



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية، علوم التسيير

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بمعنوان:

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR (وكالة سيدي لخضر)

تحت إشراف الأستاذ:

أزمور رشيد

من إعداد الطالب:

فلاح عثمان

أعضاء اللجنة المناقشة:

- 1- الأستاذ بن يمينة كمال أستاذ مساعد رئيسا
- 2- الأستاذ أزمور رشيد أستاذ مساعد مقرا
- 3- الأستاذ مخالدي يحي أستاذ مساعد مناقشا

السنة الجامعية

2016/2015



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية، علوم التسيير

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بمعنوان:

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR (وكالة سيدي لخضر)

تحت إشراف الأستاذ:

أزمور رشيد

من إعداد الطالب:

فلاح عثمان

أعضاء اللجنة المناقشة:

- 1- الأستاذ بن يمينة كمال أستاذ مساعد رئيسا
- 2- الأستاذ أزمور رشيد أستاذ مساعد مقرا
- 3- الأستاذ مخالدي يحي أستاذ مساعد مناقشا

السنة الجامعية

2016/2015

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

-التي جادت و لم تبخل إلى التي عانت و لم تيأس إلى سر الوجدان، إلى منبع العطف و الحنا

إلى أعلى ما في الوجود أمي الغالية.

-و إلى الذي أجهد نفسه من أجل تربيتي و تعليمي أبي الكريم " عبد القادر "بارك الله

في عمره و إلى إخوتي و أخواتي، زملائي و زميلاتي، و كل أساتذتي.

إلى كل من ساعدني من قريب و بعيد في هذا العمل المتواضع.

الشكر

الحمد لله الذي أعطى كل شئ خلقه ثم هدى، نحمد الله حمدا طيبا مبارك فيه على أن

وفقني على إتمام هذا العمل المتواضع.

أتقدم بالشكر الجزيل و التقدير للأستاذ المشرف أزمور رشيد على ما أجاد وأفاد به من

نصائح وتوجيهات وعلى تواضعه وصبره وحرصه الدائم في إتمام هذا العمل العلمي، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بخالص شكري وإمتناني إلى كل أساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس مستغاثم خاصة أساتذة علوم اقتصادية تسيير و علوم تجارية على ما قدموه لي.

كما لا يفوتني أن أشكر لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث، وعلى ما سيقدموه

لي من توجيهات.

وأخيرا أتوجه بالشكر و الإمتنان إلى كل أصدقائي و من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاح

وتقديم هذا العمل المتواضع.

* الفهرس *

1..... - مقدمة العامة

الفصل الأول: الاطار النظري لمراقبة التسيير

5.....* تمهيد

6.....* المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

6..... - المطلب الأول: نشأة و التطور مراقبة التسيير.

7..... - المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير.

9..... - المطلب الثالث: أهمية و أهداف مراقبة التسيير.

11.....* المبحث الثاني: أنواع ومكونات مراقبة التسيير و مهامها.

11..... - المطلب الأول : أنواع مراقبة التسيير.

14..... - المطلب الثاني: مكونات نظام مراقبة التسيير.

15..... - المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير.

17.....* المبحث الثالث : مسار مراقبة التسيير و الياتها ودور مراقب التسيير في المؤسسة.

17..... - المطلب الأول :أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير .

20..... - المطلب الثاني :مسار مراقبة التسيير.

24..... - المطلب الثالث : دور مراقب التسيير في المؤسسة.

26.....* خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة

- * تمهيد..... 27
- * المبحث الأول: ماهية الأداء..... 28
- المطلب الأول: مفهوم الأداء..... 28
- المطلب الثاني: أبعاد الأداء و العوامل المؤثرة فيه..... 28
- المطلب الثالث: أنواع الأداء..... 30
- * المبحث الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير..... 33
- المطلب الأول: تحليل المحيط و قطاع نشاط المؤسسة..... 33
- المطلب الثاني: تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة..... 34
- المطلب الثالث: اقتراح نظام لمراقبة التسيير و متابعته..... 35
- * المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء..... 37
- المطلب الأول: الأدوات التقليدية..... 37
- المطلب الثاني: الأدوات الحديثة..... 42
- المطلب الثالث: الأدوات الأخرى..... 48
- * خلاصة الفصل..... 55

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي لدور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة

الاقتصادية دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR

- * تمهيد 56
- *المبحث الأول: تقديم بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR 57
- المطلب الأول : لمحة عن بنك الفلاحة والتنمية الريفية..... 57
- المطلب الثاني: مهام بنك الفلاحة والتنمية الريفية..... 57
- المطلب الثالث: التوجيهات الكبرى للمستقبل و الهيكل التنظيمي لبنك الفلاحة و التنمية الريفية. 58
- * المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية و أهميتها في تحسين أداء البنك..... 65
- المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية 65
- المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير المطبقة في البنك 66
- المطلب الثالث: تقييم مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية 77
- * خلاصة الفصل 78
- خاتمة عامة 79
- المراجع 82
- الملاحق 85

- قائمة الأشكال و الجداول:

1- قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الشكل
17	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	1-1
18	مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية	2-1
19	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير 1	3-1
19	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير 2	4-1
22	مراحل وضع نظام مراقبة التسيير	5-1
23	تداخل مراقبة التسيير في مراحل قيادة المؤسسة	6-1
34	العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية حسب Porter	1-2
60	الهيكل الإداري لبنك الفلاحة و التنمية الريفية	1-3
63	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة العامة DCG	2-3

2- قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الجدول
69	لوحة قيادة الموارد و الاستخدامات	1-3
71	لوحة القيادة المساعدة للاستخدامات و الموارد حسب كل وكالة	2-3
72	لوحة قيادة حسابات الاستغلال	3-3
73	لوحة القيادة الاحصائية و النسب	4-3
74	لوحة القيادة المساعدة للنتائج المتحصل عليها في كل وكالة	5-3
76	لوحة القيادة المساعدة النسب حسب كل وكالة	6-3

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

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

وعليه فان هذه التغيرات التي عرفتها عناصر محيط المؤسسات أثرت عليها و فرضت على المسيرين تقسيم الإدارة إلى مستويات عديدة وسطى و عليا.....الخ و الفصل بين الإدارة و لتنفيذ هذا الوضع فرض توافر المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط و رسم سياسات اتخاذ القرار و الرقابة و هذا ما مهد لظهور مجموعة من أدوات الرقابة منها الكمية كالحاسبة العامة و الحديثة مثل لوحة القيادة و التي تعمل على توفير البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على أكمل وجه.

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا انه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين و المهتمين بشؤون التسيير. ان التسيير الجديد اليوم للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة و تكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية و التأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم و الفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

لقد ازداد اهتمام مؤسستنا الاقتصادية العمومية و الخاصة بمراقبة التسيير على الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر مند التخلي عن الاقتصاد الموجه و الشروع في انتهاج اقتصاد السوق.

حيث أصبحت المؤسسات على إثرها تتمتع بالاستقلالية في إنجاز القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها و
اعتبرت مراقبة التسيير وظيفية أساسية يتعين على المؤسسات العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة
بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط سيرها و تسييرها بصفة مستمرة
لذلك نتناول في هذه المذكرة دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و سنحاول دراسة
و تحليل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية التالية:

*** الإشكالية :** ما مدى تأثير مراقبة التسيير على أداء المؤسسة الاقتصادية؟
وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح أسئلة فرعية التالية :

- ما المقصود بمراقبة التسيير ؟
- ما هي العوامل التي استدعت الاعتماد على مراقبة التسيير لرفع أداء المؤسسة؟
- كيف يساهم نظام مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ؟
- ما هي الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير ؟

*** الفرضيات :**

- وللإجابة على هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية :
- مراقبة التسيير ضرورة حتمية لا بد من توفرها من أجل اتخاذ القرارات الفعالة.
 - هنالك علاقة قوية بين مراقبة التسيير و أداء المؤسسة الاقتصادية.

*** أسباب اختيار الموضوع:**

- يمكن تقديم أسباب وقوع الاختيار على هذا الموضوع في النقاط التالية:
- الرغبة في اكتشاف مراقبة التسيير كنظام يضمن التحكم في التسيير.
 - توضيح النظرة العلمية لنظام مراقبة التسيير.
 - المساهمة في تقديم أهم طرق معالجة مشاكل التسيير في البنوك.
 - نقص الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع رغم أهميته.

*** أهداف البحث:**

- التعرف على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية من خلال معرفة مدى تطبيقها وإبراز الدور الذي تلعبه في تحسين مردودية نشاط المؤسسات.
- معرفة أدوات مراقبة التسيير الواجب تطبيقها من طرف المؤسسات المالية وهل يتم تطبيق هذه الأدوات بطريقة عملية أم بطريقة عشوائية.
- تحسيس المؤسسات البنكية بضرورة تطبيق نظام مراقبة التسيير لأجل التحكم أكثر في القرارات التسييرية .
- تسليط الضوء على بعض المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير.

*** أهمية البحث:**

تكمن أهمية البحث في:

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

*** الدراسات السابقة:**

- مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بعنوان دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة انتاج الحليب سيماكس) للطالب سيدي يعقوب المنصور جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.2015/2014.
- مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير بعنوان دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم) للطالب بن محمد ليليا جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.2012/2011.
- مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر تخصص فحص و مراقبة التسيير بعنوان دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز و الكهرباء حضري ورقلة) كوثر حمي .2013-2012.

* منهجية البحث:

أما المنهج المتبع في إعداد هذه الدراسة فهو المنهج الوصفي التحليلي تماشياً مع الأهداف المتبغاة من وراء هذا البحث حيث أن هذا المنهج يسمح بتبسيط المعلومات و الأفكار التي يحتويها من جهة و يتعمق في التحليل بتحديد الجوانب الدقيقة للموضوع من أجل الوقوف على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية رغم صعوبة وجود مراقبة التسيير بالمفهوم الحقيقي مما حال دون إتمام البحث على الشكل المرجو.

و لمعالجة هذا الموضوع فقد قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول حيث:

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

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

و في الفصل الثالث أجريت دراسة ميدانية على مستوى بنك الفلاحة و التنمية الريفية للوقوف على مدى تأثير مراقبة التسيير على الأداء بصفة عامة.

الفصل الأول

تمهيد:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادي، نظراً لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص و مميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية... الخ وفي هذا المبحث و من أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر المتعلقة بهذه العملية.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول: نشأة و التطور مراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها أنا ذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبية التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمة في ذلك نجد شركة " فورد " و " جنرال موتورز و هذه الشركات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية . ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:¹

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

- **المرحلة الثانية:** تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة حيث تم وضع ميكانيزمات التنظيم و تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، بالإضافة إلى فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .

- **المرحلة الثالثة:** المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط

¹ هواري معراج . مدخل الى مراقبة التسيير. ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر . 2011. ص5

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.

- المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.¹

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي نذكر منها :

- 1- يعرفه " P.BERGERON " أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداؤهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة
- 2- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم².
- 3- "مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"
- 4- مراقبة التسيير هو عملية تعني بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا و باتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم و هو شديدة الارتباط بالتخطيط و تهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة.
- 5- و يقول " C - ALAZARD. " أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل و ما هو محقق، لذا يجب اعتباره نظاماً معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف .

¹ ناصر دادي عدون و معزوي ليندة و لحواسي هجيرة . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. الجزائر دار المحمدية العامة . 2004. ص 6

² محمد خليل و عبد الحميد أحمد و مني عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية . 2012. ص 4

6- حسب "M.GERVAIS": "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسيرون من أن الموارد موجودة مستعملة بصفة فعالة و بنجاعة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة".¹

8- تم تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي:

"مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

- فعالية وكفاءة العمليات.²

9- أما المعيار البريطاني و المعيار الدولي فقد استخدم كلاهما التعريف التالي :

مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، و تتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام و كفاءة إنجاز الأعمال، متضمننا الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء. و نستخلص من هذه التعاريف :

أ- أن مراقبة التسيير هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة.

ب- التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين و اللوائح و كفاءة و فعالية العمليات.

إذن مراقبة التسيير هي مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها ، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

¹ هواري معراج . مدخل الى مراقبة التسيير. الجزائر . مرجع سبق ذكره . ص7

² ناصر داداي عدون . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره . ص9

ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير يركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية و الملائمة.¹

المطلب الثالث: أهمية و أهداف مراقبة التسيير

1- أهمية مراقبة التسيير

- لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية:
- 1- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.
 - 2- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء و الغش.
 - 3- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير.
 - 4- التقليل مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة ، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة لأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة و من ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة و مدى و صولها لأهدافها.
 - 5- حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء ومسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.
 - 6- ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 09/2011. ص 10

- 7- تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.
- 8- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.
- 9- مراقبة التسيير يسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تُزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور ووظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات, و التأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة, وبذلك يمكن اقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي: التخطيط، القياس، الرقابة، التوجيه و التنظيم.¹

2- أهداف مراقبة التسيير

- من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة و فعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين نجد إن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:
- التوفيق بين استراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير.
 - تصحيح التأثيرات و الانحرافات الموجودة في أساليب قياس الاداء.
 - تصميم و وضع نظام المعلومات و الاستغلال الجيد له.
 - التمكن من تحقيق اللامركزية.
 - مساعدة المسؤولين العاملين على التعلم و التدرب و تحسين الأداء.
 - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
 - اكتشاف الانحرافات و تحديد أسبابها و المتسببين فيها و أخذ إجراءات التحسين.
 - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مساندة الأحداث الراهنة.
 - مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات .
- * ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:
- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.

¹ هياح عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير . ورقة 2012.ص31

- وضع النماذج في مكانها.
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
- * وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي :
- هناك تقريبا يوماً انشفاق بين مراقبة التسيير الاستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.
- هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.
- هناك عجز في بعض الحالات مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظرياً والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.
- الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).¹

المبحث الثاني: أنواع ومكونات مراقبة التسيير و مهامها

المطلب الأول : أنواع مراقبة التسيير

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

- 1- من حيث الزمن : إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ، ونجد :
 - أ - الرقابة القبلية : هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، و يعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية . حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية و النتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل و تعتبر مراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات و الاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.
 - ب - الرقابة الآنية : أثناء الإنجاز و هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل و التأكد من أنه سيتم إنجازها بالمواصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

¹ ناصر دادي عدون . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره . ص15

ج - الرقابة اللاحقة: البعدية تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية أو أيام محددة . لذلك توضع برامج دورية للمراقبة و يتم تنفيذها مسبقاً و الهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات و سلبيتها، و يتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.¹

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

أ - المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم بشكل مفاجئ و بدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و التمكن من تقييم الأفراد . و ذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم و سير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب - المراقبة الدورية: و تكون على شكل دورات أسبوعية، شهرية و تكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

ج - المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة، دائمة لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3- من حيث المصدر: و هناك نوعان من مراقبة التسيير:

أ - المراقبة الداخلية: و هي المراقبة الذاتية أي Autocontrôle تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة و المهام . و الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة. تقوم هنا وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع أساساً إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي .

- مراجعة سياسة القيادة و استراتيجياتها المتبعة في النشاط.

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الاقتصادي.

- تقدير حصة المؤسسة في السوق.

- تقدير احتياجات الزبائن و تصنيفهم.

¹ محمد خليل و عبد الحميد أحمد و مكي عبد السلام . مراقبة التسيير في المؤسسة . مرجع سبق ذكره. ص13

ب -المراقبة الخارجية : هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة و مستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمرقابة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية و مراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.¹

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

أ -على مستوى الأفراد : تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم و هذا باستخدام عدة مؤشرات : الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب و التأخر...

ب -المراقبة على الأنشطة الوظيفية : و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل :التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية ، و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

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

* كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:

5-حسب مستويات الرقابة:

أ -الرقابة الاستراتيجية : و هي مجموع الإجراءات التي تحدد ها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، و يتم وضع الإستراتيجية العامة الكلية و اختيار إمالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، و الخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

ب - مراقبة التسيير : و التي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الإستراتيجية موضع و قيد التنفيذ . و تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الإستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى و تكون عادة سنة . تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي و يتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة : برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها . و تقييم الأداءات، و الهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:

¹ ناصر داداي عدون . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره . ص 20

- بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل و تقليص الفوارق الفجوة.
- بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.
- * وحسب bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية:
 - ضمان التوافق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية.
 - بحث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.
 - تمهيط نمذجة العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.
- ج- المراقبة الوظيفية : مراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير المدى.
- الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعة.
- الفعالية: مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.
- توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتموين، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية والأجور، تسيير الخزينة. و تكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات حسب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير. وفي إطار هذا التقسيم، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية.¹

المطلب الثاني: مكونات نظام مراقبة التسيير

- 1- بيئة الرقابة: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المنشأة. وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة:
 - الأمانة والقيم الأخلاقية.
 - الالتزام بالكفاءة.
 - اشتراك مجلس الإدارة و لجنة المراجعة في المسؤولية.
 - فلسفة الإدارة و طريقة قيامها بعملها.

¹ الطاهر أبوطالب ، مراقبة التسيير في قطاع البنوك ، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر، 2002. ص27

- الهيكل التنظيمي.
 - توزيع السلطة و المسؤولية.
 - السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.
- وهناك من يرى أن بيئة الرقابة تتمثل في موقف و وعي و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المنشأة نحو أهمية مراقبة التسيير و تتضمن نمط الإدارة، وثقافة المنشأة، والقيم المشتركة بين منسوبيها وهي تمثل الأساس لكل مكونات مراقبة التسيير.

2 - المعلومات والاتصال: إن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في مراقبة التسيير ، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل و تصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.

3- الأنشطة الرقابية: إن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات و الإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة.¹

المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير

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

1- مراقبة الأداء الوظيفي :

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد

¹ هياج عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مرجع سبق ذكره. ص36

المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات..). مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص :

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

2- مراقبة الجودة :

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

3- إدارة الوقت :

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء و البيع كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كإسما للمؤسسة

لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق :

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة
- تحديد الأولويات فيما يخص الأهداف
- وضع خطة لتحقيق الأهداف
- العمل على تطوير بعض الكفاءات و القدرات الشخصية للتغلب على لإشكاليات الطارئة.¹

¹ هواري معراج مندل الى مراقبة التسيير . مرجع سبق ذكره . ص 33

المبحث الثالث : مسار مراقبة التسيير و الياتها ودور مراقب التسيير في المؤسسة

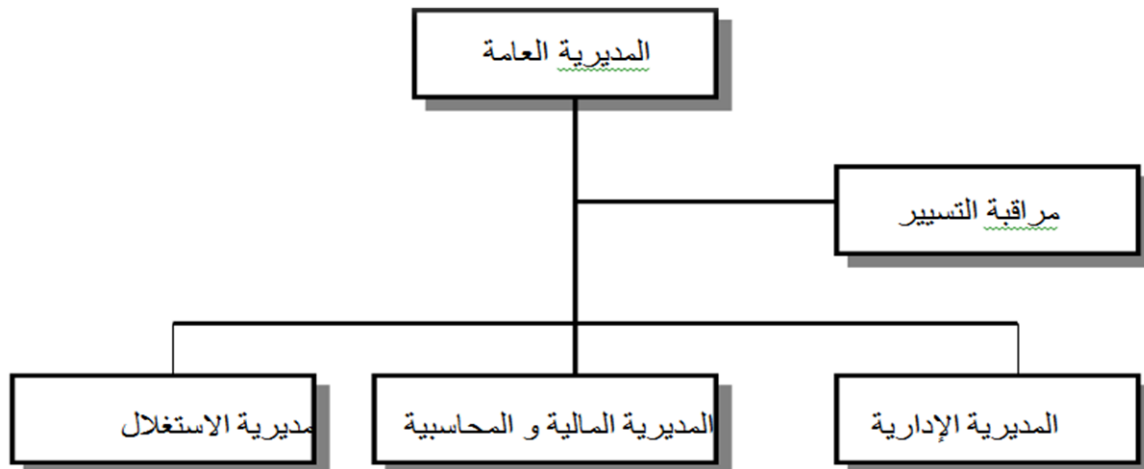
المطلب الأول : أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

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

- طريقة تسيير المؤسسة تسيير مركزي أو لا مركزي
 - حجم المؤسسة؛
 - الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة؛
 - درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة؛
 - المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير و الوسائل المتاحة .
- * وقد أحررت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي .

1-مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة:

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



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

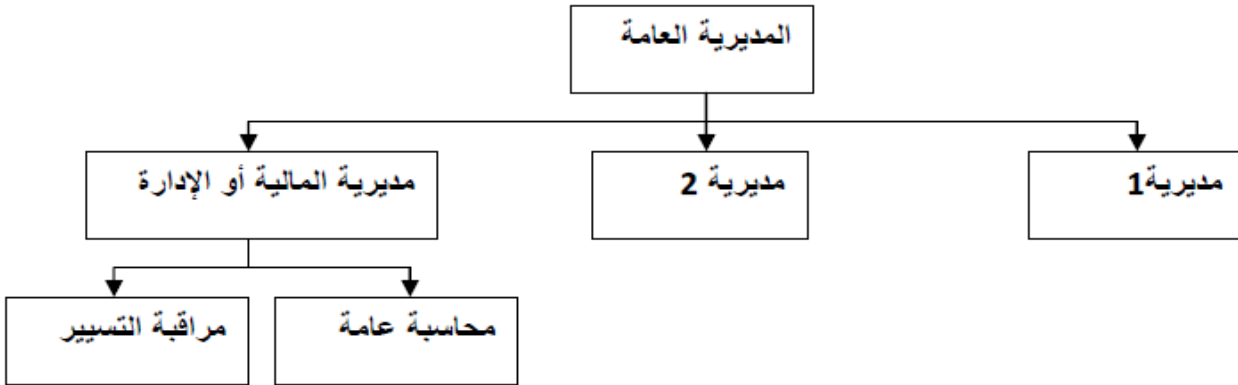
من خلال هذا الشكل نجد أن مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة بالمديرية العامة و هذا ما يسمح لمراقب التسيير بالحصول على المعلومات المثلى حول الأهداف المسطرة و التمتع بالاستقلالية و الحرية في العمل من أجل اعداد تقارير مراقبة التسيير.

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب:

- تحضي بأهمية كبيرة.
- تحصل على المعلومات المثلى حول التوجيهات الإستراتيجية.
- تمتاز بالاستقلالية .
- تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير.¹

2-مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية.

الشكل 1-2: مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية.



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

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

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

أما هذه الحالة فتميز ب:

- انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.
- تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات.
- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة.
- محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

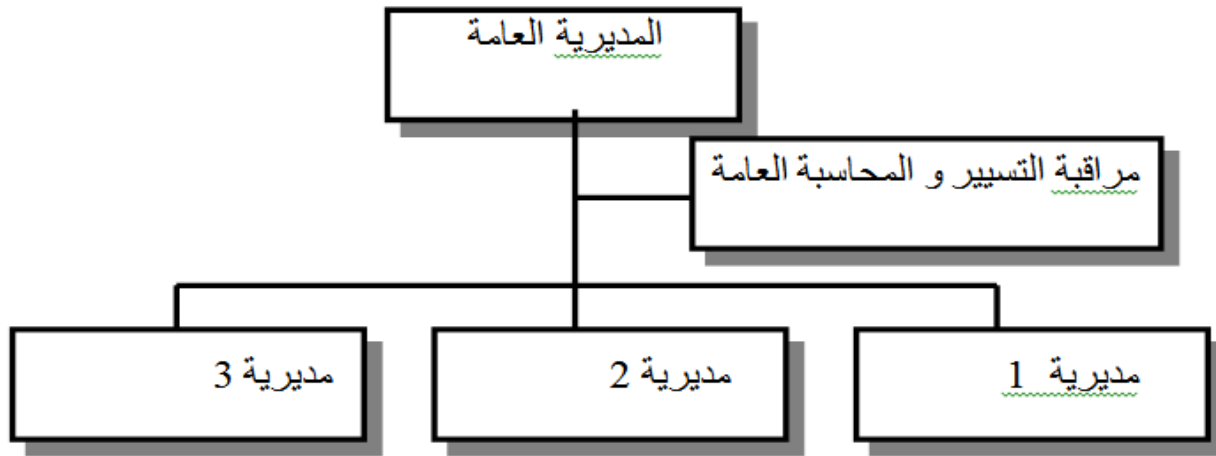
3- مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير

الشكل 1-3 : مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.



- المصدر: محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية . 2012. ص11

أو الشكل 1-4: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير.



- المصدر: محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام مراقبة التسيير في المؤسسة .. شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية . 2012. ص11

من خلال الشكلين السابقين نلاحظ أن على مراقب التسيير أن يكون خارج السلم التنظيمي وأن يرتبط مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، مما يعطيه سلطة تدخل أكثر. حتى يقوم بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل المالية والبشرية، أيضا يقوم بتكيف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغيرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي.¹

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب:

- إمكانية إرسال و تحليل فعال و سريع للمعلومات المحاسبية.
- يوفر بناء نظام معلومات متجانس.
- وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير.

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف. وتتمثل هذه المراحل في :

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

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مرجع سبق ذكره . ص29

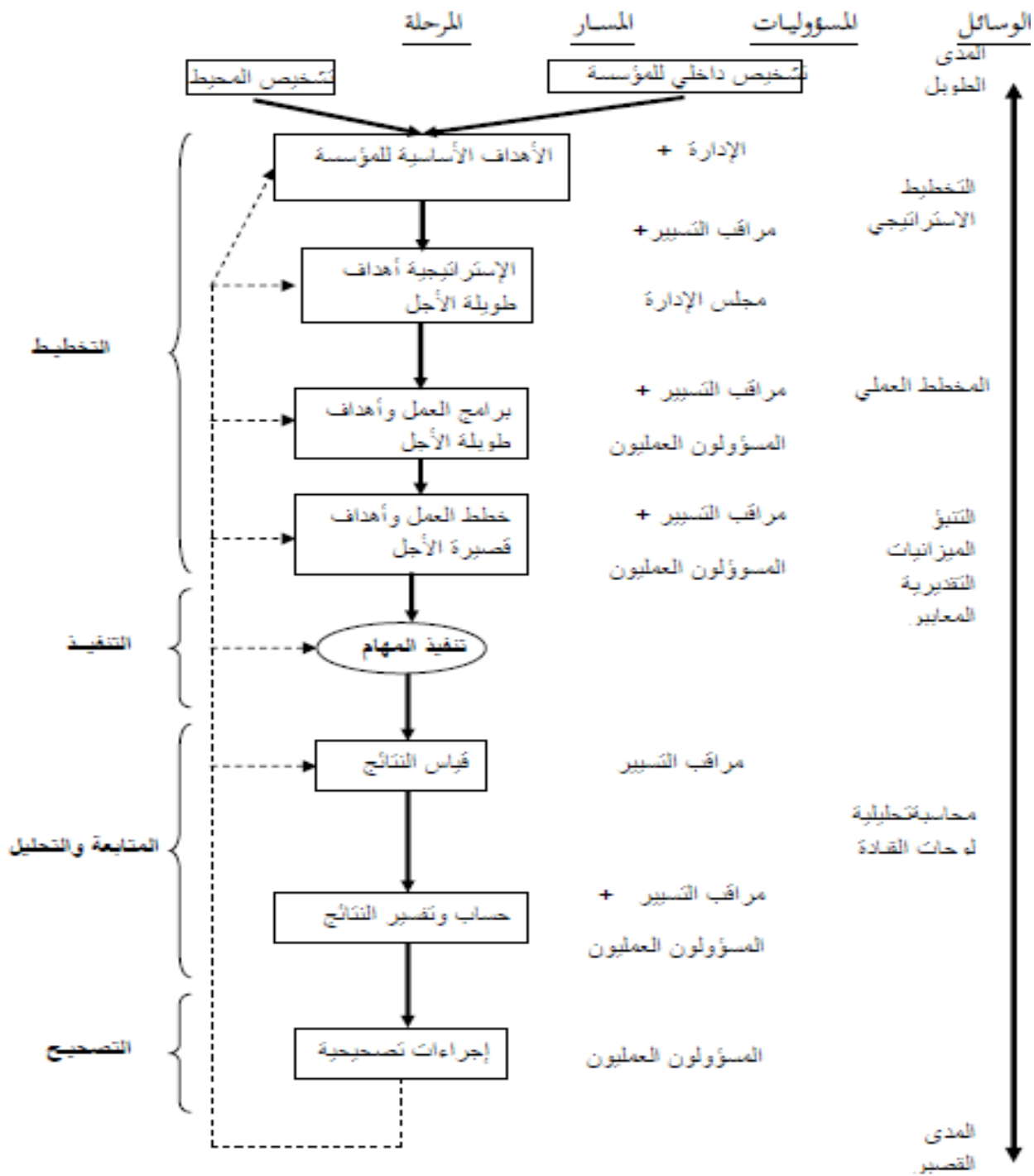
2-التنفيذ: بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطة العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

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

4-الإجراءات التصحيحية: تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيراً قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها. وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، و لا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العاملين المرتبطين بها، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

