جـــامـــعـــة عبد الحميد ابـــن بـــاديس

كليـــة العلـــوم الإقتصاديـــة والتجاريـــة و علوم التسييـــر

قسم العلوم المالية و المحاسبية

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم المالية و المحاسبة

التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة إتحاد التعاونيات الفلاحية–مستغانم–

مقدمة من طرف الطالبة :

قندوز بتول

تحت إشراف الأستاذ :

بن حمو عبدالله

أساتذة اللجنة المناقشة

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مدوري نور الدين	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مقررا	بن حمو عبد الله	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مناقشا	ولد سعيد محمد	أستاذ مساعد أ	مستغانم

السنة الجامعية : 2018–2019

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالد تغمده الله برحمته

و إلى الوالدة الكريمة

إلى أخواتي زوبيدة و هاجر و إلى كل من ساندني إلى بلوغ الهدف المسطر و إلى كل الأصدقاء و الأحباب و أخص

بالذكر صديقتي جميلة

و إلى أساتذتي الكرام و كل رفقاء الدراسة

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا على إنجاز هذا العمل

أتوجه بجزيل الشكر إلى المشرف الفاضل بن حمو عبد الله على جهوده و نصائحه القيمة كما لا أنسى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل

و لا تفوتني أن أشكر موظفي مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية

قائمة المحتويات

البيان	الصفحة
الإهداء	–
كلمة شكر و تقديم	–
قائمة المحتويات	–
قائمة الأشكال و الجداول	–
مقدمة	أ-و
الفصل الأول :مدخل إلى مراقبة التسيير	27-1
تمهيد	2
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير	3
المطلب الأول :التطور التاريخي لمراقبة التسيير	6-3
المطلب الثاني :مفهوم و خصائص مراقبة التسيير	11-7
المطلب الثالث : أهمية و أهداف مراقبة التسيير	15-12
المبحث الثاني :أنواع و خصائص و مكونات مراقبة التسيير ووظائفها	27-16
المطلب الأول :أنواع مراقبة التسيير	19-16
المطلب الثاني :أنماط الإرتباط الهرمي	24-20
المطلب الثالث : وظائف و شروط فعالية ومراقبة التسيير	26-24
الخلاصة	27
الفصل الثاني :أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية	54-29
تمهيد	29
المبحث الأول : الأدوات التقليدية	30
المطلب الأول : نظام المعلومات	31-30

المطلب الثاني : المحاسبة العامة	36-32
المطلب الثالث : المحاسبة التحليلية	45-37
المبحث الثاني :الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير	46
المطلب الأول : التحليل المالي	47-46
المطلب الثاني : الموازنات التقليدية	49-48
المطلب الثالث : لوحة القيادة	53-50
الخلاصة	54
الفصل الثالث :دراسة حالة التعاونية الفلاحية	72-56
المبحث الأول :تقديم عام للمؤسسة "إتحاد التعاونيات الفلاحية (UCA)	57
المطلب الاول : تعريف المؤسسة و تحديد أهدافها	57
المطلب الثاني : تحديد الهيكل التنظيمي	58
المطلب الثالث :أقسام المؤسسة	63-59
المبحث الثاني : الأدوات المستخدمة	64
المطلب الأول: أدوات الدراسة	65-64
المطلب الثاني : مراحل و ادوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة	69-65
المطلب الثالث :مناقشة ما توصلت إليه الدراسة الميدانية	71-70
خلاصة	72
الخاتمة	76-74
قائمة المراجع	80-77
الملاحق	–
الملخص	–

قائمة الجداول :

رقم الجدول	البيان	الصفحة
(1-1)	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	03
(1-3)	الميزانية المختصرة	67

قائمة الأشكال :

الرقم	البيان	الصفحة
(2-1)	يوضح مكونات مراقبة التسيير	04
(2-1)	مفاهيم إرتكاز مراقبة التسيير	06
(3-1)	مفهوم مراقبة التسيير	07
(4-1)	أهداف مراقبة التسيير	11
(5-1)	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	15
(6-1)	مراقبة التسيير مرتبطة كمباشرة بالمديرية الوظيفية	15
(7-1)	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	16
(8-2)	مراحل إعداد لوحة القيادة	41
(3-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة	68

يتوقف نجاح أي مؤسسة إقتصادية في تحقيق أهدافها على مدى تحكمها في تسيير مواردها المادية و المالية و البشرية المتاحة ،وحسن إدارتها لعلاقاتها مع متعامليها سواء الداخلين أو الخارجين ،و بما أن النمو و التوسع يعتبر شيئا أساسيا تسعى كل المؤسسات إلى تحقيقه ،باعتبار تعدد وظائفها و إختلاف أنشطتها الممارسة تبعا للقطاع الذي تنتمي إليه ،فهي تعتمد على السياسات المثلى و المناهج العلمية و الطاقة البشرية و المادية لإنتاج السلع و تقديم الخدمات الكفيلة بتحقيق الأهداف المسطرة .

فقد عرفت المؤسسات الإقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة و التسيير ،لذلك يعتبر التعرف على إنجازاتها ووظائفها من بين الإنشغالات الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير ،التي تعتمد على معلومات تشغيلية و أخرى أنية و التي تعتبر من العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها .

ما يمكن ملاحظته أن تقنيات مراقبة التسيير قد تطورت في الواقع ،تبعا للحاجة إلى حل المشاكل الناجمة عن إنتشار و إتساع النشاط الإقتصادي و الأزمات الإقتصادية ،لذلك إستوجب ظهور أدوات حديثة لمراقبة التسيير تعمل على تزويد المديرين و المسيرين بشكل دوري بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة و تساعد على إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و الملائمة و ذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة .

و هذا ما دفع بالمؤسسات الجزائرية إلى السعي نحو إحداث تغيرات عديدة على مستوى وسائلها ،وطرق تسييرها بغية تحقيق أداء أفضل مما هو عليه ،ونظرا لكون نظام مراقبة التسيير واحد من بين الأليات الحديثة المستخدمة لتحسين أداء المؤسسات ،فقد أصبح من الضروري على المؤسسات الوطنية التطلع إلى إستخدام أدوات حديثة في مراقبة التسيير عوض الإكتفاءبالإعتماد على الأدوات التقليدية .

في هذا السياق و لتسليط الضوء على الدور المهم الذي تلعبه وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية من خلال أدواتها المختلفة .

طرح الإشكالية :

-مامدى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؟

ويندرج ضمن هذه الاشكالية مجموعة من الاشكاليات الفرعية:

-ما هي أهمية و دور نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لولاية مستغانم ؟

-هل لنظام المراقبة التسيير علاقة بوظائف المؤسسة الإقتصادية الجزائرية لولاية مستغانم ؟

-مامدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة ؟

فرضيات البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية :

تتمثل أهمية مراقبة التسيير في تقييم الأداء و الكشف عن الإنحرافات و ذلك بمقارنة النتائج مع الخطط و الأهداف المسطرة

تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة بالإعتماد على أدوات مختلفة منها التقليدية و أخرى حديثة

يتم تطبيق أدوات مراقبة التسيير حيث تستخدم المؤسسة بعض أدوات التسيير التقليدية من أجل التحكم في العملية التسييرية

أسباب إختيار الموضوع :

توجد عدة أسباب دفعت إلى إختيار موضوع هذه الدراسة منها :

أ-أسباب ذاتية:تتمثل في:

هذا الموضوع يندرج ضمن التخصص العلمي

الميل الشخصي إلى موضوع مراقبة التسيير

ب-أسباب موضوعية :تتمثل في :

أهمية موضوع مراقبة التسيير في المؤسسة

الرغبة في معرفة مراقبة التسيير كأداة تضمن التحكم في التسيير

محاولة الإطلاع على أهم الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير ،ومساهمتها في التنسيق بين وظائف المؤسسة

معرفة ما مدى تواجد هذا الموضوع في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و التشجيع على الإهتمام بتطبيقه .

أهداف و أهمية الدراسة :

1-تسليط الضوء على أدوات مراقبة التسيير التقليدية و الحديثة الموجودة في المؤسسات الجزائرية

2-التعرف على أسباب عدم إهتمام أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق أدوات مراقبة التسيير

3-دراسة أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

4-الخروج ببعض التوصيات و الإقتراحات التي قد تؤدي إلى تحفيز المؤسسات الجزائرية على تطبيق أدوات مراقبة التسيير لاسيما الحديثة منها .

منهج الدراسة :

تماشيا مع طبيعة الموضوع و الإشكالية المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ،الذي يهدف إلى جمع الحقائق و البيانات عن ظاهرة أو موقف معين ،لمحاولة الوصول إلى معرفة مدى تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ،وذلك بالإعتماد على العديد من الكتب و الإطلاع على بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة .

و منهج دراسة حالة في الجانب الميداني للدراسة و ذلك لمحاولة إسقاط الجانب النظري على واقع التعاونية الفلاحية و محاولة تفسير النتائج المتوصل إليها .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تمت الدراسة في التعاونية الفلاحية للحبوب

الحدود الزمانية : لغرض الإلمام بموضوع الدراسة تم إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني و ذلكبالتربص لمدة ستة أشهر في المؤسسة محل الدراسة .

الدراسات السابقة :

من بين الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع :

أ-دراسة صفاء لشهب : مذكرة ماجيستر بعنوان نظام مراقبة التسيير و علاقته بإتخاذ القرارات ،جامعة الجزائر ،سنة 2005-2006 ،حيث هدفت الدراسة الى التعرف على نظام المراقبة التسيير و كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات و مدى أهميته في رفع و تحسين أداء المؤسسة ،من خلال وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الإنحرافات و تفسيرها .

