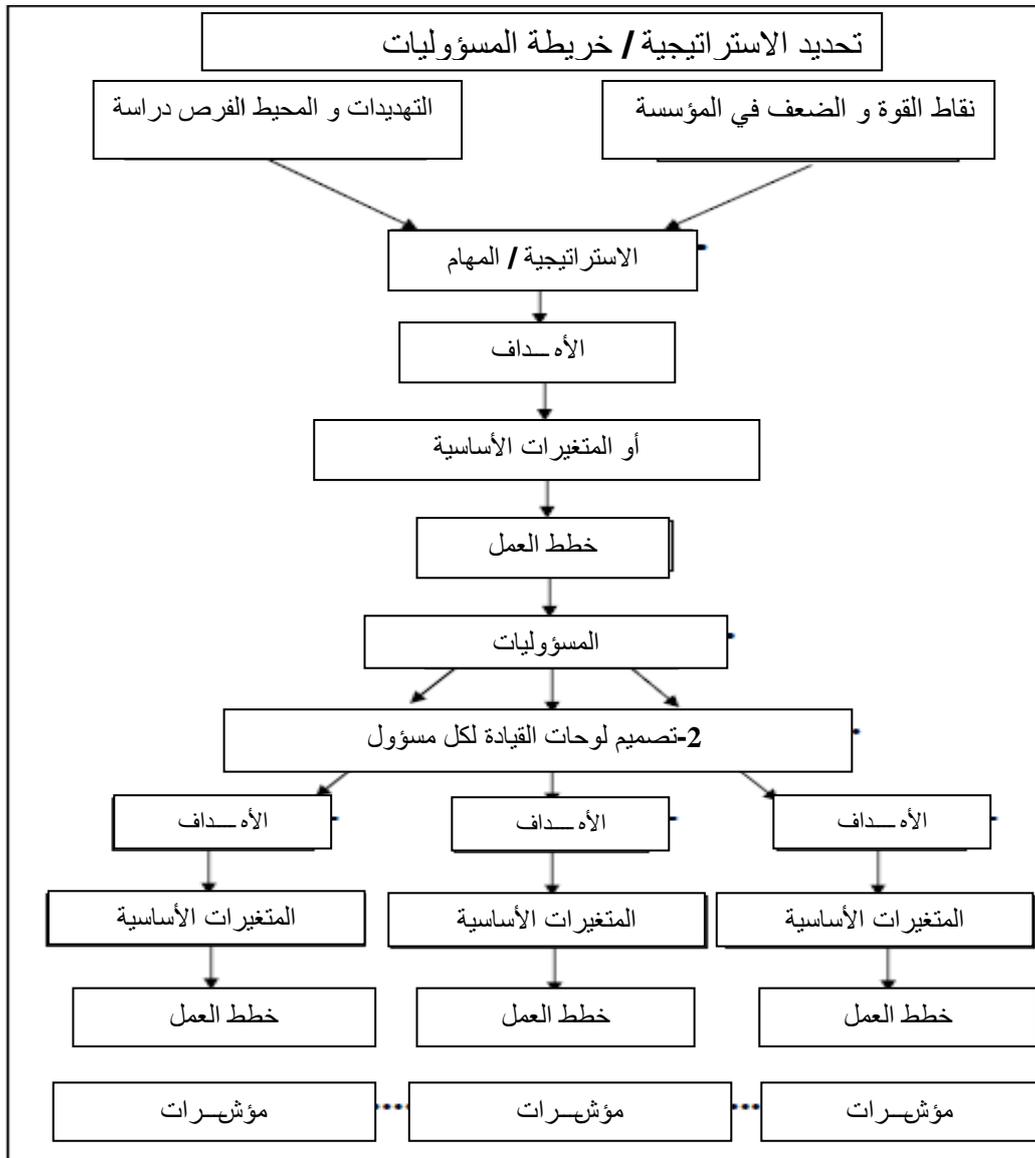
و تضم عملية التصميم هذه مرحلتين) أنظر الشكل أدناه, (تمثل المرحلة الأولى في الدراسة التمهيديّة والتي تعتبر ضرورية لأنها تهدف إلى التعرف على استراتيجية المؤسسة و تحديد مختلف المسؤوليات و كذلك المتغيرات الأساسية للنجاح التي تحقق هذه الاستراتيجية.

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 منهم²

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

2-Armand Dayan, Op Cit, P 852.

الشكل رقم 16 : مراحل تصميم لوحة القيادة



المصدر. Armand Dayan, Op Cit, P: 853.