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

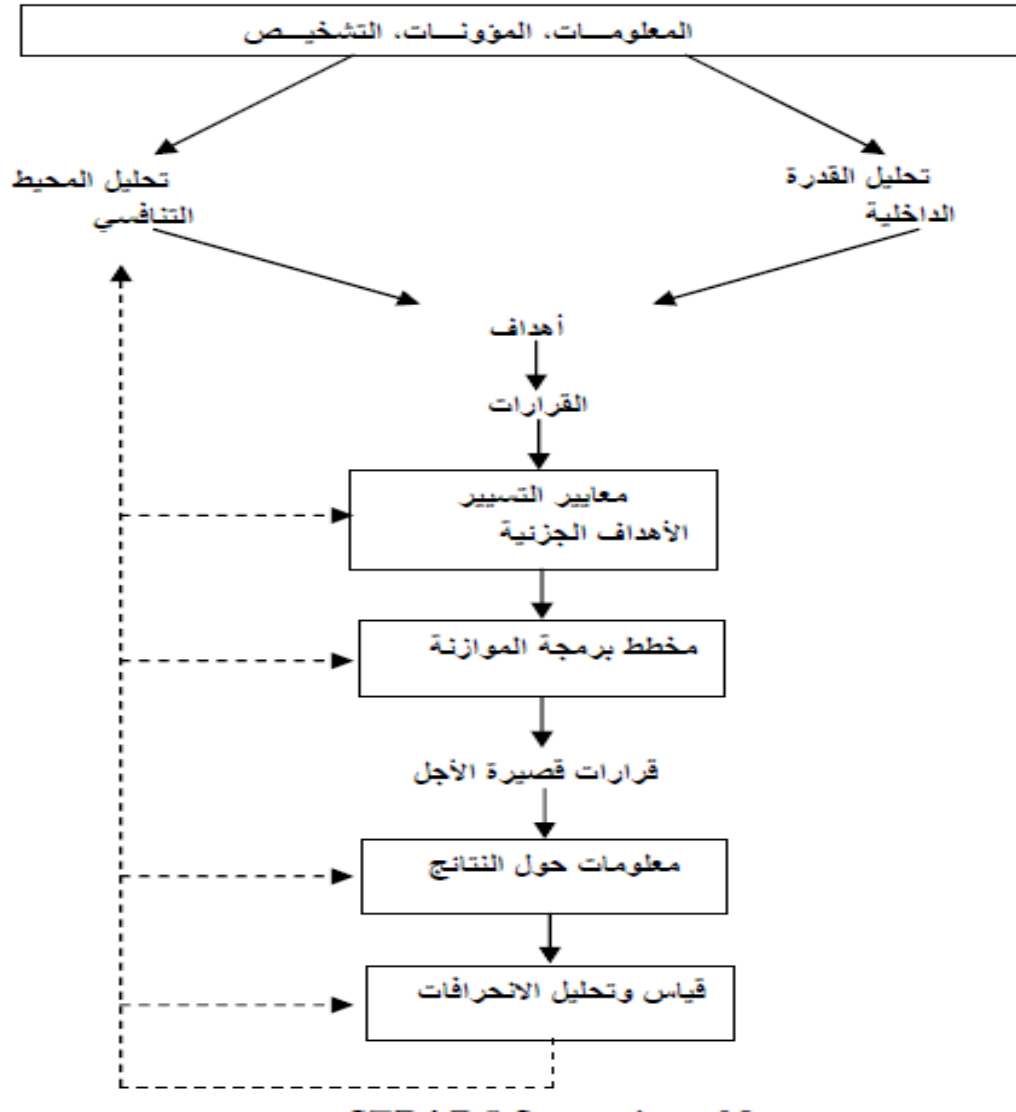
الشكل 1-5 : مراحل وضع نظام مراقبة التسيير



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

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

الشكل 1-6: تداخل مراقبة التسيير في مراحل قيادة المؤسسة



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

التسيير 2012.ص43

من خلال مراحل حياة المؤسسة بدءاً من إعداد المخطط الاستراتيجي إلى التقييم نلاحظ أنه على مراقب التسيير كشخص أو كمنصب أن يتدخل في جميع المستويات لأن مراقبة أو متابعة تنفيذ الموازنات يستدعي معرفة الإطار الاستراتيجي لأنشطة المؤسسة وسياساتها وهي عناصر تناقش عند إعداد المخطط الاستراتيجي الذي يلعب فيه مراقب التسيير دوراً فيما يتعلق بالاقترحات والحوار لتجميع وحصول اتفاق بين الأطراف المعنية في المؤسسة. ففي المرحلة الأولى ينصب العمل في إعداد المعلومات بالأرقام الضرورية لرد الفعل الاستراتيجي لمديرية المؤسسة كتطور أهم المؤشرات المفسرة لنشاط المؤسسة، ثم يتم الاجتماع مع المسؤولين من أجل الترجمة الاقتصادية لكل السياسات المتبناة من أجل تحضير مخطط يوافق خيارات المؤسسة، وفي الأخير إيضاح كل الصعوبات المالية للمؤسسة، وبتنفيذ مخططات العمل من أجل الوصول للأهداف المسطرة.

وفي المرحلة الثانية أين يتم تقسيم المخطط الاستراتيجي للأجل المتوسط والقصير، فالجزء الخاص بالأجل مرتبط بالموازنة العملية. وفي المرحلة الرابعة بهدف إلى ضمان متابعة دقيقة للإنجازات من خلال تحليلها وهذا ما يسمح بفهم النتائج المتحصل عليها، واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة للوصول إلى أقصى درجة ممكنة لتجسيد الأهداف.¹

المطلب الثالث : دور مراقب التسيير في المؤسسة

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

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

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

-مهام المراقب التسيير:

- 1- تطوير نظام المعلومات و تعتبر من أهم المسؤوليات إذ تسمح بإعداد و مراقبة الخطط و كذلك الإمداد بالمعطيات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرار.
- 2- المساهمة في التطوير الهيكلي و ذلك باقتراح تقسيمات إلى الأجهزة أين يعبر عن الأهداف في شكل دوران رؤوس الأموال داخليا.
- 3- استغلال نظام المعلومات حيث يقوم بتوضيح لمستعملي هذا النظام كيفية تصوره و كذلك إعداد المخطط على المدين القصير و المتوسط و كذلك مراقبة الإنجازات مقارنة مع أهداف نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة بين الحين و الآخر و تقديم الملاحظات و الاقتراحات المناسبة.
- 4- المشاركة في وضع الموازنات التقديرية لأنشطة المؤسسة المختلفة مما يساعد في ترشيد قرارات الإدارة العليا . و في إيجاد التنسيق الكافي بين منفذ القرارات و النشاطات المختلفة.
- 5- تحديد طرق التكاليف حيث يشارك مراقب التسيير في وضع معايير التكاليف للمنتجات مما يساعد على مراقبتها و تقييم أداء مراكز المسؤولية.
- 6- الدراسة الاقتصادية وذلك بطالب من الإدارات و الأقسام حيث يمكن إختيار السياسة المحاسبية المناسبة مثل السياسة التجارية .¹

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

خلاصة الفصل:

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

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

عصا الشامي

تمهيد:

إن الاهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة الكاملة والشاملة يتمثل هذا النظام في مراقبة التسيير ويعتبر من أهم الأنظمة التي تساعد على رفع أداء المؤسسة . ولكي يؤدي وظيفته بشكل جيد و يقوم بدوره الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يصمم بطريقة تناسب المؤسسة وتعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزها داخل المؤسسة . تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى ماهية الأداء بصفة عامة أما المبحث الثاني فخصصناه لمراحل وضع نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة وفي الأخير تطرقنا إلى أهم عنصر في هذا الفصل وهو أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء.

المبحث الأول: ماهية الأداء

المطلب الأول: مفهوم الأداء

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

- لغويا مصطلح الأداء مستمد من اللغة الإنجليزية to perform والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل .
- حسب Robin Welsma فالأداء يعبر عن "إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد.
- وهناك من عرفه بأنه " النتائج النهائية لأنشطة وفعالية المنظمة " حسب Wheelen et Hungerford .
- في حين عرف Wright et Al على أنه " النتائج التي ترغب المنظمة فيها و السعي إلى تحقيقها هذا و يضاف على أن الأداء هو نتيجة بين الجهد والإمكانات وأداء الدور المطلوب تمثيله.
- و من وجهة نظر أخرى يعرف الأداء أنه نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات .فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها.و هو مفهوم يعكس كلا من الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها ،أي أنه يربط بين أوجه النشاط و الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها .¹

المطلب الثاني : أبعاد الأداء و العوامل المؤثرة فيه

1- أبعاد الأداء

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

1-1- البعد الاقتصادي : والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين وتكتسب ثقتهم . ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

1-2- البعد التنظيمي للأداء : يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسه اقياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء؛ مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية . إذا نستنتج مما سبق، أن هذه المعايير

¹ عبد الملوك مزهودة ، " الأداء بين الكفاءة و الفعالية " ، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول ، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001. ص4

المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل أن يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

1-3- البعد الاجتماعي للأداء : يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الأفراد لمؤسستهم . وتتجلى أهمية هذا الجانب، في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرَت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية؛ لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة صراعات، أزمات،....

1-4- البعد البيئي : والذي يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها¹.

2- العوامل المؤثرة في الأداء:

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

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

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

2-3- التحسينات التنظيمية و الإجرائية ذات أثر مباشر على الأداء: يتوقف معدل الإنتاج على عوامل عدة منها ملاءمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية فالتعديل التنظيمي مثلا: الذي يغير من تدفق وتتابع العمل عادة ما يترتب

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

عليه تغييرا في معدل الإنجاز، ومكينة العملية اليدوية - (حل الآلة محل الأعمال اليدوية) - ترتب ارتفاعا واضحا في معدل الإنتاج، وبالمثل فإن اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.

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

2-5- نوعية وحدة العمل التام ، قد تقضي إلى معدلات مختلفة للإنتاج : فمعدلات الأداء كمية بطبيعتها ، وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز ، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء.

هذا ويرى بعض الباحثين أن هناك أربعة عوامل تؤثر في الأداء يمكن إنجازها فيما يلي :

- دقة المعلومات التي على أساسها تتخذ العديد من قرارات النقل و الترقية.
- سلوك المرؤوسين بإعادة النظر في تصرفاتهم لكونهم يعدون الحجر الأساس للمنظمة والجزء الفاعل في تقييم الأداء.
- تفعيل العملية التنظيمية التي من خلالها يمكن مراجعة خطط ونظم العمل.
- تحسين وتطوير مستويات الأداء بالمنظمة التي على أساسها واعتمادا على نتائجها يقيم الأداء الكلي للمنظمة.¹

المطلب الثالث: أنواع الأداء

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

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

¹ عبد الملوك مزهودة، " الأداء بين الكفاءة و الفعالية " مرجع سبق ذكره. ص16

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

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

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

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

*الأداء الداخلي هو أداء متأني من مواردها الضرورية لسير نشاطات من موارد بشرية، موارد مالية و موارد مادية.

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

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

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

ب- الأداء الجزئي : على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة. فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به. لا أهداف الأنظمة الأخرى وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة. و كما سبق الإشارة إليه، أهداف المنظمة يجب أن تكون متكاملة و متسلسلة تشكل فيما بينها شبك.¹

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

¹ أبو لبد. قياس الأداء. مطبوعات جامعة الامارات العربية المتحدة. الطبعة الأولى. الامارات. 2003. ص22

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

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

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

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

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

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

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

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

ج- الأداء الإداري : يتمثل الجانب الثالث من جوانب الأداء في المنظمات الأعمال في الأداء الإداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاية وفعالية، ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى

المخرجات الممكنة. ولتقييم الأداء الإداري يمكن استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات و كذلك البرمجة الخطية...¹

المبحث الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

المطلب الأول: تحليل المحيط و قطاع نشاط المؤسسة

حيث يتجه التحليل من المحيط الاقتصادي و الاجتماعي و التقني للمؤسسة ليصل الى قطاع نشاط المؤسسة وهذا لاستخلاص أثر الظواهر الخارجية على المؤسسة.

1- تحليل المحيط العام:

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

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

وفي نهاية هذه الدراسة بإمكان مراقب التسيير تحديد العوامل المؤثرة في مستقبل المؤسسة و يمكن تلخيص هذه العوامل في :

- العوامل الاقتصادية و الاجتماعية : كمؤشرات الأسعار و مؤشرات التضخم و وضعية التشغيل... الخ.
- العوامل التجارية : وتتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق و تطورها وهذا حتى تحافظ المؤسسة على مكانتها في السوق.

- العوامل الخاصة بالنشاط : كمستوى التأهيل لمهمة المؤسسة كالإعلام الالي مثلا و سهولة التوظيف و الأجور المطبقة... الخ.

- العوامل التنظيمية : وتتعلق بالتشريعات بصفة خاصة بهذا المنتج أو ذلك و بالأسواق و قطاعات النشاط.²

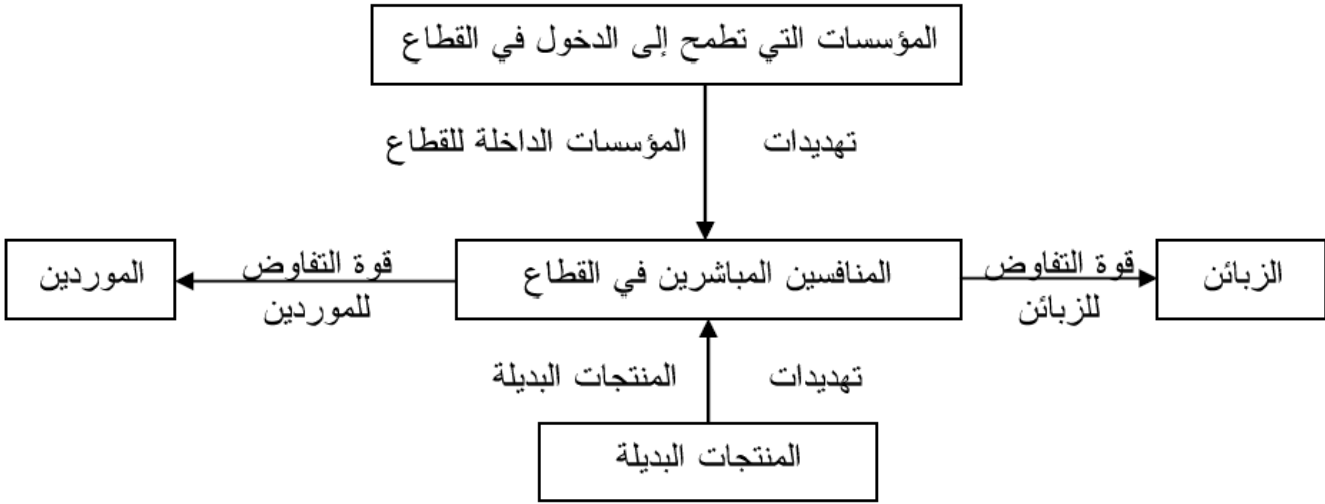
2- تحليل قطاع نشاط المؤسسة:

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

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

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

الشكل 2-1: العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية حسب Porter



- المصدر : قويدر الواحد عبد الله. دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية . رسالة ماجستير في العلوم التسيير. 2007. ص34

من خلال هذا الشكل و حسب Porter فانه يجب على المؤسسة من أجل تحقيق المنافسة دراسة القوى التنافسية الأساسية الخمس والتي تحدد مدى قوة التنافس في ذلك المجال و تتمثل هذه القوى في تهديد المنافسين الجدد ، مدى قدرة المشترين على المساومة ، مدى قدرة الموردين على المساومة ، تهديد المنتجات أو الخدمات البديلة و المنافسين المباشرين في القطاع.