و أهم ماتوصلت إليه الدراسة أن مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل تستهدف تجديد الطاقات من أجل الإستخدام الأمثل للموارد و تصحيح الأخطاء و الإنحرافات ،تنمية معلومات المسيرين من خلال رفع كفاءة الأفراد و تحسين أداء المؤسسة ككل ، بالإضافة إلى تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الأدوات التي تستعمل كتقنيات تسمح بتخطيط الأداء و كذلك متابعته و الحكم عليه بعد تنفيذه .

ب-دراسة نعيمة يحياوي :أطروحة دكتوراه بعنوان :"أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق " جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،سنة 2008 -2010 ،حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مكانة

مراقبة التسيير في المؤسسة و إبراز أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير التقليدية و الحديثة كما يتم الإستعانة بها في عملية التخطيط و تقييم الأداء .

و أهم ما توصل إليه البحث إبراز الدور الفعال الذي لعبه المحيط في تحديد أدوات التخطيط و التقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات ،وكذلك التطورات التيس عرفتها مراقبة التسيير و التحولات التي مست أدوات التسيير التقليدي ،منخ لال إبتكار أساليب و أدوات ساعدت في إختيار المعالم و المؤشرات التي تقيس و تحسن الأداء و تبحث عن المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات و تقييم الأداء .

ج- دراسة محمد الصغير قريشي ،مجلة الباحث ،بعنوان " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة " ،جامعة ورقلة ،سنة 2011،حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،وطبيعة الأدوات التي تستخدمها في مجال الرقابة و مدى التحديث الذي وصلت غليه لتعزيز قدرتها التنافسية .

و قد خلصت الدراسة الى ان هذه المؤسسات لا تستخدم الأدوات الرقابية الحديثة ،بل تعتمد في أغلبها على الأسلوب التقليدي المبني على نظام المعلومات المحاسبي ،وهذا بسبب عوامل و مؤثرات داخلية و خارجية و إنتهت الدراسة بتقديم مقترح يمكن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من تحسين واقعها في مجال مراقبة التسيير .

فكل دراسة من هذه الدراسات ربطت موضوع مراقبة التسيير بجانب معين ،أما فيما يخص هذه الدراسة فقد تناولت الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير و إستخدامها في التنسيق بين وظائف المؤسسة ،مهتمة بذلك بالهيكل الوظيفي للمؤسسة .

هيكل الدراسة :

لانجاز هذه الدراسة و معالجة إشكالية البحث و سعيا لتأكيد صحة الفرضيات المطروحة في هذهالدراسة ثم تقسيم هيكل الموضوع الى جانبين ،جانب نظري يضم الفصلين الاول و الثاني و جانب تطبيقي يضم الفصل الثالث .

حيث يتناول الفصل الأول مدخل إلى مراقبة التسيير و يحتوي هذا الفصل على مبحثين حيث يضم الفصل الأول الايطار المفاهيمي لمراقبة التسيير أما المبحث الثاني خصص لأنواع و مكونات مراقبة التسيير ووظائفها .

و بالنسبة للفصل الثاني تم التطرق فيه غلى أدوات مراقبة التسيي و يحتوي هذا الفصل على مبحثين حيث يضم المبحث الأول الأدوات التقليدية أما المبحث الثاني الأدوات الحديثة .

بالإضافة إلى الفصل الثالث الذي يتناول دراسة حالة التعاونية الفلاحية ،مستغانم حيث يضم المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة "إتحاد التعاونية الفلاحية " أما المبحث الثاني الأدوات المستخدمة .

صعوبات الدراسة :

لقد واجهت هذه الدراسة عدة صعوبات نذكر منها :

- ✓ صعوبة الحصول على بعض المعلومات من قبل المؤسسة محل الدراسة
- ✓ قلة و محدودية المراجع المتواجدة في الجامعة
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات و الوثائق اللازمة لاعداد هذا البحث بسبب نقص هذه الوثائق .

تمهيد:

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل و الكلمة الفرنسية contrôle de gestion،و التي يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني (التحقيق و التدقيق في مدى احترام المعايير ، العقوبة) و مثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص و يبعدها كليا عن هدفها و اتجاهها الصحيح.

أما في الشرق العربي فيطلق عليها الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارة و التي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (أكثر تحديدا من أمريكا الشمالية) Management control و التي تعني (القيادة و التحكم في التسيير) و المتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية و البيع بدهاء، و مثل هذا المعنى سيزول الخوف و يشعر الأشخاص بالأمان و يجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك، و بالتالي سيتجاوزون قاعدة و خلية مراقبة التسيير.

و لتوضيح ذلك تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: الإيطار المفاهيمي لمراقبة التسيير**
- **المبحث الثاني: أنواع ومكونات مراقبة التسيير ووظائفها**

المبحث الأول: الإيطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير من الوظائف حديثة النشأة حيث ظهرت في الو-م-أ خلال الفترة الفاصلة بين الحربين العالميتين .ويمكن القول أن أحداث وظيفة مراقبة التسيير ترجع إلى إنشاء معهد مراقبي التسيير سنة 1931 بالولايات المتحدة الأمريكية وبدأت الوظيفة بالتطور بصورة فعالة بعد الحرب العالمية الثانية حيث نقل هذا التطور من الولايات المتحدة الأمريكية إلى أوروبا وأصبحت المؤسسات تعطي أهمية متزايدة لهذه الوظيفة، لذلك سنحاول تسليط الضوء على هذه الظاهرة من خلال التطرق إلى مفهوم و نشأة و أنواع مراقبة التسيير.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي :[1]

1- **المرحلة الأولى** :في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة **المالية** "في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط و المنتجات المحققة و المباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاعت النسب و تطورت داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة في مؤسسة **"Dupont"** سنة 1970 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

2- **المرحلة الثانية** :تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف "**Sloam**" والذي **وضع" ميكانيزمات التنظيم** "وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

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

[1] هواري معراج ،**مدخل إلى مراقبة التسيير** ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2011،ص 5

استراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطي عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

4- **المرحلة الرابعة** :هذه المرحلة تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير والتي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية [1]

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

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

تصور المؤسسة	
النظرة الكلاسيكية	1. مراقبة محاسبية، و مالية 2. مركزة على التحقيق 3. تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	4. مراقبة اجتماعية-اقتصادية 5. مشاركة، تحفيز 6. اتصال
التقارب النظامي و التنظيمي	7. قيادة المنظمة 8. مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية 9. علاقة: هيكلة، أهداف، أداءات 10. علاقة: اتصال معلومات، أداء

المصدر: عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير، أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة الماجيستير ،جامعة الجزائر،2002/2001

[1] ناصر دادي عدون و معزوي ليندة و لهواسي هجيرة . **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية** .الجزائر دار المحمدية العامة . 2004 . ص6

✓ ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، و يرجع ذلك إلى فترة ما بين الحربين العالميتين لكن انتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية و ذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائداً في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف و تحديد المسؤوليات.

✓ و يمكن ملاحظة أن تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت و تتطور تبعاً للحاجة إلى المشاكل المصادفة و المتولدة من انتشار و اتساع النشاط الاقتصادي و الأزمات الاقتصادية ابتداء من المحاسبة العامة التي ظهرت بشكلها الأقرب إلى الحالي في إيطاليا في القرن 15 ثم انتشرت عبر العالم قبل أن تأخذ الولايات المتحدة الريادة في تحسين و تطبيق عدد من التقنيات الكمية في التسيير[1] . و في هذا الإطار أسست مراقبة التسيير و كانت المحاسبة و أدواتها دعائم لها .و شيئا فشيئاً بدأ مجال نشاطها يتسع و بدأت الدراسات تنتشر في البحث عن تحديد أهداف و وظائف و وسائل مراقبة التسيير فحسب خماخم فإن أول شكل لمراقبة التسيير كان يهتم بالمراقبة المحاسبة و كان دور مراقب التسيير يتماثل مع دور الخبير المحاسبي .ثم تطورت وأصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل، إنتاج توظيف و لها صلة مباشرة مع المسيرين إذا تمددهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة، كما أشار **THIEART** إلى التطور التاريخي لمراقبة التسيير من خلال مرحلتين[2]:

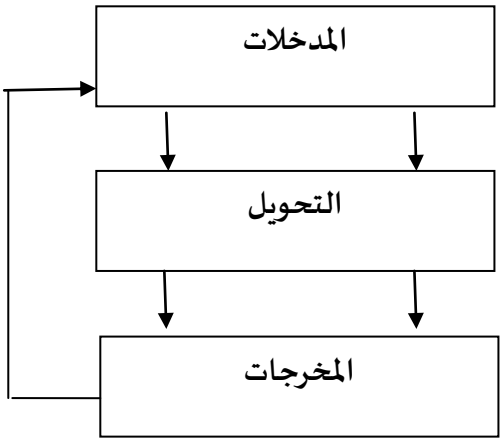
-**المرحلة الأولى** :(المدرسة الكلاسيكية) ترى هذه المدرسة أن المراقبة تعتمد أساساً على التقييم الهام إلى أجزائها الأساسية و تحديد الطرق العلمية للعمل، وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة .وقاد هذه المدرسة كل من المفكرين تايلور و فايول.