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

تضم مرحلة تصميم لوحة القيادة أربع خطوات وهي¹ :

- تحديد المخطط التنظيمي للتسيير و المتغيرات الأساسية.
- اختيار المؤشرات المناسبة.
- البحث عن مصادر المعلومات.
- تصميم لوحة القيادة.

1- تحديد المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات 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 ضرورية بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط القوة و الضعف في المصالح و هذا ما يؤدي إلى تركيز المؤشرات على المتغيرات الأساسية. وبالتالي يتم التوصل في الأخير إلى اتخاذ القرار النهائي بخصوص قائمة المؤشرات التي سيتم استعمالها في لوحات القيادة.

1- عقون سعاد ,مرجع سبق ذكره ,ص150.

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 العمليين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة.

ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات, فسيتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلاً مثلاً: وضع وثيقة لمتابعة حركة المخزونات, وثيقة لتدوين ساعات الإنتاج... 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 و تحديد قواعد استغلالها:

يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على اقتراح لوحات قيادة متكيفة مع الهيكل 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 و تؤدي 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 مستعمليها و مسؤوليهم.

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.

خلاصة الفصل :

عندما نحضر لعملية اتخاذ 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 المعايير مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار.

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

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

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

الفهرس

1.....	مقدمة عامة
الفصل الاول:مدخل لمراقبة التسيير	
1.....	تمهيد
2.....	المبحث الاول: مفاهيم أساسية لمراقبة التسيير
3.....	المطلب الأول : مفهوم التسيير، المؤسسة والمراقبة.
4.....	المطلب الثاني :التطور التاريخي لمراقبة التسيير
6.....	المطلب الثالث : مفهوم مراقبة التسيير و خصائصه.
8.....	المبحث الثاني :واقع مراقبة التسيير في المؤسسة.
8.....	المطلب الأول :أهداف ووظائف مراقبة التسيير.
11.....	المطلب الثاني :مسار مراقبة التسيير وحدودها.
14.....	المطلب الثالث :الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.
20.....	المبحث الثالث :خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة.
20.....	المطلب الأول : تقديم عام لمراحل عمل مراقب التسيير.
22.....	المطلب الثاني :دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة.
25.....	المطلب الثالث :اقتراح نظام لمراقبة التسيير و متابعة هذا النظام.
28.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: ادوات مراقبة التسيير ادوات مساعدة على اتخاذ القرار

- 29.....تمهيد
- 30.....المبحث الأول : المحاسبة التحليلية
- 31.....المطلب الأول :تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها
- 33.....المطلب الثاني :دراسة التكلفة وسعر التكلفة
- 35.....المطلب الثالث: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
- 39.....المبحث الثاني :الموازنات التقديرية
- 39.....المطلب الأول : مفهوم الموازنات التقديرية
- 42.....المطلب الثاني :الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية
- 52.....المطلب الثالث: مراقبة الموازنات وتحليل الانحرافات
- 58.....المبحث الثالث :لوحات القيادة
- 59.....المطلب الأول : تعريف و خصائص لوحات القيادة
- 63.....المطلب الثاني :أنواع المؤشرات
- 67.....المطلب الثالث : مراحل تصميم لوحات القيادة
- 71.....خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية

72.....	المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز
72.....	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول شركة سونلغاز
74.....	المطلب الثاني: الهياكل التنظيمية و مراكز التوزيع
79.....	المطلب الثالث: التزامات شركة سونلغاز
79.....	المبحث الثاني: المخطط التجاري السنوي لمديرية التوزيع
80.....	المطلب الاول: تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع
80.....	المطلب الثاني: تقديرات المبيعات
82.....	المبحث الثالث: واقع مراقبة التسيير لمديرية التوزيع
82.....	المطلب الاول: الميزانية التقديرية
89.....	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج
91.....	المطلب الثالث: لوحة القيادة
93.....	خلاصة الفصل
94.....	خاتمة عامة
99.....	المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص11.
- معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 5
- سعاد عقون، " نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ص 73
- قويدري الواحد عبد الله، مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة، الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007 ص21
- رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص1
- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1990، ص 14
- فركوس محمد، الموازنات التقديرية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، ص9
- أحمد نور، فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الاسكندرية، الدار الجامعية، ص74
- منصور السعايدة، المحاسبة الإدارية، عمان، مؤسسة رام، 1993، ص253
- سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير. جامعة الجزائر، 1999

Ann _ marie, contrôle de gestion , édition ESKA, 2eme édition, paris, -
2000, p:16.