حيث تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بتحديد نقاط قوتها و ضعفها و تساعد على اعداد استراتيجياتها كما تسمح لها بتحديد الفرص و التهديدات الموجودة في محيطها و بالتالي تساعد على تحسين موقعها في السوق و في قطاع النشاط.¹

¹ هباج عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مرجع سبق ذكره. ص44

المطلب الثاني: تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة

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

1- الدراسة الاقتصادية: يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها و حاضرها و مستقبلها و يحاول في بداية الأمر استخلاص و معرفة استراتيجية المؤسسة و أهدافها من خلال مقابلاته مع الادارة العامة و أهم المسيرين وهذا من شأنه أن يساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها.

بعد التعرف على الأهداف و الاستراتيجية الموضوعة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة مختلف المؤشرات الاقتصادية كرقم أعمالها و حصتها في السوق... الخ و المالية كالسيولة و الخزينة.... الخ.

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

2- تشخيص تنظيم المؤسسة : وفيها يقوم مراقب التسيير بالاطلاع على الهيكل التنظيمي و على مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الاساسية وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من اعادة النظر في الهيكل التنظيمي ز اعادة تحديد المسؤوليات . ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم و الترقية المطبق فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج و ليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية باعتبار هذه الأخيرة ليست حكما على أدائهم.¹

المطلب الثالث: اقتراح نظام لمراقبة التسيير و متابعته

1- اقتراح النظام: عندما يتعرف مراقب التسيير على الاجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود و المتعلق بالحاسبة التحليلية و الاحصائيات. بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع

¹. ناصر دادي عدون .مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. مرجع سبق ذكره . ص44

الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة و خلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون مراقب التسيير قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود و مدى أهميته أي اذا كان ذا مصداقية .و اذا ما كان اجال الانجاز محترمة و الوسائل المستعملة ملائمة و كاملة.

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الضرورية لحالة المؤسسة وذلك حسب حالة المؤسسة و التي قد يمون قد شخصها في المرحلة السابقة.

2- متابعة النظام المقترح: لا يكتفي مراقب التسيير باقتراح النظام فقط بل يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية:

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

* هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج؟

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

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

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

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

* اجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة.

* سهولة استعماله .

* مصداقية المعلومات المقدمة .

* امكانية اجراء مناقشات داخلية.

- **طريقة عمله:** ان الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط مع احترام الاجراءات و الآجال المحددة. يقوم مراقب التسيير بدراسة و مقارنة النظام و الأهداف الداخلية للمؤسسة وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل. تسمح الرزنامة بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبالتحديد

التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها . وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع اما لكثافة و ثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.

- **التكلفة:** من المهم جدا التأكد نت ندى توافق التكلفة الاجمالية للنظام مع امكانية المؤسسة . اضافة الى ذلك فانه ينبغي أن تكون العلاقة بين تحسين النتائج و التكلفة محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها.¹

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء

المطلب الأول: الأدوات التقليدية

1- نظم المعلومات

أ- مفهوم نظم المعلومات :

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

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

و كانت المعلومات نفسها لا ينظر إليها كأصل هام في المنظمة، و لكن في الآونة الأخيرة و حاليا لا يمكن للمديرين أن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المنظمة، و النظر للمعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المنظمة في المنافسة و البقاء في مجال الأعمال.²

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . مرجع سبق ذكره ص 56،

قورين حاج قويدر . دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة الأعمال . جامعة الشلف كلية العلوم

² الاقتصادية و علوم التسيير . 2007. ص3

ب - خصائص المعلومات:

كما ذكرنا فان المعلومات تضيف الى المعرفة المرتبطة و تخفض من عدم التأكد، و تؤيد عملية اتخاذ القرارات في المنشأة، مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المنشأة أو الهدف أو الموقف و سنوضح خصائص المعلومات فيما يلي :

- **الدقة** : قد تكون المعلومة صحيحة أو غير صحيحة، دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلومات الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون خلال عملية الجمع، أ و التجهيز ، أو إعداد التقارير و قد يعتقد مستخدمها أن معلومات غير دقيقة بأنها دقيقة، و في هذه الحالة طالما أن مستلمها يعتقد أنها دقيقة و يستخدمها لبعض الأغراض، فإنها تعتبر معلومات لهذا الشخص.

- **الشكل** : قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة، و عادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقا لكل موقف¹.

- **التكرار**: يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى معلومات و تجميعها و إنتاجها .

- **المدى**: شمول المعلومات مداها فقد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى، محدد في الاستخدام المطلوب .

- **الارتباط**: قد تكون المعلومات مرتبطة إذا ما ظهرت الحاجة إليها في موقف معين من المعلومات التي ظهرت إليها الحاجة في وقت ما قد لا تكون مرتبطة في وقت آخر لذلك فان المعلومات التي نحصل عليها .

- **الكمال**: توفر المعلومات الكاملة للمستخدم كل المطلوب معرفته عن موقف معين .

- **التوقيت**: المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها أي لا تكون متقدمة حين وصولها.

- **المنشأة**: قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمنشأة أو من خارجها .

- **الفترة الزمنية**: قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من القدرة الجارية أو من أنشطة مقبلة.²

2- المحاسبة العامة :

أ- مفهوم المحاسبة العامة :

¹ معالي فهمي حيدر ، نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية . الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002. ص9
² صونيا محمد الكبرى. نظم المعلومات الادارية . الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الاسكندرية ، 1997 ص8.

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

ب- أهداف المحاسبة العامة

- معرفة نتائج النشاط .

- معرفة مدى تطور الذمة.

- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.

- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي .

هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:

- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي و بالإضافة إلى تزويد مستولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود

كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن،الموردون، المساهمون،الخواص، البنوك، و كل الهيئات الأخرى).

- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط(الدخل ميزان المدفوعات)

- تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة و فرض الضرائب المختلفة على النشاط و الأرباح .

نستخلص من هذا أنه يجب أن تحضر القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، و الملحقات). بكل

عناية أن وضوحها و دقتها و صدقها و موضوعيتها مرهون بتطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية، و قواعد التقييم و

معايير إظهار النتائج و التسجيل التي جاء بها المخطط المحاسبي الوطني و إلا سوف تكون تلك القوائم المختلفة من

مؤسسة إلى أخرى شكلا و مضمونا غير قابلة للاستعمال، و إن استعملت فستكون لها آثار وخيمة على الجميع.¹

ج- المبادئ المحاسبية:

تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية أن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في

القوائم المالية . من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما :

- مبدأ استمرارية النشاط .

- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية .

- مبدأ استقراره الوحدة النقدية .

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

- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية .
- مبدأ الحيطة و الحذر .
- مبدأ القيد المزدوج .
- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية .
- د- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى:

تسجيل و معاملة البيانات المحاسبية إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة .

- مهمة مراجعة و مراقبة الحسابات الداخلية و الخارجية .
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب .
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية و التخطيط .
- عملية التحليل المالي للأوضاع و نتائج المؤسسات .
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم .
- ه- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير :

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

3 - المحاسبة التحليلية :

أ- مفهوم المحاسبة التحليلية:

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

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

ب- أهداف المحاسبة التحليلية :

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

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

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

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

- **اختيار أفضل بديل:** تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل، و يتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم و طرق معينة، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة و العائدات المترتبة عن كل بديل منها .

- **قياس النتائج التحليلية:** لمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو المبيعات كل منها على حدى اد يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة و تحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة .

- **إكمال المحاسبة العامة:** عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتوجات، و الاستثمارات التي تمولها، و الأعباء غير المعتبرة، و كذلك العناصر الإضافية¹.

ج- علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير :

مرباط نوال . أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفضال - ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تسيير/ قسم العلوم

¹.اقتصادية، الجزائر، 2006، ص62

تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير و التنظيم داخل المؤسسة ، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، و نظر للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح ب:

- المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات).
- توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية .
- قياس مردودية التصنيع .
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة .
- التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة .

أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم، و أن المحاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها، كما و أن كل قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة . و على ذلك فانه يمكن تقسيم المؤسسة إلى الأقسام التالية:

- الأقسام المختلفة الخاصة بالإنتاج و تسمى بمراكز الإنتاج .
- الأقسام المختلفة الخاصة بالخدمات و تسمى بمراكز الخدمات .
- أقسام المحاسبة العامة و يتفرع عنها قسم المحاسبة التحليلية، و يلاحظ بأن قسم التكاليف هو من أهم أقسام المصنع الرئيسية الهامة، فهو يجمع كافة المعلومات و الإحصاءات المالية العائدة لأوجه نشاط الأقسام الأخرى التي تكون أساسا لإعداد الكشوف و التقارير، و يقوم بإجراء المراقبة الكاملة على كافة الأقسام، بينما في الأقسام الأخرى نرى كل قسم مسؤول عن مراقبة قسمه فقط.¹

المطلب الثاني: الأدوات الحديثة

1- التحليل المالي :

أ- مفهوم التحليل المالي :

يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية و غيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع و نموه، اد أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته و لا تتضح دلالاته اذا نظرنا إليه بشكله المطلق، و يجب أن ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها

¹ . ناصر دادي عدون. المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير الجزء الثاني، قسنطينة، 1988. ص 27

مدلولها الخاص و مفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها و الاعتماد عليها غالبا يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها و من الممكن تلخيص المعلومات المنتقاة من التحليل المالي بصفة عامة في الآتي :

❖ معلومات عن مستقبل المشروع و بيانات يمكن الاستفادة منها في فحص أعماله عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية و تبرز هذه المعلومات المعاني التالية :

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

- مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق .

❖ إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة خلال الفترة أو الفترات المالية المتعاقبة .

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

ب- أهداف التحليل المالي :

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

- الرقابة:

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

- اتخاذ القرارات المالية:

تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار و مصادر التمويل، فالأول يعني اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، و من أهمها رأس مال المؤسسة الخاصة و

كذلك القروض، و يصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول و قدرة المؤسسة على الاقتراض و التسديد، و تطور شروط التمويل سوءا ذاتيا أو عن طريق الاقتراض يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة، و منه فان وضع أي برنامج متوازن منت طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه اذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة .

- إعلام الغير:

يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية، هذه التحاليل يتضمنها تقارير مجلس الإدارة و غالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه تعاملها بالحدر . بصورة عامة يمكن الكشف عن حقيقة المركز المالي، و ذلك بتوفير بيانات محاسبية و مالية التي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي، و بالتالي التخطيط للسياسات المالية¹.

2 - الميزانية التقديرية:

أ- مفهوم الميزانية التقديرية:

هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف و سياسات و خطط و نتائج، تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة . و تتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم، و تتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة

و قد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعة، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم . و للميزانية التقديرية ثلاث وظائف إدارية

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

- **وظيفة التنسيق:** و هو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، و لهذا فانه يجب أن لا يصدر أحد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على

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

الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام. فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات و الإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، و لا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.

-وظيفة الرقابة: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط و الأهداف الموضوعه و استخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملاءمة الخطط و الأهداف و السياسات الموضوعه مقدما، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط و الأهداف الموضوعه مقدما، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.¹

ب- المراحل التي يمر بها إعداد مشروع الميزانية التقديرية :

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

- إعلان السياسة العامة للمؤسسة .

- إعداد التقديرات .

- مراجعة الميزانيات التقديرية المختلفة و التنسيق بينها .

- المصادقة النهائية على الميزانيات التقديرية .

* و تعرض لهذه الخطوات تواريخ تقريبية يجب مراعاتها .

- إعلان السياسة العامة للمؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بإعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للشركة للسنة التالية، و يتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات و على ضوء التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار . و نظرا لأن هذه الخطوط الرئيسية تعتبر ذات أهمية بالغة فانه ينبغي العمل على الاحتفاظ بسريتها .

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

و يلاحظ أن قسم الحسابات هو الذي يقوم عادة بإعداد البيانات التاريخية اللازمة التي يعتمد عليها المشرفون في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه التقديرات .

¹ . عمر بوخازر . مبادئ التسيير و المحاسبة التحليلية . مرجع سبق ذكره . ص 55

و في خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوف كل نوع من التقديرات بحيث يمكن إنجاز المجموعة الكاملة للميزانيات التقديرية في موعد محدد.

- **المراجعة و التنسيق:** تسلم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطة التنفيذية حيث يتم التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة، ثم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكان تنفيذها عمليا، و قد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار حاجة الشركة إلى إدخال تعديلات جديدة بعد استشارة المختصين.

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

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

- **المصادقة النهائية:** يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة مجتمعاً بالمصادقة على مشروع الميزانية التقديرية، ثم تبلغ مستويات الإدارة المختلفة بالميزانيات التقديرية المعتمدة و بداية إبلاغ هذه المستويات بأهداف الشركة و بالخطط الموضوعية لتحقيق هذه الأهداف خلال السنة التالية.¹

3- لوحة القيادة

أ - مفهوم لوحة القيادة:

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

تعريف Norbert Guedj : لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، و التي تكشف الاختلافات الحاصلة، و التي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، و هذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة.²

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

² هباج عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مرجع سبق ذكره

تعريف Michel Gervais : لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة و تسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات¹.

ب- أنواع لوحة القيادة:

تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة و عموما نجد الأشكال التالية :

1 - لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية) : تساغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة و المفهومة في الظرف الزمني الملائم و تتفرع إلى:

- لوحة قيادة مالية: تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخيل تكاليف (أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال.... الخ)

- لوحة قيادة اجتماعية: هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها و الاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل الخ) .

- لوحة قيادة تقنية: هذه اللوحة تلمس الجانب التقني (عدد الآلات ، حالات العطب، الصيانة..... الخ) .

- لوحة قيادة الخزينة : تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات، الديون..... الخ) .

2- لوحة قيادة التسيير: و هي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات و المعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات و السياسات المسطرة، و هدفها متابعة النتائج و مراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة².

ج- أهداف لوحة القيادة:

- لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة :

و ذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل عليها و إظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة و هي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، و تشخيص نقاط القوة و الضعف في المؤسسة .

- لوحة القيادة أداة حوار و مشاور:

¹Michel Gervais . Contrôle de gestion . Economica . 2009.p 6

²محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام .مراقبة التسيير في المؤسسة . مرجع سبق ذكره.ص14

إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية، و هذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة اذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم و على المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة بخلق تلاؤم بين مختلف إجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير و خلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة .

- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال و التحفيز:

تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، و كذلك تساعد على الاتصال الجيد و تبادل المعلومات بين المسؤولين و يمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال و هذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية و أكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات.....الخ).

- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار:

تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة و تحديد الانحرافات و معرفة أسبابها و إظهار نقاط القوة و الضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية و القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، و يمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلا .¹

المطلب الثالث: الأدوات الأخرى

1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أ- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

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

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

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

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مرجع سبق ذكره. ص 52

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

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

ب- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

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

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

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

- أن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

ج- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يتمثل دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ما يلي :

- في مجال تحسين أداء وظائف التسيير:

إن فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مع نظام (ABM) ينعكس بالإيجاب بالتكامل على تحسين أداء وظائف المؤسسة تنظيم، التوجيه، الرقابة، التخطيط وتدعيم الوضعية الإستراتيجية لها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

فقد وفر أيضا آلية لإدارة التكاليف خاصة في مجال الرقابة، وذلك من خلال مساعدته على تحديد مسببات التكاليف التي لم تكون معروفة سابقا، وكذلك إمكانية فهم أفضل لماهية نظام (ABC) مما يجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارتها فقد أعطى نظام الأعمال التي يؤديها العاملون في الشركة، والفهم الأفضل للتكاليف الحقيقية وكذلك الفرص المتاحة لتخفيض تلك التكاليف.

¹ اسماعيل حجازي . معالم سعاد . محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . الطبعة الأولى . دار أسامة للمشر و التوزيع . عمان 2013 . ص7

- في مجال تخفيض التكاليف:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) يأخذ بعدا واسعا من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها, إلا أنه يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها مما يمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها؛

ويظهر تخفيض التكاليف في:

- تقليص الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالنشاط الفعالية.

- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وهي النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى منتجاتها وحذفها.¹

د- أهمية نظام ABC في مراقبة التسيير:

ترجع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في مراقبة التسيير إلى ما يلي

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة في شكل تكلفة, وتحديد مجالات الوفرة والإسراف في هذه التكلفة وبمكّن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم, ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة, أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.

- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

- تعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق, وتحديد مواطن الإسراف, وبذلك تعتبر آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل.

- قياس الطلب على استخدام الموارد, حيث أن هذا النظام يحاول قياس ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل, وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة.¹

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

2- ادارة الجودة الشاملة

أ- مفهوم ادارة الجودة الشاملة:

* عرفها المعهد الفدرالي الأمريكي للجودة على أنها تأدية العمل الصحيح بشكل صحيح من أول مرة مع الاعتماد على التقييم العميل في معرفة مدى تحسين الأداء.

* أما دليل ادارة الجودة الشاملة الصادر عن وزارة الدفاع الأمريكية فقد عرف ادارة الجودة الشاملة على أنها مجموعة من المبادئ الارشادية و الفلسفية التي تمثل التحسين المستمر لأداء المنظمة من خلال استخدام الأساليب الاحصائية و المصادر البشرية لتحسين الخدمات و المواد التي يتم توفيرها للمنظمة و كل العمليات التي تتم في التنظيم و الدرجة التي تتم فيها تلبية حاجات العميل في الوقت الحاضر و المستقبل.

* تطوير وتحسين المهام لإنجاز عملية ما ، إبتداء من المورد (الممول) إلى المستهلك (العميل) بحيث يمكن إلغاء المهام الغير ضرورية أو المكررة التي لا تضيف أي فائدة للعميل .
* التركيز القوي والثابت على إحتياجات العميل ورضائه وذلك بالتطوير المستمر لنتائج العمليات النهائية لتقابل متطلبات العميل.²

ب- أهداف الجودة الشاملة وفوائدها:

- خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر .
- إشراك جميع العاملين في التطوير .
- متابعة وتطوير أدوات قياس أداء العمليات .
- تقليل المهام والنشاطات اللازمة لتحويل المدخلات (المواد الأولية) إلى منتجات أو خدمات ذات قيمة للعملاء.
- إيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء .
- تحسين نوعية المخرجات .
- زيادة الكفاءة بزيادة التعاون بين الإدارات وتشجيع العمل الجماعي .
- تحسين الربحية والإنتاجية .

¹ إسماعيل حجازي, معالم سعاد محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . مرجع سبق ذكره. ص25
سملاي يحضيه . المنتدى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد 23/22 أفريل 2003 ادارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة
² للمؤسسة الاقتصادية. جامعة ورقلة. ص175

- تعليم الإدارة والعاملين كيفية تحديد وترتيب وتحليل المشاكل وتجزئتها إلى أصغر حتى يمكن السيطرة عليها.¹
- مبادئ ادارة الجودة الشاملة:
- **التخطيط الاستراتيجي** : أن وضع خطة شاملة تعتمد رؤيا ورسالة وأهداف واسعة سيمكن من صياغة الاستراتيجية ، ومن ثم تسهل وضع السياسات والبرامج في ضوء تحليل معمق للبيئة الداخلية والخارجية باعتماد تحليل نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية والفرص والمخاطر في البيئة الخارجية لغرض وضع الخطط الشاملة بالشكل الذي يوفر قابلية دعم للميزة التنافسية للمنظمة.
- **السناد والدعم** : تذهب أهمية إسناد الدارة العليا إلى ابعد من مجرد تخصيص الموارد اللازمة ، إذ تضع كل منظمة مجموعة أسبقيات ، فإذا كانت الدارة العليا للمنظمة غير قادرة على إظهار التزامها الطويل بدعم البرنامج فلن تنجح في تنفيذ إدارة الجودة الشاملة.
- **التركيز على الزبون** : الزبون هو الموجه في إدارة الجودة الشاملة ، وهنا لتقصير كلمة على الزبون الخارجي الذي يحدد جودة المنتج ، بل تمتد كلمة الزبون الداخلي الذي يساعد في تحديد جودة الفراد والعمليات وبيئة العمل ، لكونهم الأطراف الذين يقومون بإنتاج المنتج ، ويشكل اهتمام الدارة العليا بالزبون الداخلي بوصفه الفرد الذي يعت مد على مخرجات العامل ين الخرين في الأقسام الأخرى في المنظمة ضرورة مبن ضروريات عميل الجودة الشاملة ، لن عدم الاهتمام بالزبون وإغفال الدارة العليا له وعدم وصول التغذية العكسية له عين العمليات ونتائج العمال التي يقوم بها سيشكل عوائق كبيرة تقف أمام تحقيق رضاه.
- **التحسين المستمر** : يشمل التحسين المستمر كل مبن التحسين الإضافي والتحسين المعرفي الابداعي الجديد بوصفها جزء مبن العمليات اليومية ولجميع وحدات العمل في المنظمة أن التحسين المستمر في ظل إدارة الجودة الشاملة يتجلى في قدرة التنظيم على تصميم وتطبيق نظام إبداعي يحقق باستمرار رضا تام للزبون ، من خلال السعي المتواصل للوصول إلى الأداء المثل من خلال تحقيق الآتي:
- تعزيز القيمة للزبون من خلل تقديم منتجات جديدة.
- تقليل الخطاء ، الوحدات المعيبة ، الضياع.
- تحسين استجابة المنظمة وأداء وقت الدورة.
- تحسين الإنتاجية والفاعلية في استخدام جميع الموارد.

¹ الطاهر أبوطالب ، مراقبة التسيير في قطاع البنوك ، مرجع سبق ذكره . ص11

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

- **التدريب والتطوير** : ينظر إلى التدريب والتطوير المستمر على انه وسيلة لتنمية إمكانات الفرد كل ضمن وظيفته بما يحقق النجاح المثل ، والتدريب يحتل أهمية متميزة له سلسلة من الأنشطة المنظمة المصممة لتعزيز معرفة الفرد.

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

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

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

تشكل المعلومات أساسا مهما في فلسفة إدارة الجودة الشاملة ، فتوافرها للدارات العليا مختلف أنواعها سيعكس مدى إمكانية هذه المنظمات من تطبيق إدارة الجودة الشاملة ، أن أهمية المعلومات تتبلور في توافر البيانات المهمة . للمنظمة ، كالمعلومات المالية التي توضح للدارات العليا الموارد المالية التي تحتاج إليها المنظمة فيما إذا طبقت إدارة الجودة الشاملة وما هي الاستثمارات المطلوبة لتبني

هذه الفلسفة بالشكل الذي سيؤثر في درجة الالتزام التي ستبديها الدارات العليا نحو اتخاذ قرار التطبيق لهذه الفلسفة. أن طبيعة العمل الجديد تتطلب توافر المعلومات الضرورية لمختلف العاملين بما يوسع آفاقهم وتطلعاتهم على وفق المهام الجديدة التي ألغتها إدارة الجودة الشاملة على عاتقهم . فالمنهج العلمي الصحيح الذي تسير عليه إدارة الجودة الشاملة في حل المشاكل يكون ذا فائدة كبيرة لها لانه يمثل إمكانية إجراء التحسينات اللاحقة للعملية

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

ج- أهمية ادارة الجودة الشاملة:

- تخفيض التكلفة وزيادة الانتاجية.
- الجودة تؤدي الى تحقيق رضا المستهلك و تقديم الأفضل من السلع و الخدمات.
- تحقيق ميزة تنافسية وعائد مرتفع.
- تنمية الشعور بوحدة المجموعة وعمل الفريق و الثقة المتبادلة بين الأفراد و الشعور بالانتماء في بيئة العمل.
- تحسين السمعة الطيبة للمنظمة في نظر العملاء العاملين.
- منهج شامل للتغيير بعيد عن النظام التقليدي المطبق على شكل اجراءات و قرارات.
- تغيير سلوكيات أفراد المؤسسة تجاه مفهوم الجودة.
- تمكن من القيام بعملية مراجعة و تقييم للأداء بشكل مستمر.¹

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

خلاصة:

تتكفل وظيفة مراقبة التسيير بقياس الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين و كذلك مساعدة المسؤولين في المؤسسة على إتخاذ القرارات, و هذا من خلال توجيههم و تصحيح الاخطاء المرتكبة من طرف التسيير و تحسين المردودية و توجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و إستراتيجيات .

و لتصميم نظام مراقبة التسيير و ادماجه بالمؤسسة يجب تتبع مجموعة من المراحل التي تبدأ من دراسة المحيط العام و الخاص للمؤسسة و تنتهي باقتراح نظام مراقبة التسيير و متابعته.

و لضمان فعالية هذا النظام يقوم مراقب التسيير أثناء أداء وظيفته بإتباع عدة طرق و أساليب حتي يحصل علي ما يحتاجه من معلومات من بينها المحاسبة التحليلية , الموازنات التقديرية لوحة القيادة و الأدوات الكمية الأخرى.

عصا الشهاب

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة مراقبة التسيير و أساسيات الأداء ، سوف نحاول اسقاط ذلك على واقع " بنك الفلاحة و التنمية الريفية(BADR)" بوكالة سيدي لخضر لتكون حقلا لدراسة ميدانية من خلال دراسة دور مراقبة التسيير في تحسين أداء هذه المؤسسة.

حيث سنحاول أولا اعطاء بطاقة تعريفية حول بنك الفلاحة و التنمية الريفية ثم بعد ذلك سوف نتطرق الى واقع نظام مراقبة التسيير داخل بنك الفلاحة و التنمية الريفية.

المبحث الأول : تقديم بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR

المطلب الأول : لمحة عن بنك الفلاحة والتنمية الريفية

يعتبر من احدث البنوك نشأة، قد تأسس بموجب المرسوم 106/82 المحدد بتاريخ 1982/03/13 فهو مؤسسة تنتمي الى القطاع العمومي والمتخصصة في تمويل القطاع أفلاحي والأنشطة المختلفة في الريف ، وذلك قصد تطوير الريف وتطوير الإنتاج الغذائي الزراعي والحيواني على الصعيد الوطني كما يعتبر بنك ودائع وقد توسعت دائرة هذا الاختصاص بدخول البلاد نظام اقتصاد السوق وتضاعف نشاطه فبعدها كان يتكون من 140 وكالة منتازل عنها من طرف البنك الوطني الجزائري اصبح حاليا يضم حوالي 285 وكالة موزعة على القطر الجزائري و31 وكالة جهوية وهو يشغل حوالي 7000 عامل بين اطار وموظف ونظرا لكثافة شبكته واهميته فانه قد تم تصنيف بنك الفلاحة والتنمية الريفية في المركز الاول في البنوك التجارية من طرف مجلس "قاموس البنك" طبعة 2001 كما انه يحتل 668 من بين 4100 في ترتيب البنوك على المستوى العالمي .

موقعه الرئيسي بالجزائر العاصمة 17 شارع عميروش ، الذي هو عبارة عن شركة مساهمة براس مال قدره ثلاثة وثلاثون مليار 33000000000.00 دج المسجلة بالسجل التجاري للجزائر العاصمة تحت رقم 00/11640ب.0.

المطلب الثاني: مهام بنك الفلاحة والتنمية الريفية

- ان لبنك الفلاحة والتنمية الريفية ادوار متعددة في النشاط الاقتصادي وهذا ما يجعل منه البنك الاول في ترتيب البنوك التجارية بالإضافة الى دفع مرتبات العمال المعتمدين لديه ومنح الأجل.
- تشجيع القطاعات الفلاحية وترقية العالم الريفي القروض بمختلف اشكالها.
 - يعمل البنك على تحقيق التوازن في الاقتصاد الوطني وتجنبيه في كل مرة من ظاهرة التضخم.
 - تشجيع الاستثمارات من خلال منح القروض بمختلف انواعها قصيرة، متوسطة، وطويلة الأجل.
 - تشجيع الاستثمارات من خلال منح القروض بمختلف انواعها قصيرة ومتوسطة وطويلة.
 - تميل بعض النشاطات التجارية ذات الاهمية البارزة.
 - حفظ الودائع للزبائن وصيانتها.
 - مساعدة المواطن والزبون في أي عملية يقوم بها.

- محاربة البطالة من خلال عملية منح القروض متعددة الاشكال كما يساهم البنك في عملية التنمية المحلية من خلال قبوله لودائع الزبائن عبر دفاتر الادخار او غيره من عمليات الايداع.

أ- بنك متخصص:

مهمته تمويل القطاع الفلاحي والانشطة المختلفة في الريف وذلك بقصد تطوير الريف عبر انشطته المختلفة.

ب- بنك التنمية:

يمنح قروض متوسطة الأجل تهدف إلى تكوين او تحديد راس المال الثابت وهو يعطي امتياز للمهن الفلاحية والريفية، يمنحها قروض بشروط اسهل (سعر فائدة اقل وضمانات أحق مما يفعله مع غيرها).

ج- بنك فلاحى:

يتميز بانه في نفس الوقت بنك ودائع يقبل الودائع التجارية منم اي شخص معنوي او مادي ويقرض الأموال لأجال مختلفة.