-**المرحلة الثانية**: و هي ترتبط بظهور مفهوم La cybernétiqueالذي عرف بأنه الاتصال والمراقبة داخل الأنظمة . و تتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسي و هي موضحة في الشكل الاتي :

[1] ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية،الجزائر،2000،ص 7

[2] ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، 2004 ،ص 13

الشكل رقم (1-2):يوضح مكونات مراقبة التسيير



المصدر: **ناصر** دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ،مرجع سبق ذكره، ص 13

أ- **المدخلات** :تتمثل في عناصر المحيط (عوامل الإنتاج)، و التي تدخل لتستعمل في النظام و تؤثر عليه و تعرف بمدخلات المتغيرات.

ب- **المخرجات** :و هو ما يخرجه النظام نتيجة حركته أو نشاطه

ت- **التحويل** :يتمثل في تحويل المدخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية للنظام و تحويلها إلى مخرجات.

و مما سبق فإن تحقيق أهداف أي نظام يستلزم وجود علاقات الاتصال بين مختلف العناصر المكونة له ووجود نظام للرقابة الداخلية. و حسب مفهوم Cybernétique فإن الأنظمة تراقب نفسها عن طريق ردود الأفعال اللاحقة أو البعدية، فالمراقبة من هذا المنطلق تتم بصفة الآلية، فالمراقبة وفقا لهذا المنظور خلافاً لاتجاه الكلاسيكي الذي يرى أن المراقبة تتم داخل نطاق مغلق، تتم على نطاق مفتوح في تطور دائم لكن بطريقة آلية

المطلب الثاني: مفهوم و خصائص مراقبة التسيير

أولا: مفهوم مراقبة التسيير

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم عمل ما من خلال نسق معين (معلومات- قرارات- إجراءات- مراقبة النتائج)وتعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية التي تمارسها المنظمات المختلفة، وهي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في : التخطيط ، التنظيم ، التنسيق، التنفيذ ، الرقابة.

وقد حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين لما ينطوي عليه هذا المفهوم من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة. فقد عرفها البعض بأنها " الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما خطط لها ، وذلك بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب وبالموارد المحددة .[1]

كما تعرف الرقابة بأنها " متابعة عمليات التنفيذ لتبين مدى تحقيق الأهداف المراد إدراكها في وقتها.

وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها ، والوصول بالإدارة إلى أكبر كفاءة ممكنة .[2]

أما KHEMAKHEM.A فيعرف مراقبة التسيير على أنها" مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحريك الفعال و المستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان."[3]

ويرى البعض الآخر أن الرقابة " نسق متكامل يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات وأخيرا تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها."

كما يعرفه j.l.ardoun. M.michel et l.jschmid:"مراقبة التسيير هي مجموع الأعمال و الإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة "[4]

[1] محمد عبد الفتاح ياغي، " الرقابة في الإدارة العامة "، (ط) 2 ، عمان الأردن ، مركز أحمد ياسين الفني ، 1994 ،ص16

[2] محمد حسين أحمد حسن ، " الرقابة الداخلية أداة لتقييم الأداء " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلوان آلية التجارة و إدارة الأعمال، 1981،ص 07

[3] A.khemakhem, "dynamique de contrôle de gestion , éd dunod" , france , 1977 , p14.

[4] Anne Marie Keiser , **contrôle de gestion** , OP –CIT ,P:13

حسب **Dearden Anthony** :" فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه الحصول على الموارد و استغلالها بفعالية و كفاءة لتحقيق أهداف المنظمة "[1]

" تعتبر مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم"[2]

فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة والتأكد من تحقيقها، فهي التي تسمح بالتأكد من الإستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.

إذا، من خلال المفاهيم السابقة لمراقبة التسيير نخرج بعدة ملاحظات نوجزها في الآتي:

-كثير من التعاريف تركز على كون مراقبة التسيير وظيفة إدارية تمارسها الإدارة؛

-أن وظيفة مراقبة التسيير تتطلب ضرورة وجود معايير رقابية تتخذ لمقارنة الأداء الفعلي به؛

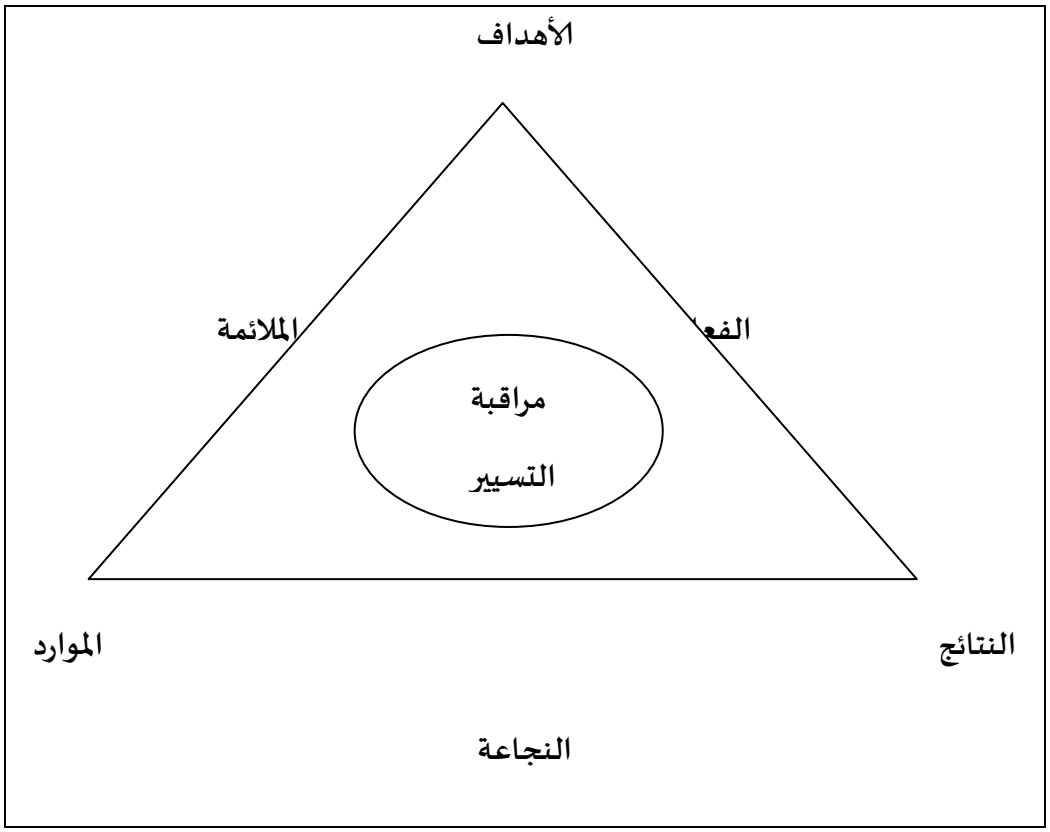
- أنها وظيفة تتطلب تحديدا واضحا للأهداف المراد تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية بالوحدة مع تحديد الموارد التي يجب استخدامها لتحقيق الهدف المطلوب .ويتطلب ذلك أن يتم الربط بين الأهداف المحددة والنتائج المحققة والموارد المستخدمة في الأداء الفعلي لضمان فعالية ال رقابة .وهي ما تسمى بمحاسبة المسؤولية حيث تتم الرقابة عن طريق مساءلة كل فرد ومحاسبته عن عناصر التكاليف التي تحدث بمعرفته وتدخل في نطاق تحكمه ومسؤوليته وهي ما تسمى " مراكز المسؤولية " وتتم المساءلة والمحاسبة وفقا للخطط الموضوعة مقدما لهذا الفرد وما تتضمنه هذه الخطة من برامج أداء ومعدلات جودة ومعايير تكلفة؛

-تتطلب وظيفة مراقبة التسيير وسائل مادية وبشرية ونظام معلومات لجمع البيانات التفصيلية والمتعددة لمختلف أوجه النشاط للوصول إلى مدى تحقيق مراكز المسؤولية للأهداف المنوطة.

[1] C.Alazard et S.Seperi , contrôle de gestion manuel et application ,3eme,Edition ,DUNOD ,paris ,1996 ,P:06

[2] محمد خليل و عبد الحميد أحمد و مبني عبد السلام ، **مراقبة التسيير في المؤسسة** ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية ،2012، ص 4

الشكل (1-2): مفاهيم ارتكاز مراقبة التسيير



SOURCE :H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL ; "le contrôle de gestion" ; édition ELLIPES ; paris ; 2001 ;p :06

ويكمن شرح المفاهيم التي يرتكز عليها نظام مراقبة التسيير كما يلي[1]:

الفعالية: تعني مقارنة النتائج بالأهداف.