Michel Rouch, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4eme
édition, paris, 2002, p:(28- 30)

Claude Alazard, le contrôle de gestion manuel et application, 3eme
édition, paris, p:15.

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

Michel Gervais, contrôle de gestion, 7eme édition, ECONOMICA,
2000, p:20

h.loning et y.pesqueux et coll ;le contrôle de gestion édition ellipes ,
paris ,2001, p :06

Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance
de l'Enterprise, op.cit,p:45.

Michel Rouch et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier,
op.cit, p:68.

Isabelle de Kerviler, Loic de kerviler, Op cit, P129.

Ibid, P131.

M. Porter, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997, P14.

Jean - pierre jobard, Pierre Grégory, Op cit, p 609.

Ali Sahraoui, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004, P9.

Arnaud Diaz, Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion
budgétaire, Lyon, L'hermès, 1992,P9.

Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition
d'organisation, 1997, P6

Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et
contrôle de gestion, 3^{ème} Edition, Paris, Dunod , 1996, Tome1, P12.

Alain Chauvet, Methodes de management, 2e Edition, Paris, Edition d'organisation 1997, P202.

David P.Doyle, Op Cit, P 97.

Armand Dayan, Manuel de gestion, Paris , Edition Ellipes, 1999, volume I, P 809.

- Nobert Guedj, Op Cit, P 254.

Jean Lochard, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998, P27

J.Orsoni, Op Cit P 117

Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000, P113.

Daniel Boix, Bernard Feminier, Le tableau de bord facile, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004, P4

Alain fernandez, Les nouveaux tableau de bord des décideurs, 2ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002, P7.

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

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

مقدمة عامة

مر الاقتصاد الوطني منذ الاستقلال عبر عدة مراحل، فلقد تبنت السلطات العليا في البلاد عشية الاستقلال استراتيجية التنمية ذات التوجه الاشتراكي المعتمد على الاقتصاد الموجه، و كان الهدف من وراء هذا الاختيار هو القضاء على الفقر والحرمان والأمية الموروثة عن العهد الاستعماري.

اقتنعت السلطات العليا في تلك الفترة أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال القضاء على التبعية الاقتصادية وبناء دولة قوية إلا بانتهاج سياسة الصناعات الثقيلة التي تعتمد على النفط والغاز كمصدر للطاقة ليكون الأساس الذي يقوم عليه صرح الصناعات المتكاملة التي تخلص البلاد من التبعية.

أما في السبعينات فقد كانت أهداف الاستراتيجية الصناعية المتبعة محددة وواضحة وكانت أولى أولوياتها هو الاستجابة للطلب الداخلي المتزايد على المنتجات الصناعية وتخفيض التبعية الاقتصادية للخارج، وهذان هما الهدفان الرئيسيان اللذان رسما استراتيجية قطاع الصناعات التقليدية في تلك الفترة.

شرح في تطبيق هذه الأهداف مع بداية المخطط الوطني الأول حين بدأت عملية تشييد الشركات الكبرى في مختلف فروع الصناعة: مثل مركب الحديد والصلب في الحجار ومركب السيارات الصناعية في روية والمركب الإلكتروني في بلعباس والعديد من المركبات الأخرى، تطلبت هذه المشاريع الكبرى في ذلك الوقت موارد ضخمة فلقد كان حجم الإطارات المطلوبة في الفترة 1974/1977 حوالي 3710 إطارا، بينما المتوفر من هذه الإطارات هو 50 إطارا فقط مع العلم أن الجزائر في ذلك الوقت كانت تعتمد على الإمكانات المادية والبشرية المتاحة ولم تكن تعتمد على الموارد الخارجية والمنظمات المالية الدولية، وهذا ما أدى إلى صعوبة التحكم في هذه الاستثمارات بدءا من إعداد الخطة والمراقبة إلى عملية التنفيذ والتسيير، ناهيك عن سوء التنسيق فيما بينها.