المطلب الثالث: التوجيهات الكبرى للمستقبل و الهيكل التنظيمي لبنك الفلاحة و التنمية الريفية

1- التوجيهات الكبرى للمستقبل

من اجل ضمان مكانة لبنك الفلاحة والتنمية الريفية بصفة دائمة حددت مديرية البنك مجموعة معينة من التوجيهات ويندرج ضمن هذه التوجيهات خيار اعادة التمركز لاسترجاعه الى تطلعه الاولي الا وهو تمويل التنمية الفلاحية والريفية وتتضح هذه الخطوط الاولية فيما يلي:

أ- المحاور الاستراتيجية الكبرى للنشاطات:

الهدف من اعادة تمرکز البنك هو التمويل, ومن اولويات تركيز الجهود على تطبيق صيغ مناسبة للتمويل وتوجيهها نحو الانشطة التالية:

- قطاع الفلاحة في الاعلى والاسفل .

- قطاع الصيد البحري والموارد البحرية.

- تمويل البرامج الريفية.

- يوجه بنك الفلاحة والتنمية الريفية نشاطه كذلك في مجال تمويل التنمية نحو انجاز المشاريع التي تدعمها السلطات العمومية ومن بينها:

* القروض الموجهة نحو تشغيل الشباب في القطاعات الاستراتيجية للبنك.

* القروض الموجهة للخوادم الهادفة لخلق نشاطات في المناطق الريفية.

* القروض الموجهة لبناء المساكن الريفية في إطار طلب قابل للتسديد ومدعم من طرف الهيئة والصندوق الوطني للسكن.

* القروض الموجهة للمهن الحرة (محامون, أطباء, صيادلة... الخ).

ب- مرجعية النشاطات الاستراتيجية:

لقد حددت محاور النشاطات الاستراتيجية التي يركز عليها البنك لتمويلها مستقبلا جديدة سنكتفي بذكر البعض منها فيما يلي :

- الفلاحة الأساسية والنشاطات التابعة لها.

- الصيد وتربية المائيات الأساسية والنشاطات الملحقة بها.

- صناعة العتاد الفلاحي.

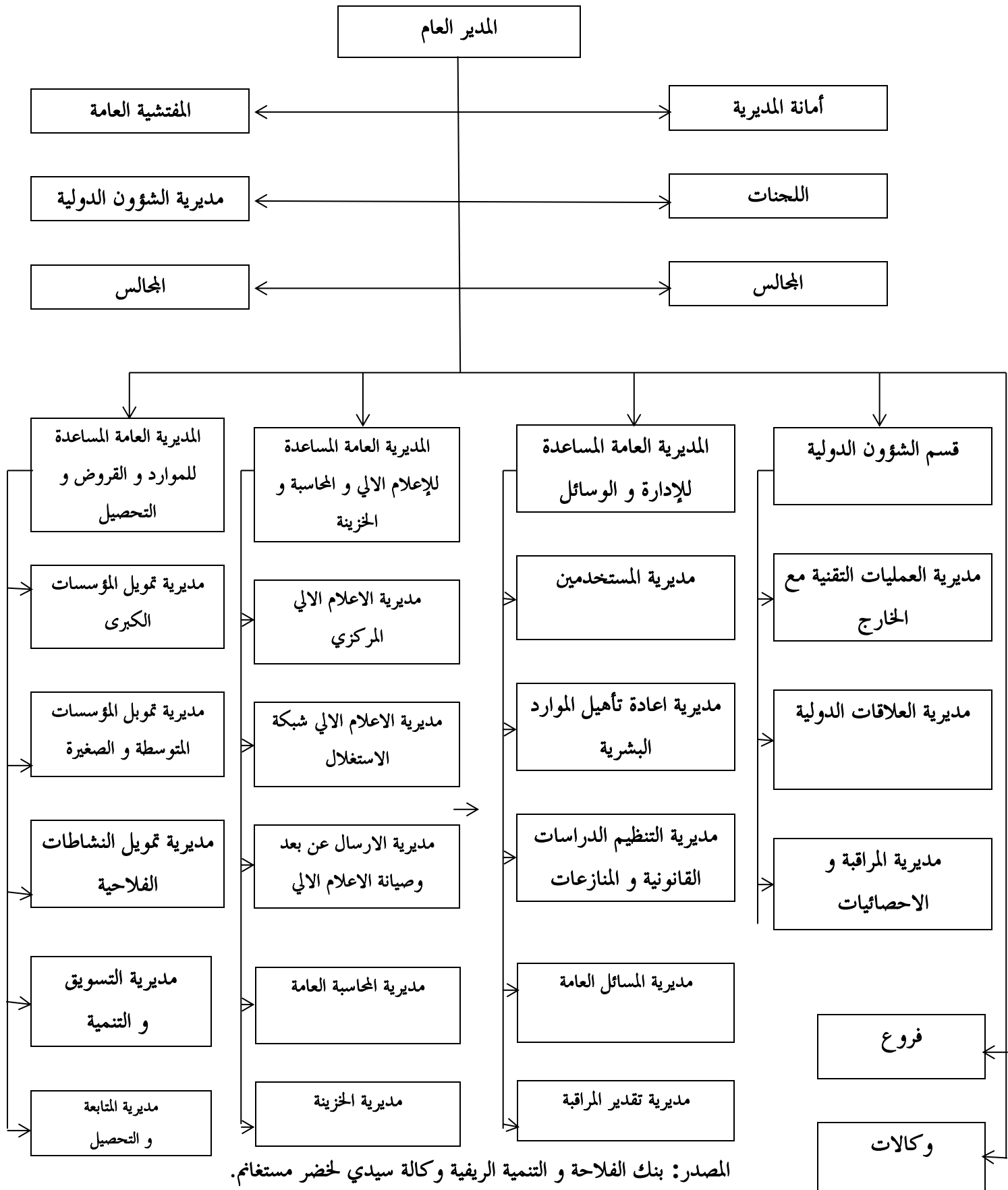
- الصناعة الغذائية الفلاحية الأساسية.

وبصفة عامة كل النشاطات التي تساهم في تنمية العالم الريفي.

2- الهيكل التنظيمي لبنك الفلاحة و التنمية الريفية

يأخذ الهيكل التنظيمي شكلا هرميا حيث يتركز على شبكة واسعة من الوكالات التي تتوزع على كافة التراب الوطني للتقرب أكثر من زبائنه حيث 285 وكالة يشرف على هذه الوكالات الفروع التي تتولى مهمة التنظيم و التسيير و التي يبلغ عددها 18 مديرية. أنظر الشكل 8 تتخصص كل واحدة في مهمة معينة .

الشكل 3-1: الهيكل الإداري لبنك الفلاحة و التنمية الريفية



من خلال هذا المخطط نلاحظ أن بنك الفلاحة و التنمية الريفية يتكون من المدير العام الذي يكون متصل مباشرة بالأمانة العامة و المفتشية العامة، اللجنات ، المجالس، مديرية الشؤون الدولية. و من ثم تأتي المديرية الرئيسية كالمديرية العامة المساعدة للإدارة و الوسائل و المديرية العامة المساعدة للإعلام الالي و المحاسبة و الخزينة و المديرية العامة المساعدة للموارد و القروض و التحصيل و التي تنفرع الى عدة مديريات أخرى . و في الأخير نصل الى أن بنك الفلاحة و التنمية الريفية يتكون من مديريات و وكالات .

وتمثل كل من المديرية و الوكالة وحدات الاستغلال في البنك ويتمثل نشاط كل منها في مايلي:

أ- المديرية:

تقوم بمهمة توجيه و تنسيق و مراقبة جميع الوكالات البنكية التابعة لها و لها مسؤولية أمام الادارة التنفيذية للمهام المخولة لها ومن هذه المهام :

- التنسيق بدقة نشاط الوكالة لتحقيق الهدف.
- ترخيص عمليات التمويل ومراقبة استعمال القروض.
- تقديم قروض مباشرة للزبائن.
- تقديم للإدارة العامة دوريا تقارير عامة على نشاط الوكالات التابعة لها.

ب- الوكالة:

تعتبر الوكالة خلية الرقابة القاعدية لاستغلال البنك . وينحصر عملها في تلبية حاجيات زبائنها و تحقيق العمليات البنكية للزبائن المحليين في أحسن الظروف و من المهام المخولة للوكالة:

- تجسيد على الصعيد المحلي السياسة الموضوعة من طرف الادارة العليا وخاصة فيما يخص تقديم القروض.

- معالجة جميع العمليات الكلاسيكية للبنك مثل الصندوق و المحفظة.... الخ

- تقديم في كل ثلاثي تقرير حول العمليات التي تقوم بها المديرية .

يشرف على بنك الفلاحة و التنمية الريفية المدير العام ويساعده نائبان حيث يشكل الثلاثة الهيئة العليا

للبنك. كما يحتوي الهيكل التنظيمي لبنك الفلاحة و التنمية الريفية على مديريات رئيسية و أخرى فرعية . حيث تتمثل المديريات الرئيسية في:

* قسم الشؤون الدولية : يهتم بمختلف العمليات التقنية التي تتم مع الخارج بالإضافة الى مراقبة مختلف الاحصائيات التي يقوم بها البنك .

* المديرية العامة المساعدة للإدارة والوسائل: تهتم هذه المديرية بالموارد البشرية بالإضافة الى الوسائل العامة وكذا الأمور المتعلقة بالتنظيم و الدراسات القانونية و المنازعات.

* المديرية العامة المساعدة للإعلام الالي و المحاسبة و الخزينة: تختص هذه المديرية بالإعلام و الاتصال بالإضافة الى الخزينة و المحاسبة العامة و التي سنتطرق اليها بالتفصيل فيما بعد.

* المديرية العامة المساعدة للموارد و القروض و التحصيل: تهتم هذه المديرية بمختلف مصادر التمويل و كذا قنوات توزيع هذه القروض.

ج- مديرية المحاسبة العامة:

في الهيكل التنظيمي لبنك الفلاحة و التنمية الريفية تعتبر مديرية المحاسبة العامة DCG مديرية مالية محاسبية تختص بالضبط المحاسبي لعمليات البنك و التسيير المالي كما أنها تقوم بعدة مهام ندر منها:

- مسك محاسبة البنك بما يناسب قواعد المهنة .

- السهر على مراقبة سلامة العمليات المسجلة عن طريق الوثائق المحاسبية.

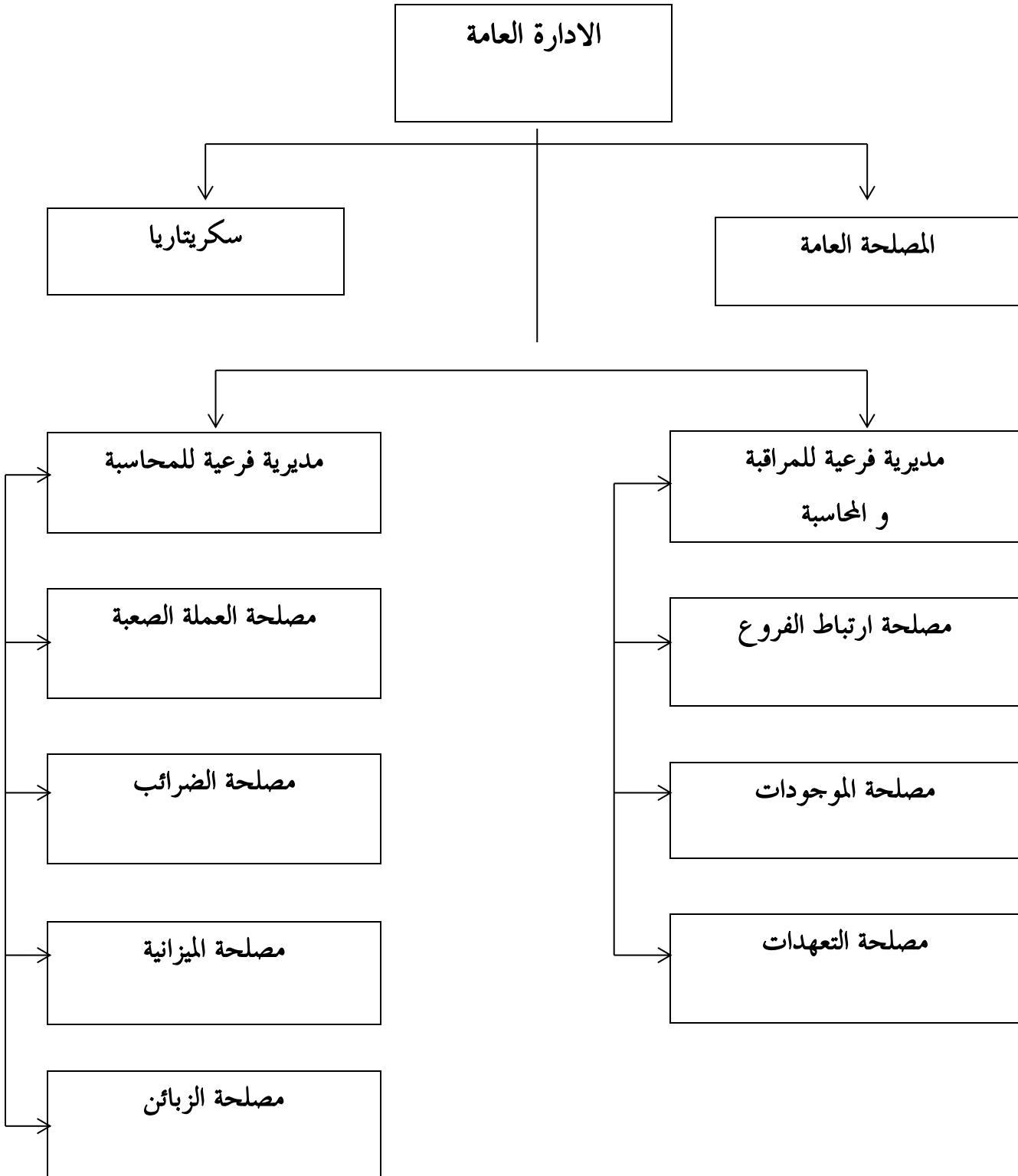
- وضع نظام مراقبة التسيير .

- القيام بأعمال الجرد و الاقفال المحاسبي في نهاية السنة .

- اعداد قوائم مالية سنوية و أخرى شهرية.

و فيما يلي سنعرض الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة العامة DCG :

الشكل 2-3 : الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة العامة DCG



المصدر: بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة سيدي لخضر مستغانم.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المديرية العامة المحاسبية تنقسم الى فرعين:

1- مديرية فرعية للمحاسبة: تحتوي هذه المديرية على أربعة مصالح.

1-1- مصلحة العملة الصعبة: تعمل هذه المصلحة على تسيير حسابات الزبائن المسوكة بالعملة الأجنبية وفي

مهامها نجد ما يلي:

- مراقبة الحسابات اليومية.

- حسابات الفوائد و ترصيد الحسابات.

- اعداد كشوفات الفوائد و تصفية الحسابات.