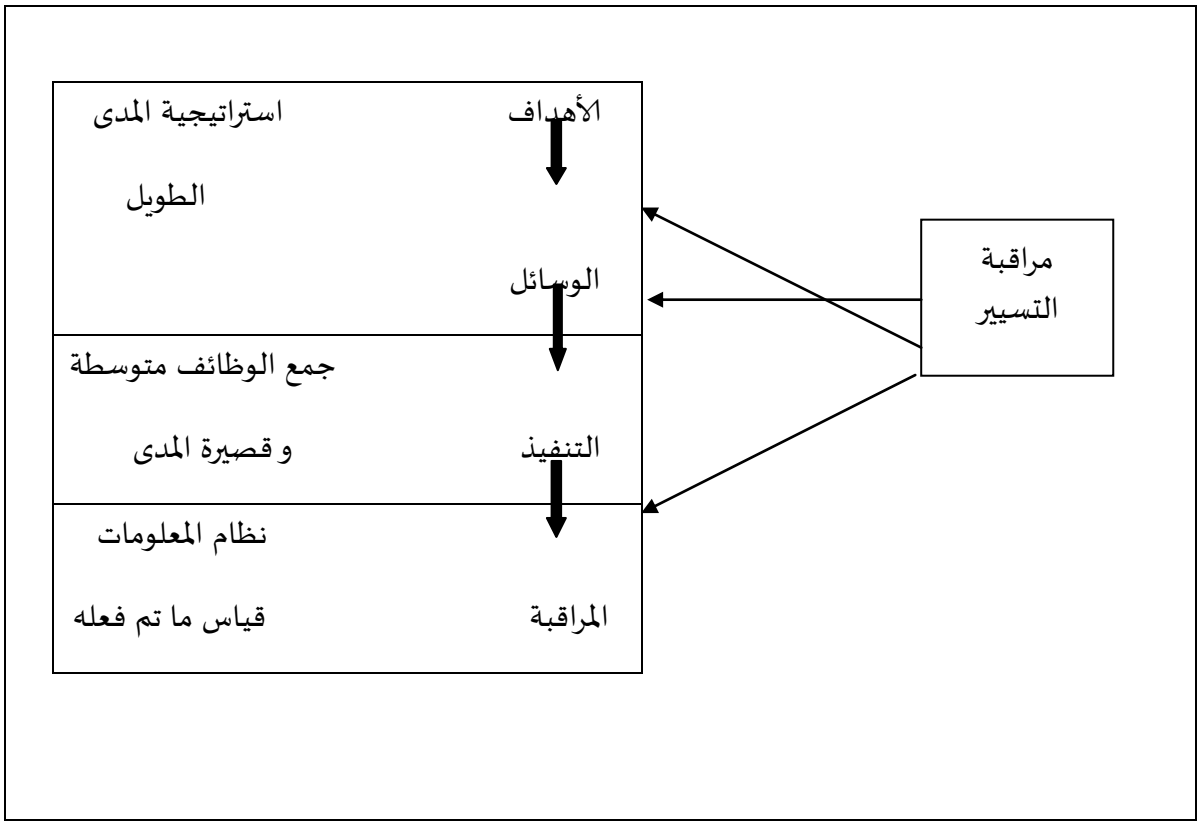
الكفاءة: تعني مقارنة النتائج بالوسائل.

الملاءمة: هي مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

النجاعة: هي مقارنة النتائج المحققة بالوسائل (الموارد) المستخدمين

[1] ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر،2003، ص11.

الشكل رقم (1-3): مفهوم مراقبة التسيير



Source : ALAZARD.C et SEPARI.S;" le contrôle de gestion manuel et application ", 3eme Edition, DUNOD, paris, 1996.p :07

ثانيا: خصائص مراقبة التسيير

من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص الخصائص التالية :[1]

- مراقبة التسيير ليست عملية معزولة مؤقتة بل هي مسار دائم للتأكد والتحكم في التسيير .
- لهذا المسار طبيعة هادفة بحيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط .و المعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة، وتكون بذلك حافزا ودافعا للعمل كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسبا لقياس النتائج والحكم على الأداء؛ لمختلف الأفراد المتكونة منهم المؤسسة أهداف مختلفة بحسب الاختصاصات والمهام، تسعى كلها منسجمة والى

[2] حسيني سفيان عبد القادر ، " دور مراقبة التسيير ف التحكم للأداء المالي للبنك " ،مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة 2014-2015 .،ص 17

تحقيق غاية مشتركة وهي حياة المؤسسة وتطويرها وهذا مرتبط بمدى تحقيق أهدافها ولهذا وجب التحكم في أداء هذه المجموعة عن طريق مراقبة التسيير.

- يجمع مصطلح مراقبة التسيير بين مفهومين يميزا نها هما:

✓ المراقبة بمعنى التحكم: أي انها القدرة على أن تجعل شيئا ما يتصرف على النحو الذي تريده أن يكون؛

✓ ا لمراقبة بمعنى العقاب و الثواب

- مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية وخلفية للأداء، يظهر هذا جليا من خلال مسارها، لها مهام في الإطار
- التقديري (الخطط والميزانيات التقديرية)تتابع النشاطات والتنفيذ وتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء أي مراقبة لاحقة باستخدام لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية؛
- تستدعي مراقبة التسيير المشاركة الفعالة لكل المسؤولين بحيث تعود نسبة كبيرة من كفاءة النظام إلى شرط أساسي وهو تصميم ووضع النظام بإتقان ومشاركة كافة مسؤولي المؤسسة.
- تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة والتي تشمل الإدارة على كافة مستوياتها و رؤساء الأقسام و المسيرين فيها وتصدر مراقبة التسيير تقارير ومعلومات داخلية تفصيلية طبقا لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة وفي أي وقت؛
- تعتمد مراقبة التسيير في تقديمها للمعلومات على الخبراء في مجالات المحاسبة والتمويل والتسويق والإدارة والإنتاج وغيرها. ولا يتم تدقيقها من جهة محايدة، ولا تخضع مراقبة التسيير لقواعد وقوانين وأنظمة محددة

المطلب الثالث: أهمية و اهداف مراقبة التسيير

أولا: أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية[1]:

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 ملاءتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن

[1] 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 ص31

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 الإنجاز وتقييمه.

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 .

2-أهداف مراقبة التسيير

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة و فعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد إن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

-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 العمليين على التعلم و التدرب و تحسين الأداء.

-تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.

[1] ناصر دادي عدون و معزوي ليندة و لهواسي هجيرة . مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .الجزائر دار المحمدية العامة . 2004 . ص15

-اكتشاف الانحرافات و تحديد أسبابها و المتسببين فيها و أخد إجراءات التحسين.

-تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مسايرة الأحداث الراهنة.

-مساعدة المدراء على اتخاد القرارات.

*ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:

-تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.

-وضع النماذج في مكانها.

-تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.

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

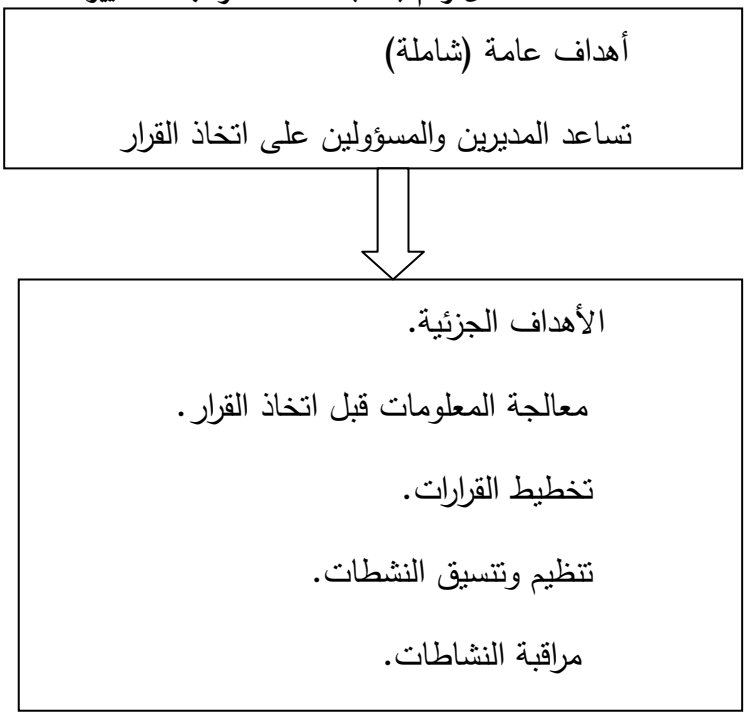
-هناك تقريبا يومياً انشقاق بين مراقبة التسيير الاستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.

-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 نظريا والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.

-الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير(اعتبارها تفتيش .)

الشكل رقم (1-4): أهداف مراقبة التسيير



Source : ALAZARD.C et SEPARI.S ; le contrôle de gestion manuel et application ; OP-CIT .p :07

المبحث الثاني: أنواع وخصائص و مكونات مراقبة التسيير و وظائفها

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، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية ،حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة التقديرية و النتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل و تعتبر مراقبة تنبؤية لأنها ترتكز 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 انجازه بالمواصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

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

[1] محمد خليل و عبد الحميد أحمد و منى عبد السلام ، **مراقبة التسيير في المؤسسة**، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية،2012 ،ص13

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 :**وهي المراقبة الذاتية أي Autocontrôleتتم 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 ويهدف هذا النوع أساساً إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
- مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط.
- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
- تقدير حصة المؤسسة في السوق.
- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

ب- **المراقبة الخارجية** :هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة 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 والتعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات :الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر...