كل هذه المشاكل دفعت الاقتصاد الجزائري في فترة الثمانينات والتسعينات إلى تبني سياسة جديدة جاءت عكس تلك المنتهجة في السبعينات، فبعد تعديل الدستور سنة 1989 أزيل الطابع الاقتصادي المخطط أو الموجه وظهرت قوانين أكثر وضوحا ومنها قانون النقد والقرض 10/90 وقانون الاستثماراتي 1993 والمرسوم التشريعي

93/12 المتعلق بترقية الاستثمارات الوطنية والأجنبية وأخيرا قانون .حوصصة المؤسسات في سنة 1995

إن الوضع الاقتصادي في الجزائر في ظل هذه الإصلاحات والتحول إلى اقتصاد السوق لم يأت بجديد في كل جهات الوطن وهذا نتيجة الإصلاحات التي طبقت بشكل ارتجالي وعشوائي، فالهدف العام من انتهاج سياسة

اقتصاد السوق هو بعث الديناميكية الاقتصادية وتحقيق النجاعة والرفاهية للمواطنين, لكن ما تم تحقيقه فعلا هو التدهور في مستوى كل القطاعات الاقتصادية و تدهور قيمة العملة الوطنية

إن السبب في هذه النتائج السيئة راجع بالدرجة الأولى إلى سوء التخطيط وعدم توفر الدراسات العلمية لتنمية القرارات التي اتخذت طيلة الفترات السابقة فضلا عن سوء التسيير والمراقبة والتنفيذ بسبب كثرة المحسوبية على حساب الكفاءات وكذلك بسبب سوء التنسيق بين الأنشطة والقرارات المتخذة.

و بالتالي وفي ظل هذا المحيط الاقتصادي والاجتماعي المتقلب باستمرار نجد أن الوسيلة الوحيدة لضمان استمرارية مؤسساتنا الجزائرية على الأقل تتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في التسيير ومراقبته, ومن هنا تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير فلقد أصبح يعد من بين أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا وإن كان غير إجباري بحكم القانون, فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات و بالتالي يساعدهم على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و قبل تفاقم الأوضاع.

كما أنه يعمل على اكتشاف العلاقة بين الأهداف والوسائل والنتائج, من أجل تحقيق الفعالية, الكفاءة والملاءمة, ويقصد بالفعالية القدرة على تحقيق الأهداف, أما الكفاءة فهي تحقيق الأهداف بأقل موارد ممكنة, بينما يقصد بالملاءمة توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها, وبالتالي فإن هدف مراقبة التسيير هو الربط بين القمة (الأهداف) والقاعدة (الوسائل, النتائج) .

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 الأدوات 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 تكيف نظامه مع الهيكل 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 ليتم 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 و هذا 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....

بناءً على ما سبق سنحاول أن نحلل هذا الموضوع انطلاقاً من طرح الإشكالية الأساسية التالية:

• ما هو موقع مراقبة التسيير في المؤسسة ؟

وبناءً على هاته الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هي مراقبة التسيير؟ وما هي أهم أدواتها في المؤسسة؟
- ما مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام مراقبة التسيير؟
- كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسييرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات , باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير؟

ولمعالجة هذه الإشكالية تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ مراقبة التسيير ضروري لتسيير المؤسسات وتحسين أدائها.
- ✓ نظام مراقبة التسيير هو نظام شامل للمعلومات , يعمل على تزويد المسييرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعدهم 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 و من 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 بناء على تحديد مشكلة موضوع البحث والفرضيات الأساسية فإن الهدف من هذا البحث هو تحقيق ما يلي:

هدف الدراسة :

* بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع و تحسين 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.

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 ضوئها اقتراح توصيات بخصوص تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

من أجل هذا قمنا بتقسيم موضوعنا إلى ثلاث فصول تناولنا في

الفصل الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير.

تناولنا من خلاله ثلاث مباحث تم فيها التطرق إلى: المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسة، وكذلك خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

•الفصل الثاني:ادوات مراقبة التسيير ادوات مساعدة على اتخاذ القرار

تناولنا فيه أهم أدوات مراقبة التسيير و كيفية مساعدة كل أداة في عملية اتخاذ القرارات.

•الفصل الثالث :

وقد تناولنا فيه دراسة تطبيقية للمؤسسة كان الغرض من هذه الدراسة هو إسقاط الدراسة النظرية على أرضية الواقع في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز « سونالغاز » حيث قمنا بتقديم المؤسسة و هيكلها التنظيمي و محاولة تقييم نظام مراقبة التسيير المتواجد بها من خلال تقييم ادواته واقتراح التصحيحات و التحسينات الواجب ادخالها على هذه الادوات .

•الخاتمة العامة : حيث فيها تحدثنا عن النتائج المتوصل إليها من الدراسة النظرية والتطبيقية وعلى أساسها

بنينا بعض التوصيات.