1-2- مصلحة الضرائب: تقوم هذه المصلحة بتحديد الوعاء الضريبي و التصريح به ومن أهم الضرائب

المسيرة من طرف هذه المصلحة هي:

- الرسم على النشاطات التجارية و الصناعية Tail.

- الرسم على القيمة المضافة TVA .

- أرباح الشركات IBS .

1-3- مصلحة الميزانية : تعمل هذه المصلحة على المتابعة الحسابات المركزية عند السنة المالية و يقوم بإعداد

وثيقة للحالة الشهرية في شكل ميزانية موجهة لبنك الجزائر تدعى نموذج 10 و نجد بهذه المصلحة قسمين هما قسم

للحالة الشهرية و قسم الحسابات الشهرية.

1-4- مصلحة الزبائن: هذه المصلحة لها علاقة مباشرة مع مركز متابعة حسابات الزبائن وهكذا يتم ترتيب

فئة الزبائن تحت شكل حسابات.

2- مديرية فرعية لمراقبة المحاسبة: تحتوي هذه المديرية على 3 مصالح تتمثل في:

1-2- مصلحة ارتباط الفروع: تن حساب مصلحة ارتباط الفروع هو حساب مركزي جماعي يظهر في دفتر

الأستاذ للمديرية العامة بحساب 37.

2-2- مصلحة الموجودات: هذه المصلحة مكلفة باتباع حسابات البنك و تتم معالجة دفتر الأستاذ المرسل من

طرف المديرية الجهوية لمختلف الوكالات التابعة لكل فرع كما تقوم بحساب و مراقبة الشيكات المرسلة من بنك

الجزائر و تقصد بالموجودات المادية و المالية... الخ.

2-3- مصلحة التعهدات: يتم في هذه المصلحة معالجة الدفتر المتعلق بالحسابات الجارية للمؤسسات العمومية و الخاصة في حالة وجود فوارق يتم تسجيل هذه الفوارق لكل وكالة و ترسل الى الفرع لتسويتها و كذلك نفس الأمر للحسابات المتعلقة و الخاصة بالسكن و الحسابات بدون فائدة و حسابات استرجاع البنك الوطني الجزائري.

المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية و أهميتها في تحسين أداء البنك

المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير حديثة النشأة في المؤسسات المالية و البنكية الجزائرية و باعتبارها وسيلة و أداة فعالة تساعد المسيرين أو المسؤولين على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب فقد بدأ بنك الفلاحة و التنمية الريفية في استعمالها وذلك من خلال أداة لوحة القيادة التي تطبق في قسم الحسابات المركزية لمصلحة الميزانية المتواجدة في المديرية الفرعية للمحاسبة العامة حيث يسمح تطبيق هذه الأداة ب:

- وضع لوحة قيادة موجهة للإعلام الدائم للمديرية العامة لوضعية البنك . و بهذا تساعد على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

- هيكلية ودائع الزبائن (ودائع تحت الطلب وودائع لأجل) و التحويلات (القرض الفلاحي و السلفيات و قروض أخرى) للأجل القصير و المتوسط أو الطويل لم تبلور مراقبة التسيير حتى الان في صيغتها النهائية حيث مازالت تعتمد على أداة واحدة من أدواتها التسييرية و المتمثلة في لوحة القيادة وقد اعتمدت هذه الأداة (لوحة القيادة) في البنك من أجل:

* مراقبة نشاط البنك وفق مراكز المسؤولية.

* مراقبة شبكة انتقال المعلومات من الأسفل (المديرية الفرعية) الى الأعلى (المديرية العامة).

* تحقيق التقارب و الانسجام بين الأهداف المحددة من طرف مختلف مستويات السلطة أو التنظيم.

* تحليل الانحرافات بين الأهداف السنوية و النتائج المحققة و المساهمة في إيجاد الحلول سواء في تصحيح الهدف

أو إيجاد بديل له.

المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير المطبقة في البنك

يعتمد بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR في تطبيقه لنظام مراقبة التسيير على أداة واحدة باعتبارها شاملة لمختلف الأدوات الأخرى وكذا كونها أداة للتسيير القصير المدى و المتمثلة في لوحة القيادة .

1- لوحة القيادة كأداة لتطبيق نظام مراقبة التسيير في البنك:

توضع لوحة القيادة تحت تصرف رؤساء مراكز المسؤولية مهما كان موقعهم الهرمي وهي تسمح ب:

* الحصول على المعلومات العامة: المعلومات المحصل عليها ليست غاية في حد ذاتها ولكنها وسيلة لضمان النجاح الاقتصادي و الاجتماعي للبنك و يجب أن تقدم في وقت وجيز و تكون عبارة عن أرقام و تعاليق (وعادة بمنحنيات بيانية). وتبين اذا كان البنك يتحسن و مستقر أو ينحدر الى الأسوء.

* تحضير القرارات المستقبلية ومراقبة تنفيذ هذه القرارات .

* قياس أداء المراكز بالنسبة للأهداف المسطرة.

* القيام بالإجراءات التصحيحية.

أ- مبادئ و أساسيات لوحة القيادة:

- بعد اعداد البرامج يجب على كل مسؤول مديرية فرعية ضمان تحقيق برنامجه في اطار عمله فاذا لاحظت المديرية العامة أن البرنامج يتحقق بطريقة عادية و أن النتائج مطابقة للتقديرات فليست في حاجة للتدخل ولا يمكن أن يحدد المسير مع مسؤوله الهرمي القرارات التصحيحية الواجب القيام بها الا اذا أفاد تحليل النتائج عن وجود انحراف سببه أخطاء تسييرية.

- على مستوى المديرية المركزية يحدد في النهاية ملخصا عن النشاط المحقق منذ بداية السنة وفي نهاية كل شهر وثنائقا تقارن التقديرات بالواقع.

- لوحة قيادة حسابات الاستغلال تضم نتائج الاستغلال المقدر و الحقيقية كما تأخذ في الحسبان الإيرادات و النفقات الحقيقية و المقدر و من ثم تحديد الانحرافات.

- يجب أن تقترب النتيجة العامة لاستغلال البنك المقدر الى النتائج المحاسبية التي تقيم المخزونات و مختلف النفقات على أساس سعر التكلفة الحقيقي.

- لوحة القيادة يجب أن تضم مختلف المعطيات الاقتصادية و المالية و الاجتماعية فهي تبين التنبؤات ثم التحقيق و بعدها الوضعية الحالية و تفسر أسباب الانحرافات الهامة.

- لوحة القيادة هي وسيلة التسيير في المدى القصير للبنك .

ب- مؤشرات لوحة القيادة:

تتكون لوحة القيادة المطبقة في بنك الفلاحة و التنمية الريفية من عدد محدود من المؤشرات ويمكن لهذه الأخيرة أن تأخذ شكل:

- قيم مطلقة (رقم أعمال شهري و ثلاثي و سداسي) موضحة في شكل جداول.

- كما يمكن أن تكون على شكل نسب.

- منحنيات بيانية تكون مفسرة للجداول وكذا النسب.

ويمكن أن تكون هناك مؤشرات لا مركزية (على مستوى الوكالات) كما يلي:

- مؤشرات الموارد:

* الموارد العادية: تتضمن الحسابات الجارية . حسابات الشيكات. الدائنين المختلفين....الخ.

* الموارد المكافئ عليها : وتتضمن حسابات الودائع البنكية بالدينار القبل للتحويل كما تتضمن أيضا الحسابات الدفترية.

- مؤشرات الاستخدامات :

* استخدامات مباشرة قصيرة الأجل: و تشمل مختلف أنواع طرق التمويل المستعملة من طرف بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR للأجل القصير بالإضافة الى المدينين اخرين.

* استخدامات متوسطة و طويلة الأجل: وتضم ما يلي :

-- مختلف أنواع التحويلات المتوسطة و طويلة الأجل.

-- مؤشرات التعهدات خارج الميزانية و اعتمادات بالقبول و اعتمادات بالضمان.

-- مؤشرات المنتوجات: و تتمثل في العملات و مداخيل الخزينة و مداخيل تمويل الصندوق.

-- مؤشرات التكاليف: مكافأة الودائع و تكاليف الخزينة و الخدمات والأجور و المؤونات و

الاهتلاكات.

ج- مؤشرات تسيير الحسابات:

تتمثل في عدد الحسابات المفتوحة و عدد الحسابات المغلقة و عدد الحسابات بدون حركة و عدد الحسابات

غير المنتجة و عدد أخطاء الصندوق بالإضافة الى:

- مؤشرات التسيير المحاسبي: وتمثل في :
 - * اليوميات المحاسبية غير المرسلة.
 - * عدد الكتابات المحاسبية غير مراقبة بشكل كافي.
 - مؤشرات نوعية الخدمات : وتمثل في:
 - * عدد احتياجات الزبائن.
 - * عدد ملفات التمويل رهن الدراسة.
 - * عدد زيارات الزبائن/الدعاية الاشهارية.
 - مؤشرات أخرى :
 - * عدد المستخدمين و عدد ساعات الغيابات و مصاريف المستخدمين/العملات.
 - * معدلات الاستغلال و انتاجية رؤوس الأموال المتداولة /عدد المستخدمين.
 - * الناتج الصافي المتوسط و الناتج الصافي للبنكي.
- ويمكن تبيان نموذج عن لوحات القيادة اللامركزية (الوكالات) في الجداول الموالية:

جدول 3-1 : لوحة قيادة الموارد و الاستخدامات

انحراف الشهر		الأهداف المحققة			الأهداف			المؤشرات	
%	المبلغ	%	النتائج المحققة في الشهر	النتائج المحققة في السنة	الأهداف المتراكمة	الأهداف الشهرية	الأهداف السنوية		
								1	الموارد - موارد عادية - موارد مكافئ عليها
								2	الاستخدامات - استخدامات مباشرة على المدى القصير. - استخدامات على المدى المتوسط وطويل الأجل الغير مسدد
								3	اجمالي هامش التمويل
								4	تعهدات خارج
								5	الميزانية الفائض / عجز الخزينة

- المصدر: بنك الفلاحة و التنمية الريفية و كالة سيدي لخضر

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه يتم دراسة و حساب الموارد و الاستخدامات و اجمالي هامش التمويل و تعهدات خارج الميزانية و الفائض / عجز الخزينة. و مقارنة النتائج المتحصل عليها بالأهداف المسطرة سابقا و من ثم استخراج انحراف الشهر الذي من خلاله نتعرف على وضعية المؤسسة ان كانت تسير في الطريق الصحيح أو لا.

2- لوحات القيادة المساعدة:

يمكن اعتبارها لوحات قيادة مركزية خاصة بالمديرية العامة كونها تعبر على الوضعية الاجمالية للبنك وهذا من خلال حوصلة النتائج و المعلومات المسجلة في لوحات القيادة لكل وكالة في لوحة قيادة واحدة و تنقسم لوحات القيادة المساعدة الى أربعة أنواع وهي :

أ- لوحة القيادة المساعدة للاستخدامات و الموارد حسب كل وكالة:

هذا النوع يهتم فقط بالاستخدامات و الموارد المحققة من طرف كل وكالة مقارنة بالأهداف السنوية و الشهرية المنتظر تحقيقها و تستعمل في هذا النوع من لوحات القيادة المؤشرات التالية:

- الموارد : الموارد العادية و الموارد المكافئ عليها.

- الاستخدامات: استخدامات مباشرة قصيرة الأجل و استخدامات مباشرة متوسطة و طويلة الأجل.

- الغير مسدد - التعهدات خارج الميزانية.

و سنبين هذه المؤشرات في الجدول التالي باختصار:

الجدول 3-2: لوحة القيادة المساعدة للاستخدامات والموارد حسب كل وكالة

موارد عادية	التزامات خارج الميزانية	الاستخدامات	الغير مسدد	استخدامات مباشرة طويلة و قصيرة الأجل	استخدامات مباشرة قصيرة الأجل	موارد مكافئ عليها	الموارد	الوكالات	
								اسم الوكالة	رقم الوكالة
%	%	%	%	%	%	%	%	-	253
%	%	%	%	%	%	%	%	-	256
%	%	%	%	%	%	%	%	-	290
%	%	%	%	%	%	%	%	-	294
%	%	%	%	%	%	%	%	-	426
%	%	%	%	%	%	%	%	-	457
%	%	%	%	%	%	%	%	-	513
									اجمالي البنك

- المصدر : بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة سيدي لخضر

من خلال الجدول رقم 2-3 يتم التحقق من الاستخدامات و الموارد المحققة من طرف كل وكالة ومقارنتها بالأهداف السنوية و الشهرية المنتظر تحقيقها و تستعمل في هذا النوع من لوحات القيادة مؤشرين هما الموارد بنوعها الموارد العادية و الموارد المكافئ عليها و الاستخدامات (استخدامات مباشرة قصيرة الأجل و استخدامات مباشرة متوسطة و طويلة الأجل).

الجدول 3-3 : لوحة قيادة حسابات الاستغلال

انحراف الشهر		الأهداف المحققة			الأهداف			المؤشرات
%	المبلغ	%	النتائج المتراكمة	النتائج المحققة في الشهر	الأهداف المتراكمة	الأهداف الشهرية	الأهداف السنوية	
								6
								النواتج
								7
								المصاريف
								النتيجة
								الاجمالية
								للاستغلال

- المصدر : بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة سيدي لخضر

في هذا الجدول يتم حساب حسابات الاستغلال و مقارنة النتائج المحققة أي الأهداف المحققة مع الأهداف المسطرة ومنه يتم حساب انحراف الشهر الذي نتعرف من خلاله على مسار البنك وان كان يسير في الطريق الصحيح .

الجدول 3-4: لوحة القيادة الاحصائية و النسب

المؤشرات	الشهر الجاري	الوسائل 2015	الوسائل 2016
تسيير الحسابات	-		
-			
التسيير المحاسبي	-		
-			
مؤشرات أخرى	-		
-			

- المصدر : بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة سيدي لخضر

يبين هذا الجدول لوحة القيادة الاحصائية و النسب أي حساب نتائج الشهر الحالي ووضع الحلول و الاقتراحات و إيجاد الوسائل الممكنة للسنوات القادمة لتحقيق أكثر ربح و تجاوز الأخطاء.

ب- لوحة القيادة المساعدة للنتائج المتحصل عليها في كل وكالة:

تأخذ هذه اللوحة شكل اللوحة الأولى (الاستخدامات و الموارد) غير أنها تختلف عنها في المؤشرات المقاس عليها حيث تحتوي على المؤشرات التالية:

- مداخيل الخزينة: المداخيل المستحقة المقبوضة و المداخيل الغير مقبوضة و المداخيل المطلوبة غير مستحقة.

- اجمالي النواتج. - عمولات.

- تكاليف الخزينة. - الودائع المؤجرة.

- النتيجة الاجمالية للاستغلال.