ب- **المراقبة على الأنشطة الوظيفية** :وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل :التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

ج- **المراقبة على أداء المؤسسة الكلي** : و من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة و

[1] ناصر دادي عدون . **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره ،ص 6

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 الاستراتيجية العامة الكلية واختيار ابتهالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، والخيارات الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

ب- مراقبة التسيير :والتي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الاستراتيجية موضع وقيد التنفيذ و تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الاستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى و تكون عادة سنة. تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي و يتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة: برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها. و تقيم الأداء، و الهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل و تقليص الفوارق الفجوة.بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

وحسب bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية :

1. ضمان التوافق بين الاستراتيجية والعمليات اليومية.
2. بحث الأفراد على تطبيق استراتيجية المؤسسة.
3. تنميط 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 .وتكون 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 الاستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الاستراتيجية.[1]

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

المطلب الثاني : أنماط الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير

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

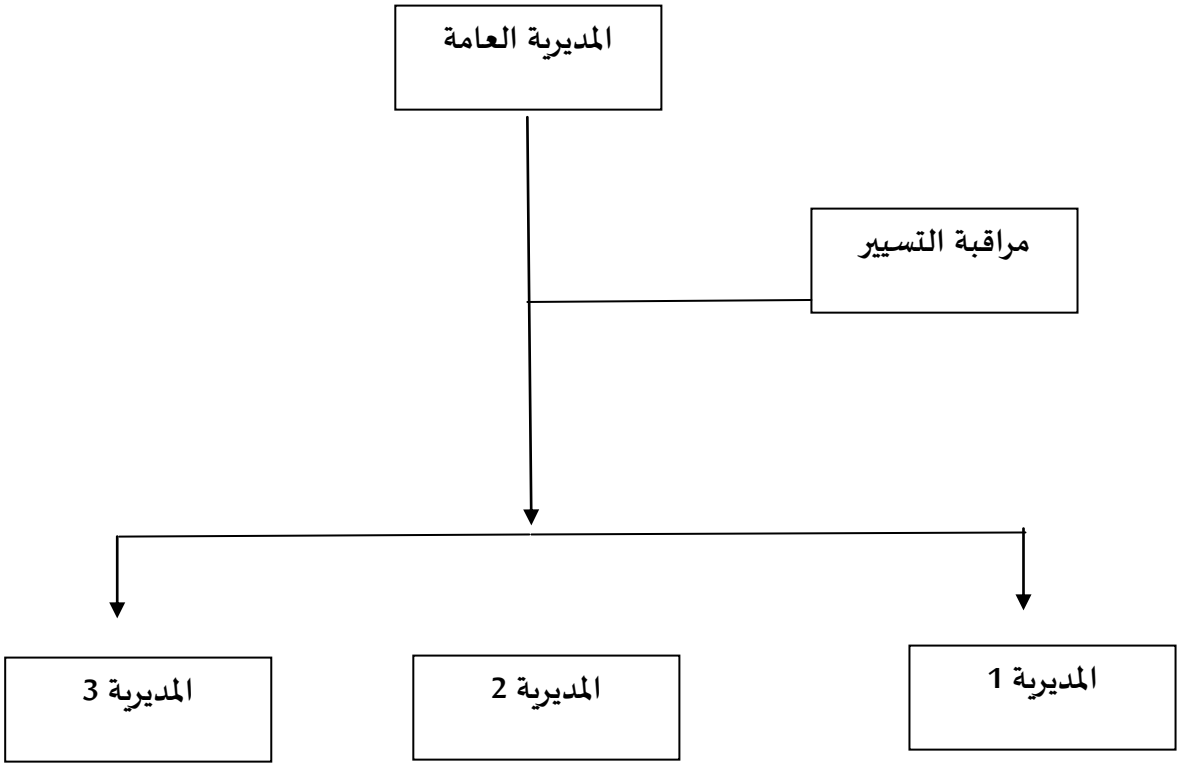
- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي)
- حجم المؤسسة
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة
- درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير و الوسائل المتاحة.

وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي:[1]

- ✓ **الحالة الأولى :مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة:**

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

الشكل رقم(1-5):مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة



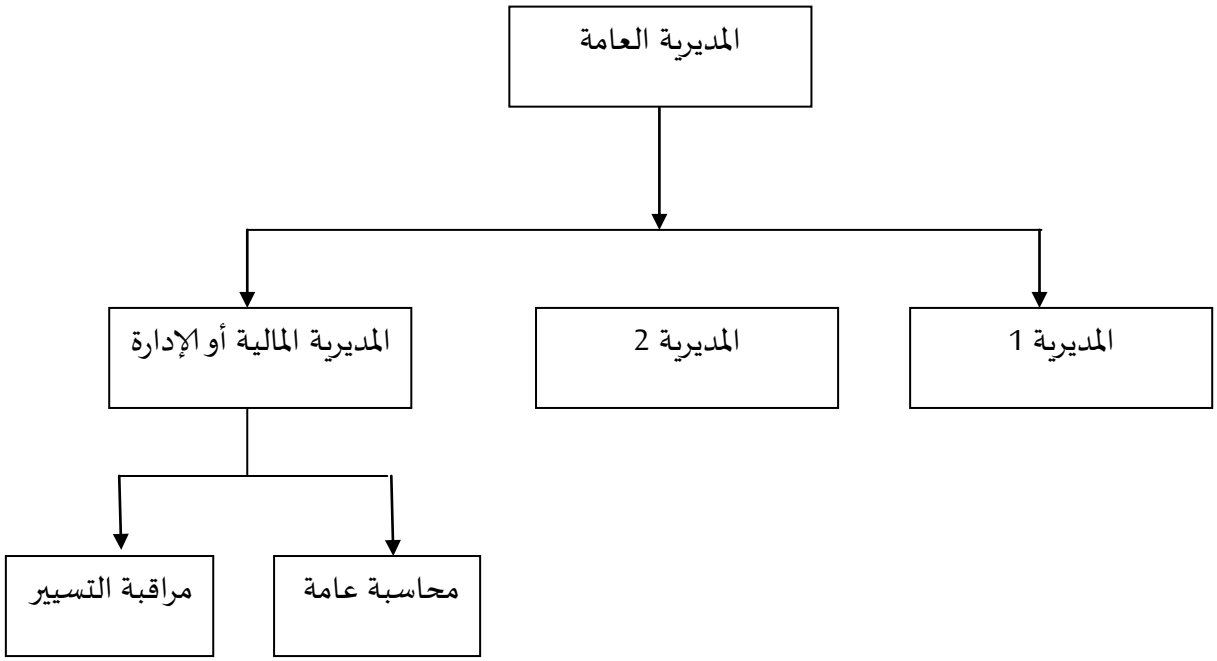
Source: Michel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit ,p69.

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب:

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

✓ **الحالة الثانية : مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية.**

الشكل رقم (1-6):مراقبة التسيير مرتبطة بالمديرية الوظيفية[1]



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, IDEM ,p69

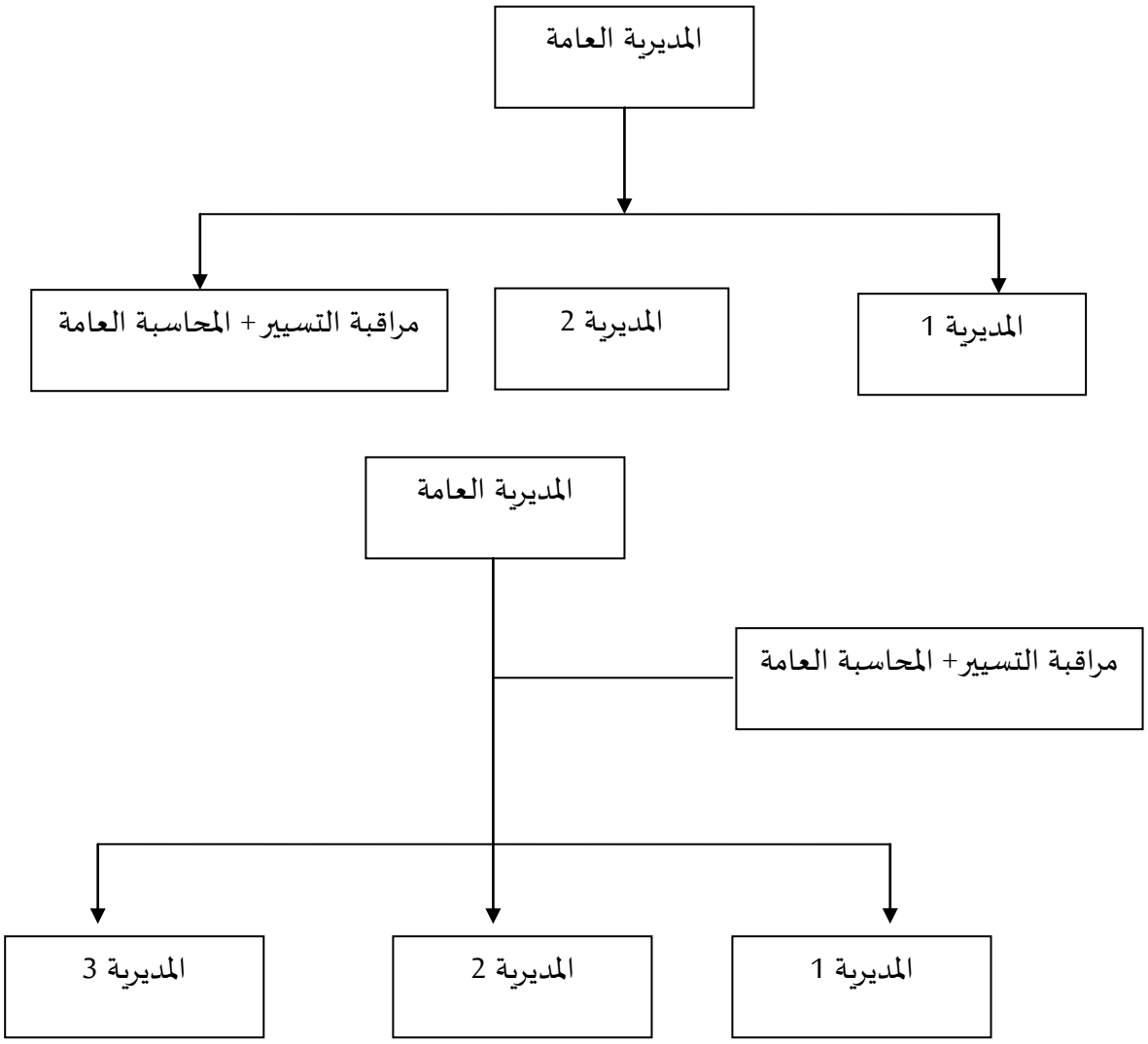
أما هذه الحالة فتتميز ب:

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

[1]

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

الشكل رقم(1-7):مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة



Source: Michel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit ,p69.