اهداف الدراسة

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 و تحسين 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 اختيار 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 تدبذبات 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.

- الرغبة في اكتشاف مراقبة التسيير كأداة تضمن التحكم في التسيير.
- معرفة ما مدى تواجد هذا الموضوع في المؤسسات والتشجيع على الاهتمام بتطبيقه.

خاتمة عامة

يعتبر ضمان احسن وضعية تنافسية للمؤسسة, غاية من الصعب بلوغها في ظل محيط تتحكم فيه عدة عوامل و متغيرات داخلية تفرضها طبيعة المنهج الاقتصادي و القواعد القانونية المعمول بها, و ثقافة المسيرين و طبيعة الزبائن المتعامل معهم من جهة, و متغيرات خارجية ظهرت مع توجه العالم نحو التكتلات الاقتصادية و ضرورة الاندماج فيها من جهة اخرى. مما يفرض على المؤسسات الوطنية مراجعة انظمتها التسييرية مما يضمن لها مكائنها التنافسية ضمن هذه التكتلات, من خلال تبني التقنيات و الطرق التسييرية الحديثة التي تضمن التحكم اكثر في التسيير و التحديد الفعال لموارد المؤسسات لتحقيق الاهداف الاستراتيجية المسطرة .

نتائج البحث

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

• بالنسبة للدراسة النظرية : توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى النقاط التالية:

- التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.
- تعتمد العملية التسييرية على مجموعة من المبادئ التي تساعد المسيرين على القيام بعملهم بالطريقة المناسبة و تمكنهم إذا ما أحسنوا استخدامها تجنب الكثير من الأخطاء.
- كما تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة , وتتطلب ممارسة هذه الأخيرة من رجال التسيير قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات، لذلك تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية التسييرية ككل.
- تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة وهذا ما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير.
- بالرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعاريفهم تتدفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء و الانحرافات.
- ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين , وتطوير قدراتهم , وتعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.
- يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعليم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي:

التخطيط, التنفيذ, المتابعة والتحليل وأخيرا تصحيح الانحرافات.

-تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير بالإضافة إلى المواصفات الأخرى التي ينبغي أن تتوفر فيه وأهمها المعارف المالية والمحاسبية, الانفتاح, المرونة, التنظيم والصرامة والقدرة على الاتصال....

-تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذا لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكبر.

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

• يقوم في المرحلة الأولى بإجراء دراسة عامة لمحيط وقطاع نشاط المؤسسة وتسمح هذه المرحلة بتحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع.

• ثم يقوم بإجراء دراسة داخلية للمؤسسة تمكنه من تحديد وضعية المؤسسة، كما تسمح له بتشخيص تنظيم المؤسسة، وهذا من خلال الاطلاع على 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 المحسوبة.

• 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 مثلاً، 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 جزءاً 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:

التوصيات و الاقتراحات

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

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

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
34	أنواع التكاليف	01
79	تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع	02
80	المشركون في الشبكات الكهربائية	03
81	المشركون في الشبكات الغازية	04
81	تقدير الطاقة المستلمة	05
82	الميزانية التقديرية لمبيعات الكهرباء	06
83	الميزانية التقديرية لمبيعات الغاز	07
85	تقديرات الكهرباء	08
87	تقديرات الغاز	09
90	جدول حسابات النتائج	10
91	Trsorerie	11
92	Chiffre d'affaires HT (KDA)	12

قائمة الاشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
03	مستويات المراقبة في المؤسسة	01
07	مركزات مراقبة التسيير .	02
13	مراحل مراقبة التسيير	03
15	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	04
16	مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية	05
17	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير	06
19	التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير	07
21	مخطط عمل مراقب التسيير	08
24	القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط	09
37	إعادة تقييم النشاطات وفق نظام (ABC)	10
41	تسيير الموازنات	11
43	التسلسل الوظيفي للموازنات بالمؤسسة	12
47	العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى	13
53	مصادر المعلومات في المراقبة الموازنية	14
66	بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة	15
68	مراحل تصميم لوحة القيادة	16
74	الهيكل التنظيمي للشركة	17
75	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز 'مستغانم'	18
76	الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة	19

مواقع الانترنت

- 1 -http:// www.educnet. éducation.fr.
- 2- http:// www. Directioninformatique.com
- 3- http:// www.Eylolle.com
- 4-http: // www.qualité. Velay. Greta.fr.
- 5-http: // www.modesway.com.