و سنبين هذه المؤشرات في الجدول التالي:

الجدول 3-5 : لوحة القيادة المساعدة للنتائج المتحصل عليها في كل وكالة

النتيجة الاجمالية للاستغلال	الودائع المؤجرة	عمولات	تكاليف الخزينة	اجمالي النواتج	مداخيل الخزينة			الوكالات	
					المداخيل المطلوبة غير المقبوضة	المداخيل المستحقة غير المقبوضة	المداخيل المستحقة المقبوضة	الاسم	الرقم
%	%	%	%	%	%	%	%	-	253
%	%	%	%	%	%	%	%	-	265
%	%	%	%	%	%	%	%	-	290
%	%	%	%	%	%	%	%	-	294
%	%	%	%	%	%	%	%	-	426
%	%	%	%	%	%	%	%	-	457
%	%	%	%	%	%	%	%	-	513
									اجمالي البنك

- المصدر : بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة سيدي لخضر

ان هذا الجدول يمثل لوحة القيادة المساعدة للنتائج المتحصل عليها في كل وكالة أي حساب كافة التكاليف الخزينة و عمولات و الودائع المؤجرة ومقارنتها مع اجمالي المداحيل و النواتج للحصول على النتيجة الاجمالية للاستغلال.

ج- لوحة القيادة المساعدة النسب حسب كل وكالة:

و تأخذ نفس الشكل الأول (لوحة القيادة المساعدة استخدامات - موارد) و الاختلاف بينهما يكمن في المؤشرات و كذا نسب التحقيق بين متوسط السنة (ن-1) ومتوسط (ن) بالإضافة الى النسبة المحققة في الشهر الجاري في كل وكالة.

و المؤشرات المستعملة في هذا النوع من لوحة القيادة هي:

* الغير المسددة / الاستخدامات - عدد المستخدمين.

* ساعات التغييب - تكاليف المستخدمين / العملات.

* معاملات الاستغلال - الانتاجية.

* رؤوس الأموال المتداولة / عدد المستخدمين - متوسط الناتج الصافي.

* الناتج البنكي الصافي.

و سنبين هذه المؤشرات في الجدول الآتي:

الجدول رقم 3-6 : لوحة القيادة المساعدة النسب حسب كل وكالة

النتائج البنكي الصافي	رؤوس الأموال المتداولة / عدد المستخدمين - متوسط الناتج الصافي	معاملات الاستغلال - الانتاجية	ساعات التغييب - تكاليف المستخدمين / العملات	الغير المسددة / الاستخدامات - عدد المستخدمين	الوكالات	
					الاسم	الرقم
%	%	%	%	%	-	253
%	%	%	%	%	-	265
%	%	%	%	%	-	290
%	%	%	%	%	-	294
%	%	%	%	%	-	426
%	%	%	%	%	-	457
%	%	%	%	%	-	513
						اجمالي البنك

- المصدر : بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة سيدي لخضر

نلاحظ من خلال هذا الجدول أنه يتم حساب الناتج البنكي لكل وكالة و ذلك بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات كما هو مبين في الجدول و هذه المؤشرات هي (الغير المسددة / الاستخدامات - عدد المستخدمين) (ساعات التغيب - تكاليف المستخدمين / العملات)، (معاملات الاستغلال - الانتاجية) و أخيرا (رؤوس الأموال المتداولة / عدد المستخدمين- متوسط الناتج الصافي).

د- لوحة القيادة المساعدة حسب كل وكالة :

شكله يشبه نموذج لوحة القيادة النسب الا أن الاختلاف بينهما يكمن في المؤشرات المستعملة و المتمثلة في:

- الحسابات المفتوحة.
- الحسابات المغلقة.
- الحسابات الغير المنتجة.
- أخطاء الصندوق.
- زيادات الزبائن و الدعاية.
- عدد ملفات التمويل رهن الدراسة.
- العمليات المحاسبية المؤجلة.
- اليوميات المحاسبية غير المرسلة.
- عدد اليوميات المحاسبية غير مراقبة بشكل الكافي.
- احتياطات الزبائن.

المطلب الثالث: تقييم مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية

يعتبر بنك الفلاحة و التنمية الريفية من أولى البنوك التي ظهرت في الجزائر لذا تأثر بمختلف الاصلاحات الحاصلة على مستوى الاقتصاد الجزائري خاصة تلك المتعلقة بالتوجه نحو اقتصاد السوق في الثمانينات فكان لزاما على البنك تحسين مختلف الخدمات و العمليات التي يقوم بها غير أن عملية تسييره تتم بدون خطة استراتيجية واضحة المعالم و ذلك لغياب الأدوات التسييرية الفعالة التي تساعد على التحكم في عملية التسيير ووضع مخططات و أهداف على المدى الطويل تفصل في مخططات عمل سنوية و شهرية.

الا أن مراقبة التسيير رغم محدوديتها فقط أحدثت نوعا من التحسن في لتسيير رغم مختلف العراقيل التي واجهتها .

خلاصة الفصل :

ان اعتماد بنك الفلاحة و التنمية الريفية على أداة واحدة لمراقبة التسيير و المتمثلة في لوحة القيادة أدى الى عدم التحكم في التسيير ، و هذا راجع الى النقص في التقنيات الحديثة للتسيير ، و غياب الكفاءات المهنية و الخبرة في التسيير .

لذا يجب على البنك احداث تغييرات على مستوى وظائفه التسييرية و ذلك بربط مراقبة التسيير مباشرة بالمديرية العامة ، و تطبيق مختلف أدواتها من أجل تحقيق الكفاءة و اتخاذ القرارات التصحيحية ، و كذا العمل على نشر جو من التوافق و الانسجام بين مختلف المستويات الهرمية ، و تهيئة أذهان المستخدمين لتقبل فكرة و مبدأ مراقبة التسيير ، و خاصة فكرة المراقبة الذاتية .

خاتمة
علمه

الخاتمة العامة

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

كون أن المؤسسات الاقتصادية حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات المؤسسات الرائدة في مثل هذه المجالات، حيث نجد أنها تطالب بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من نظام مراقبة التسيير ومختلف الميكانيزمات التي لها الدور الكافي في التأثير على قراراتها وضمائمها ، وهذا ما يلزمها لإعداد برامج تكوينية لموظفيها المسيرين، ما قد يسمح باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة إما في نظام المراقبة والتسيير أو لها سلطة اتخاذ القرارات في المؤسسة، الأمر الذي يوجب عليها تبني نظام مراقبة قوي.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع و محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة و المتمثلة في:

ما مدى تأثير مراقبة التسيير على أداء المؤسسة الاقتصادية ؟ توصلنا للنتائج التالية:

- نتائج البحث:

- على الرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير الا أن تعريفاتهم تتدفق جميعا في أنها المسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء و الانحرافات وهو يسمح للمسؤولين و العاملين بالتحكم في أدائهم من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والتي تساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة و فعالية و بصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة.

- ترمي مراقبة التسيير الى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين وتطوير قدراتهم وتعديل اتجاههم وبالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف اخر وهو رفع كفاءة الأفراد و تحسين أداء المؤسسة ككل.

- يمكن النظر الى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي التخطيط . التنفيذ . المتابعة و التحليل و أخيرا تصحيح الانحرافات .
- تميل التوجهات الحديثة الى الحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه الاستقلالية والقدرة على التدخل بصورة أكبر .
- في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على تصميم هذا النظام وذلك بإجراء دراسة عامة لمخطط و قطاع نشاط المؤسسة . ثم بعد ذلك يقوم بتشخيص تنظيم المؤسسة وهذا بالاطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومراكز المسؤولية ومدى مساهمة هذه المراكز في التحكم في المتغيرات الأساسية الخاصة بالمؤسسة . بعدها و في المرحلة الموالية يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام مراقبة التسيير و الذي يأتي في شكل خطة عمل يتم وضعها ومتابعتها للتعرف على الانحرافات و تصحيحها .
- ان اختلاف اراء الباحثين بشأن اعطاء مفهوم موحد ودقيق لأداء المؤسسة أدى الى ظهور جوانب عديدة فيه على غرار الأداء الاقتصادي و الاجتماعي و التنظيمي وحتى البيئي . غير أنه مهما مغيرة و تعددت وتنوعت أشكال الأداء الا أنها تشكل مجتمعة نظرة كلية تمس مختلف جوانب المؤسسة .
- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح و اقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولوية ومنها:
- * محاسبة التكاليف حيث تعمل على دراسة العلاقة بين التكاليف و الايرادات الخاصة بكل منتج فهي تساعد في تحديد مستويات الانتاج .
- * الموازنات التقديرية وتتعلق بتحضير ووضع الموازنات ومراقبتها بتحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية التي تهدف الى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة .
- * لوحات القيادة تسمح بتقديم المعلومات الأساسية ذات الطبيعة المالية و غير مالية بصورة ملخصة بشكل يسهل عملية استعمالها في اتخاذ القرارات الملائمة بسرعة وفي الأوقات المناسبة كما تعمل على توضيح استراتيجية المؤسسة و ترجمة أهدافها حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات لبلوغها .

- اقتراحات وتوصيات:

- إن ما يوفره نظام مراقبة التسيير من ضمان استخدام أفضل للموارد المتاحة لتحقيق أهداف البنك المستخلصة من الاستراتيجية العامة بكفاءة وفعالية تجعل تطبيقه أكثر من ضرورة في البنوك الجزائرية ، وعلى أمل تحقيق ذلك بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- تبني نظام مراقبة التسيير في بنك الفلاحة و التنمية الريفية عن قناعة و إعطائه المكانة الملائمة في الهيكل التنظيمي من أجل ضمان سلطات أكبر و إمكانية تحرك أفضل.
 - من يتولى منصب مراقب التسيير عليه أن يقوم بتصحيح المفاهيم حول مراقبة التسيير بأنه يساعد على تحقيق الأهداف ، وليس عملية تفتيش.
 - العمل على خلق نظام اتصالات فعال يسمح بسرمان المعلومات في مختلف الاتجاهات و المتابعة الدقيقة للمحيط الداخلي و الخارجي وكذا استغلال الفرص.
 - تجميع أدوات الرقابة وجعلها متكاملة من أجل الوفاء بالعرض الموضوعة من أجله ، وهذا لن يتأتى إلا في ظل نظام مراقبة التسيير يضمن الاستغلال الأمثل لنتائجها ضمن مسار يربط بينها و بين الأهداف المسطرة.
 - تحديد المسؤوليات بدقة وتوزيع السلطة بشكل مطابق لها ، وكذا تحفيز المسؤولين و حثهم على تأدية واجباتهم على أكمل وجه وذلك بوضع نظام للحوافز من أجل تحسين أدائهم ومن ثم تحقيق أهداف البنك.
 - تنظيم لوحات القيادة لجميع مراكز المسؤولية و التكاليف من أجل المتابعة الدقيقة لجميع نشاطات البنك و من ثم تحديد الانحرافات ودراستها و تحديد المسؤوليات.

الاجماع

- الكتب العربية:

- 1- مدخل الى مراقبة التسيير. هواري معراج . ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر . 2011 .
- 2- المحاسبة التحليلية و تقنيات مراقبة التسيير . ناصر دادي عدون. الجزء الثاني، قسنطينة، 1988.
- 3- مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. ناصر دادي عدون و معزوي ليندة و لهواسي هجيرة . الجزائر دار الحمديّة العامة . 2004 .
- 4- مراقبة التسيير في المؤسسة . محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام . شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية . 2012 .
- 5- مبادئ التسيير و المحاسبة التحليلية . عمر بوخزار . مطبعة أمزيان . الجزائر 1988 .
- 6- الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، فرкос محمد ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2001 .
- 7- نظم المعلومات الادارية . صونيا محمد الكبرى. الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الاسكندرية ، 1997 .
- 8- رشيد مازن فارس رشيد . تقييم الأداء . الأسس النظرية و التطبيقات العملية . مكتبة العيكان . الرياض.2001.
- 9- أبو لبدة . قياس الأداء . مطبوعات جامعة الامارات العربية المتحدة . الطبعة الأولى . الامارات . 2003 .
- 10- التحليل المالي و ادارة الأموال . د أبو الفتوح علي فضالة . دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ، 1999 .
- 11- محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة . إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد . الطبعة الأولى . دار أسامة لنشر و التوزيع ، عمان 2013 .
- 12- نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية . معالي فهمي حيدر ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002 .
- 13- عبد الملّك مزهودة ، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية " ، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001 .

- مجالات و رسائل الدكتوراه و الماجستير:

- 14- مرابط نوال . أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفظال - ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تسيير /قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2006 .
- 15- درويش حسناء . نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ABC واهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص " بتقرت : "رسالة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير "قسم علوم التسيير" ورقلة" 2011.
- 16- محمد الصغير قريشي ،واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة ،عدد 09/2011.
- 17- عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، فرع . التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002 .
- 18- قورين حاج قويدر . دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة الأعمال . جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير . 2007 .
- 19- سملاي يحضيه . الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد" 23/22 أبريل 2003 . إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية . جامعة ورقلة .
- 20- الطاهر أبوطالب ، مراقبة التسيير في قطاع البنوك ، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر، 2002.
- 21- هباج عبد الحمان . أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية . مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير . ورقلة 2012.

الكتب الأجنبية:

22- Norbert Guedj . le contrôle de gestion . ED d'organisation.1995

23- Michel Gervais . Contrôle de gestion . Economica . 2009.

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

25- Nicolas Berland, Yves de Rongé . Contrôle de gestion . Pearson .2013.

الاصحاح

رئيس مدير عام

أمانة المديرية

المفتشية العامة

اللجان

مديرية الشؤون الدولية

المجالس

المجالس

المديرية العامة
المساعدة للموارد،
القروض والتحويل

المديرية العامة المساعدة
للإعلام الآلي، المحاسبة
والخزينة

المديرية العامة
المساعدة للإدارة
والوسائل

قسم الشؤون الدولية

مديرية العمليات التقنية
مع الخارج

مديرية تمويل
المؤسسات الكبرى

مديرية الإعلام الآلي
المركزي

مديرية المستخدمين

مديرية العلاقات
الدولية

مديرية تمويل
المؤسسات المتوسطة
والصغيرة

مديرية الإعلام الآلي
شبكة الإستغلال

مديرية إعادة تأهيل
الموارد البشرية

مديرية المراقبة
والإحصائيات

مديرية تمويل
النشاطات الفلاحية

مديرية الإرسال عن
بعد وصيانة الإعلام
الآلي

مديرية التنظيم
الدراسات القانونية
والمنازعات

مديرية التسويق
والتنمية

مديرية المحاسبة
العامة

مديرية المسائل
العامة

فروع

مديرية المتابعة
والتحويل

مديرية الخزينة

مديرية تقدير
المراقبة

وكالات

الإدارة العامة

سكرتاريا

المصلحة العامة

مديرية فرعية للمحاسبة

مصلحة العملة الصعبة

مصلحة الضرائب

مصلحة الميزانية

مصلحة الزبائن

مديرية فرعية للمراقبة والمحاسبة

مصلحة ارتباط الفروع

مصلحة الموجودات

مصلحة التعهدات

الملخص:

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

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