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب:

- إمكانية إرسال و تحليل فعال و سريع للمعلومات المحاسبية
- يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين.
- يوفر بناء نظام معلومات متجانس.
- حوار مدعم بين المديريات العملية
- وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير

وبفعل التطورات الحديثة، فإن على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، مما يعطي للمراقب من سلطة تدخل أكثر أهمية.حتى يقوم بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل المالية والبشرية، أيضا يقوم بتكيف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغيرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصل

المطلب الثالث: وظائف و شروط فعالية مراقبة التسيير

أولا: وظائف مراقبة التسيير

توجد ثلاث مهام تقوم بها مراقبة التسيير وتتمثل فيما يلي[1]:

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

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

[1] سعاد عقون، **نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2011-2012،ص47

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

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

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

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

ثانيا:شروط فعالية مراقبة التسيير

1-حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها :يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير.

2-سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق :إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

3-القدرة على التحفيز :النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

4-توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة :من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.

5-التركيز على استراتيجية وأهداف المؤسسة :كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو استراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة و الاستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك:مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة % 50 من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير.

خلاصة الفصل:

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

ولهذا يعمل مراقب التسيير على إيجاد علاقة دائمة بين ثلاثة عناصر للأداء هي:

الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة، والنتائج المحققة ومن ثم تحقيق المعايير الثلاثة التي ترتكز عليها مراقبة التسيير.

تمهيد :

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير ،كان لا بد من التركيز على الأدوات التي تمارسها عملية الرقابة بعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و المركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها بينما يركز البعض الآخر على قياس جزء معين من الأداء أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج ، التسويق، الأفراد...إلخ .وبالرغم من اختلاف الأدوات الرقابية في تصحيحها و فيما تقيسه فإن كلا منها يسعى إلى هدف واحد وهو تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من المعلومات الناتجة لمنع هذه الانحرافات مستقبلا.

و لتوضيح ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: الأدوات التقليدية**
- **المبحث الثاني: الأدوات الحديثة**

المبحث الأول : الأدوات التقليدية

يمكن القول أن الواجهة أو الركيزة الأساسية لمراقبة التسيير هي المحاسبة لا سيما المالية منها باعتبارها الأداة الأقرب للقيام بمتابعة ورصد التدفقات المجسدة لحركية أداء المؤسسة، سواء على المستوى الداخلي(إنتاج، صيانة، تخزين، متابعة،...الخ) أو على المستوى الخارجي(شراء، بيع، تفاوض، عقد صفقات،.....الخ.) وفيما يلي سنتطرق إلى دور المحاسبة العامة والتحليلية في مراقبة التسيير.

المطلب الأول: نظام 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[1]

ب - خصائص المعلومات[2]:

كما ذكرنا فان المعلومات تضيف الى المعرفة المرتبطة و تخفض من عدم التأكد، و تؤيد عملية اتخاذ القرارات

[1] 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 . ص3

[2] فلاح عثمان،دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، **مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي** ،في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم تجارية و علوم التسيير، دفعة 2016/2015 ،جامة مستغانم

في المنشأة ،مع دلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المنشأة أو الهدف أو الموقوف و سنوضح خصائص المعلومات فيما يلي:

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

-**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 الأخر 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 أخر لدلك 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 متقادمة حين وصولها.

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

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

المطلب الثاني:المحاسبة العامة:

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العامة :

- ✓ تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة حيث وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى، وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم وأساس مختلف التقنيات الأخرى، بما توفره من معلومات ومعطيات في المؤسسة وعلى المستوى الوطني، حيث تقدم المجامع الوطنية من الاستثمار، قيمة مضافة، ديون، وهي العناصر المستعملة في المحاسبة الوطنية .[1]
- ✓ المحاسبة فن موجه لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات وهي تقنية تقوم بجع تطبيق وتلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع (لغة الأعمال) فهي ذات قواعد وأنظمة.مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقاتها مع الغير.وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبات الأخرى .[2]

ومنه فالمحاسبة كنظام تسجيل مترابط تكون الاستعمالات هلا علاقة بالموارد التي مولتها وتكون الاستهلاكات في مستوى من المستويات مرتبطة بمخرجات المخزون .في مستوى آخر مما يجعلها وسيلة للتسيير بحيث:

-تسمح بإنتاج مؤشرات ضرورية لقيادة المؤسسة.

-تسمح بقياس أداء المؤسسة الاقتصادي والمالي.

- ✓ **النظام الإعلامي المحاسبي** :يمكن أن يعرف بمجموعة من العناصر(عتاد، برمجيات، أفراد) تمكن الحصول، معالجة، تخزين وإيصال المعلومات لهدف مساعدة الأفراد في الوظائف التنفيذية في التسيير واتخاذ القرارات فهو يقدم معلومات وفق الاحتياجات المختلفة للمستعملين .فهي عنصر أساسي لاتخاذ القرارات التسييرية في المؤسسات.[3]

[1] ناصر دادي عدون، **الإدارة والتخطيط الاستراتيجي**، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2001 ، ، ص178

[2] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير ، ج2 ،دار المحمدية،الجزائر،1988،ص 8

[3]Moussa Hamam, comptabilité générale selon l'SCF,Ed le savoir,Alger,2011,p21.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة العامة إلى: "تسجيل كل النشاطات التجارية والمالية للمؤسسة وحساب النتيجة العامة للنشاط وكذلك تبيان الذمة المالية للمؤسسة عن طريق الميزانية.ولها أهداف أخرى تتمثل أساسا فيما يلي[1]:

- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يُمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله.
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة في المؤسسة.
- توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار والتمويل.
- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساس ي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق وتقييم الأداء.

- ورغم كل المعلومات التي توفرها المحاسبة العامة، وبالرغم من أهميتها وضرورتها فإنها تبقى غير كافية للتعرف على خبايا النشاط، والإلمام بها جيدا وهذا راجع إلى عدة أسباب من بينها:[2]

1. المحاسبة العامة مجبرة على مراعاة واحترام قواعد التقويم والتسجيل.
2. تستخدم المعطيات الفعلية(المتحققة في الماضي)
3. تبتعد في بعض الأحيان عن الأسباب الاقتصادية بسبب الضرورات القانونية والجبائية.

[4] بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة**، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999 ، ص12

[1] أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة** ، الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 1990 ، ص2

4. لا تجمع الحقائق إلا في شكلها القيمي(النقدي)على الرغم من أن أبعاد فيزيائية كبيرة تشكل مقاييس محددة للنتيجة.
5. كذلك أنها تعطي نتائج إجمالية لفترة محددة ولا تعطي التفاصيل حول مختلف التكاليف وحول أسباب تغيراتها.

الفرع الثالث: وظائف المحاسبة

تهتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة إليها ويمكن إيجازها في النقاط التالية :[1]

-**تسجيل العمليات المالية** :تعتبر عملية التسجيل المحاسبي بمثابة نقطة البدء للمحاسب نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمنظمة إنتاجا ملائما للمعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على الوجه الأكمل.

-**تبويب العمليات المالية**:تعتبر الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج بيانات فمن خلال هذه العملية يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتما إلى تفادي احتمالات الأخطاء.

-**إنتاج تقارير وقياس النتائج** :تعتبر التقارير بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي تحتاج الإدارة لهذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية، كذلك يحتاج المحاسب إلى تقارير مالية دورية تسهل له مهمة قياس نتائج أعمال المنظمة ومركزها المالي.

-**تحليل النتائج وعرضها**:تعتبر هذه العملية جزءا هاما في مهمة المحاسب، وما يميزها أنها تتميز بالدورية من ناحية كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الالتزام ، وتهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة وموقفها المالي واحتمالاتها المستقبلية.

فالدور التسييري للمحاسبة يتمثل في تزويد المسيرين بجزء هام من المعلومات والمتغيرات المهمة التي تدلهم على سير المؤسسة.

[1] محمد الفيومي محمد، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993 ،ص 21

الفرع الرابع: تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

- **الأرصدة الوسيطية للتسيير**[1]

لأجل الفهم الجيد تشكيل نتيجة الدورة، يمكن حساب نتائج جزئية، على شكل هوامش.تمكن الأرصدة الوسيطية للتسيير التحليل الاقتصادي للنتيجة.ويتم تمثيل قائمة هذه الأرصدة وفق ثلاث فئات للنتائج الجزئية: نتيجة الاستغلال المالية، النتيجة خارج الاستغلال ويمكن تعميم هذا التحليل بحساب الأرصدة بشكل تنازلي ومنها الهامش الخام، القيمة المضافة، فائض الاستغلال الخام، نتيجة الاستغلال، النتيجة قبل الضريبة، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الصافية للدورة.

1- **الهامش الخام: (Marge brute)** وهو مؤشر للتسيير ضروري للمؤسسات ذات الصفة التجارية وهو يحسب كما يلي :مبيعات بضاعة - تكلفة شراء البضاعة

2- **القيمة المضافة:** (valeur ajoutée) وهو مفهوم أكثر استعمالا.تعبر عما حققته المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها وهي تحسب :إنتاج الدورة+ الهامش الخام – استهلاكات الدورة

3- **الفائض الخام للاستغلال: (l'exedent brut d'exploitation)** وهو يساوي القيمة المضافة -(ضرائب ورسوم+مصاريف المستخدمين)

4- **نتيجة الاستغلال:** (resultat d'exploitation) ويتم حسابها بتقسيم نواتج الاستغلال وأعباء الاستغلال وهي تقيس الأداء الاقتصادي لمؤسسة وتحسب : (فائض الاستغلال+مسترجعات أعباء الاستغلال+نواتج الاستغلال) – (مخصصات الإهتلاكات والمؤونات+مصاريف أخرى لاستغلال)

5- **النتيجة قبل الضريبة: (resultat courant avant impot)**ولحساب هذه النتيجة يأخذ بعين الاعتبار مجموع العمليات المالية: (نتيجة الاستغلال+ النواتج المالية) - المصاريف المالية.

6- **النتيجة خارج الاستغلال:(resulatat hors exploitation)** تعبر النتيجة خارج الاستغلال عن رصيد العمليات التي تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة، فهي تبين أهمية النشاط الاستثنائي في النتيجة الصافية للدورة وتحسب = :النواتج خارج الاستغلال -الأعباء خارج الاستغلال (الاستثنائية)

[1] Khemissi Chiha ,gestion et stratégie financière,1ere ed houma,Alger,2005,p24-25.

7- **النتيجة الصافية للدورة** :وتحسب (النتيجة قبل الضريبة+النتيجة خارج الاستغلال) - (مساهمة الأجراء في تحقيق الأرباح +ضرائب على أرباح المؤسسات)

ويتم حساب هذه الأرصدة من خلال إعادة المعالجة للمعلومات المتضمنة في الميزانية وحساب النتائج.وتمثل أداة فعالة في التشخيص والتحليل للوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة ولإجراء المقارنات القطاعية.

الفرع الخامس: التعديلات الضرورية على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة

لكي تكون المحاسبة العامة أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء بعض التعديلات عليها والمتمثلة في[1]:

1- توفير القوائم المالية على فترات متقاربة :من أجل معرفة النتائج يجب انتظار سنة أو أكثر وهذا يعتبر معرقلا لعملية التحكم في نشاط المؤسسة وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظرا لطول الفترة ،لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهريا، فصليا) يعتبر ضروريا جدا.فحسب دراسة M.Gervais عام 1986 حول 62شركة غرب فرنسا، وجد أن حسابات النتائج هو الأداة الأكثر استعمالا في عملية المراقبة، كما أنه يتم استعماله وتحضيره شهريا.

2- توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة:تتمثل هذه الأعباء عموما في علاوات التأمين، الضرائب، فواتير المياه والغاز والكهرباء...هذه الأعباء يمكن أن تنتج خلال فترة النشاط دون أن يتم فوترا لحظة استهلاكها.

3- إرفاق القوائم المالية بمعايير :يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة.

يتم الانطلاق من فرضيات حول تطور رقم الأعمال والتكاليف أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة.

ويتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن والدفع للموردين وسياسات الاستثمار والاقتراض، بغرض تشكيل جدول ميزانية تقديري وجدول تمويل تقديري كذلك .وفي اية كل فترة تتم مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

4- إزالة أثر التضخم على النتائج :إن معطيات المحاسبة العامة مسجلة على أساس تكاليف تاريخية وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصداقية حيث أن الأصول الثابتة

[2] هباج عبدالرحمان ،أثر مراقبة التسيير على الرفع من من مستوى الأداء المالي ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،السنة الجامعية 2012/2011

والمخزونات تصبح غير قادرة على تمثيل قيمتها، وكذلك بالنسبة للإهتلاكات لهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير يتطلب:

-التنبه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار.

-القيام بعملية إعادة تقييم الأصول كلما تطلب الأمر ذلك

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها في أوائل القرن العشرين و تحولت الأدوار التي أسندت لها إلى أن أصبحت أداة للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرارات و رغم اختلاف الطرق و الأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص هذه المحاسبة و إنما تطورا تاريخيا متماشيا مع تطور وتنوع النشاطات الاقتصادي.

الفرع الأول :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 مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المر دودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ،كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة.

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاط المتعلقة بصنعها و بيعها.إلى جانب تخطيط و قياس كيفية التنفيذ. [1]

وبالتالي فهي تختلف عن المحاسبة العامة في أن الأولى تهتم بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدات الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة، بينما تهتم المحاسبة العامة بالقوائم المالية الإجمالية للمؤسسة كوحدة فقد أطلق عليها عدة مصطلحات[2]:

المحاسبة الصناعية :بحيث تقوم بمعالجة بيانات الإنتاج باستخراج تكلفة كل منتوج.

المحاسبة التحليلية للتسيير :إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء و اتخاذ القرارات.

[1] بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 8

[2] هباج عبد الرحمان ، نفس المرجع السابق، ص50

محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية: إدخال مزيد من الآليات لمواجهة المحيط الصعب.

محاسبة التسيير الاستراتيجية :إدخال آليات تخص تطور المحيط على أساس مستقبلي.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية:[1]

-**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 هده 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 لدلك يعتبر ضبط و رقابة استخدام هده العناصر المهمة أساسا لتحقيق هدف خفض التكلفة و تحقق هده المهمة من خلال تصميم الإجراءات و النظم و الدورات المستندية الخاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف.

-**إمكانية تقييم المخزونات** :أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة الحسابية الخاصة بالنسبة 36.، 35، 34، لحسابات33 :

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

-**اختيار أفضل بديل** :تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل، و يتحقق دلك 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 الدي تحققه المؤسسة.

[3] مرابط نوال . أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفطال - ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم اقتصادية والعلوم تسيير /قسم العلوم .اقتصادية، الجزائر.. 2006 ص62

-**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 كدلك العناصر الإضافية.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير:

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

-المراقبة الفعالة للمصاريف(النفقات).

-توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية.

-قياس مردودية التصنيع.

-التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.

-التقديرات)التنبؤات (بتبني سياسة معينة.

أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم، و أن المحاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها، كما و أن كل قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة . و على دلك 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]

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

الفرع الرابع :المحاسبة التحليلية ومجال تطبيقها في مراقبة التسيير[1]

إن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في دراسة، حساب، تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع وسعر التكلفة، من هنا نعرف المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على:

-عرض التكاليف :تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع،... الخ.

-تصنيف التكاليف * : تكاليف مباشرة وغير مباشرة * .تكاليف متغيرة وثابتة.

-تحميل التكاليف : ويتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة.

ولكي يتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الاستفادة منها في مراقبة التسيير.

ولكي يتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الاستفادة منها في مراقبة التسيير، وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم طرق حساب التكاليف.

الفرع الخامس:طريقة التكاليف الكلية

التكاليف الكلية تحسب بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة وهي تحتوي على :[2]

-**الأعباء المباشرة** : وهي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط، كمصاريف المادة الأولية، وفي حالة إنتاج منتوجات مختلفة باستعمال مادة أولية واحدة فإن تحديد الكميات المستهلكة لكل نوع يتم على مستوى مصلحة الإنتاج

-**الأعباء غير المباشرة** : وهي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات ويجب حصرها لدراستها قصد توزيعها على مختلف أنواع المنتوجات.

إذن هذه الطريقة تعتمد على التفرقة بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتوج إلاّ بعد توزيعها عن طريق مراكز التحليل التي هي عبارة عن الأقسام أو وحدات محاسبية تسمح بتحليل التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة المنتوج وذلك باستعمال وحدات قياس محددة.

[1] هباج عبد الرحمان ،نفس المرجع السابق ،ص 52

[2] رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999 ، ص 46

-مبدأ طريقة الأقسام المتجانسة : بعد جمع الأعباء يتم تعينها إلى الأقسام إذا تم قياسها مباشرة من خلال الوثائق والمستندات أو أدوات القياس الأخرى كأذنات الخروج بالنسبة للمواد والعداد بالنسبة للكهرباء والماء والغاز أو يتم توزيعها إذا لم نتمكن من قياسها مباشرة وذلك على أساس مفتاح التوزيع كتوزيع أعباء رئيس الأشغال في المؤسسة على أساس عدد العمال في كل قسم أو توزيع أعباء الإضاءة والتدفئة على أساس المساحة أو عدد المصابيح أو عدد تجهيزات التدفئة،... الخ، وهكذا يسمى اصطلاحا بالتوزيع الأولي

وبعد تعيين وتوزيع الأعباء على الأقسام يتم تجميع الأعباء الخاصة بكل قسم دف تحديد تكلفة كل قسم وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع الأعباء غير مباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس" .وتتم عملية ترتيب الأقسام.كما يلي :[1]

أولا : تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

ثانيا : تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمات إلى الأقسام الأخرى.

ثالثا : تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام.

وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى ومن ناحية المعالجة المحاسبية تؤدي الاستفادة من الخدمات التي تحمل قسط من مصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات.

و يتلخص مبدأ عمل الطريقة في :[2]

1-تقسيم المؤسسة إلى أقسام التحليل.

2-توزيع الأعباء و ذلك بعد إعداد مفاتيح التوزيع.

3-تصنيف المصاريف

[1] نفس المرجع السابق، ص 49

[1] Toufik saada ,comptabilité analytique et contrôle de gestion,3em edition vuibert,2008,p22.

الفرع السادس :طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

لقد سبق لنا وأن تعرفنا على طريقة التكلفة الكاملة) الكلية (حيث يتم امتصاص كل أعباء المؤسسة مهما كان مستوى النشاط فيها ويتحدد مستوى النشاط هذا بهيكل الإنتاج والذي يمكن تعريفه على أنه مجموع الوسائل المادية والبشرية الدائمة التي تستخدم في عملة الإنتاج .فعند حجم معين من الإنتاج يظهر ما يلي :[1]

1-بعض الأعباء كالاستعمالات من المواد الأولية واليد العاملة المباشرة تتغير تناسبيا مع نشاط المؤسسة وهنا نكون بصدد الحديث عن الأعباء المتغيرة لأنها تتحدد بحجم مخلف العمليات الإنتاجية (حجم الإنتاج).

2-أعباء أخرى كالإهتلاكات مثلا لا تتغير عند مستويات نشاط معين وهنا نكون بصدد الحديث عن لأنها تتعلق بهيكل إنتاج معين و بناءا هذا التقسيم فإن طريقة التكلفة الكلية تبقى غير كافية للتحليل المالي والمحاسبي والمراقبة في المؤسسة حيث يجب تحديد حصة كل من الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة التي تحمل ضمن مختلف التكاليف وأسعار التكلفة وبهذا فإن حصة الأعباء المتغيرة تتغير بتغير حجم الوحدات إلاّ أنها تناسب عكسيا مع حجم الوحدات بالنسبة للأعباء الثابتة أي أنه كلما كان عدد الوحدات المنتجة أكثر كان نصيب الوحدة من هذه الأعباء أقل والعكس صحيح.

***كيفية استعمال الطريقة:**

التحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة جاءت لتجاوز مساوئ طريقة التكاليف الثابتة بحيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الاقتصادي أي تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل والذي يحسب وفق القاعدة التالية :[2]

معامل التحميل العقلاني = المستوى العادي للنشاط /المستوى الحقيقي للنشاط

مبدأ الطريقة:

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص115

[2] رحال علي،مرجع سبق ذكره،ص64

- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (م =النشاط الفعلي / النشاط العادي)
- معامل التحميل العقلاني × حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانياً و التي تساوي: التكاليف الثابتة الفعلية
- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا، هذا الفرق يمثل:

إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)

إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية)

إذن تسمح هذه الطريقة بتحديد التكلفة بطريقة عقلانية وتساعد الإدارة على اتخاذ القرار كما تهدف إلى الوصول إلى قياس الخسارة الناتجة عن النشاط الثانوي للمؤسسة أو الربح الناتج عن النشاط الإضافي للمؤسسة.

وإذا كان : معامل التحميل يساوي الواحد هذا يعني تطابق أو تساوي مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي.

الفرع السابع :طريقة التكاليف المتغيرة

لقد تطرقنا إلى طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة والتي تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة حيث تؤخذ الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وهذا لغرض التحليل المالي والمحاسبي والمراقبة، فبعكس طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة فإن طريقة التكاليف المتغيرة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء المتغيرة كما يدل عليها اصطلاحه وذلك لنفس الأغراض السابقة.

"فالتكاليف المتغيرة تتغير مباشرة في مجموعها وفقا لتغير عدد الوحدات المنتجة، ففي حالة توقف فإن التكلفة المتغيرة ستعود إلى الصفر وحينما يتضاعف الإنتاج تتضاعف التكاليف المتغيرة[1]

الفرع الثامن:التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات

تقوم الطرق السابقة على حساب التكاليف لاحقا، وهذا يشكل عائق كبير أمام المؤسسات خاصة فيما يتعلق بعملية تحديد الأسعار في الوقت المناسب، لذا يتوجب وضع أسعار وتحديد التكاليف مسبقا لتفادي حدوث هذا النوع من المشاكل.

[1] محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990 ، ص54

تعريف:التكاليف المعيارية هي تكاليف محسوبة مسبقا، وتتميز بصيغة معيارية دف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة زمنية معينة وقياس قدرا أو إمكانيتها في تحقيق برامجها.وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا وما حدد من قبل .[1]

فالتكلفة المعيارية محددة مسبقا بدقة كبيرة عن طريق التحليل التقني، كتحديد الوقت اللازم لإنتاج قطعة معينة أو تكلفة ساعة العمل والتحليل الاقتصادي يأخذ طابعا معياريا أو نموذجيا يستعمل لتسهيل المعالجة التحليلية و السماح بإجراء عملية المراقبة من خلال تحليل الانحرافات.

أهداف الطريقة :إن وضع التكاليف المعيارية بالمؤسسة له عدة تأثيرات منها:

-يسمح بالتحضير السريع للميزانيات خاصة فيما يتعلق بالمنتوجات الجديدة والإنتاج حسب الطلب.

-يساعد على التقييم السريع للمخزونات.

-تسهيل العملية الحسابية المتعلقة بالتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة) وحدات النشاط معيارية.(

في المجال التنظيمي:

-تعتبر الطريقة فعالة فيما يخص تحديد أسعار التنازلات الداخلية فمن خلالها يتم تحويل التكاليف الناتجة عن سوء أداء المراكز الأخرى والعكس صحيح إذا كان أداء المركز المورد حسنا، لأن الخدمات المقدمة بين المراكز يتم تثمينها على أساس تكاليف معيارية.

-إن معرفة الانحرافات الناتجة عن تطابق النتائج الفعلية والمعايير الموضوعة يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

في مجال عمل الأفراد:

-يساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات دون اللجوء إلى المستويات العليا بسبب وجود معايير واجبة الاحترام.مما يمنح المسؤولين استقلالية كبيرة.

-إن وضع الأهداف في شكل معايير موضوعية يحفز الأفراد والمسؤولين ويدفعهم إلى زيادة الإنتاجية.

اختيار المعايير :توجد خمسة أنواع:

[1] ناصر دادي ، عد ،تقنيات مراقبة التسيير، ج2 ،دار المحمدية، الجزائر، 1994 ،ص161

- التكلفة المعيارية التاريخية:وهي تكلفة يتم حسابها في الماضي نتيجة ظروف تكون قد تغيرت فهي لا تعكس تماما النشاط الواقعي للمؤسسة.
- التكلفة المعيارية المحددة على أساس المنافسة :وتكون ذات نفع في حالة وجود منافسة بين المنتجات.
- التكلفة المعيارية المحددة على أساس الأسعار الحالية :وتكون ذات منفعة إلا في حالة تضخم قصوى.
- التكلفة المعيارية النظرية:وتحدد التكلفة فيها على أساس الاستخدام الأمثل لوسائل الإنتاج، مما يجعلها بمثابة الهدف المثالي الواجب تحقيقه.
- التكلفة المعيارية العادية:وتحدد على أساس الشروط العادية التي تم فيها استخدام الوسائل الإنتاجية وهكذا تعمل
- التكلفة المعيارية العادية على تحفيز العمال لأداء نشاطاتهم بشكل جيد، ومن الضروري مراجعة هذه المعايير كلما تغيرت ظروف العمل.

تحديد المعايير :إن عملية تحضير المعايير ضرورية لعملية القياس، خاصة وأن هذه المعايير تعتبر أساس كل حساب تنبؤي.لذا عملية التحضير هذه تتطلب بالضرورة معرفة كل المعلومات المتعلقة بطبيعة المنتوج وحجم الإنتاج وأسعار المواد وتكلفة اليد العاملة المشكلة للتكاليف المباشرة إضافة إلى تحديد المعايير الخاصة بالأعباء غير مباشرة، مما يتطلب تحليلا مفصلا ودراسة معمقة لكل شروط الإنتاج وتحديد الوقت اللازم للعمليات الإنتاجية وطرق العمل للإنتاج في ظروف مناسبة وبأقل التكاليف.

المبحث الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ، و على ضوء هذا تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: التحليل المالي

يتضمن التحليل المالي إيجاد العلاقات ذات الدلالة بين أرصدة القوائم المالية، فهو يشمل كل أنواع التحليل التفصيلي للبيانات المالية التاريخية قبل التخطيط للمستقبل أي قراءة الماضي للتنبؤ بالمستقبل.

1.1 تعريف التحليل المالي:

التحليل المالي يعرف بأنه:"عبارة عن عملية منظمة تهدف إلى التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة .لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها .[1]

ويكون ذلك عن طريق ما يلي:

- القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة .
- الاستعانة بالمعلومات المتاحة وذات العلاقة، مثل أسعار الأسهم، والمؤشرات الاقتصادية العامة .

2.1 أهداف التحليل المالي:

يهدف التحليل المالي إلى ما يلي :

- ✓ التعرف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة.
- ✓ تحديد المركز الائتماني للمؤسسة .
- ✓ تعظيم القيمة الاستثمارية للمؤسسة .
- ✓ اختيار مدى كفاءة وفعالية العمليات المختلفة .
- ✓ معرفة المركز القطاعي للمؤسسة .
- ✓ تحديد مدى صلاحية السياسات المالية المتبعة .
- ✓ التخطيط المالي للمؤسسة .

[1] أيمن الشنطي وعامر شقر، **مقدمة في الإدارة والتحليل المالي**، الاردن ،دار البداية، 2007 ، ص1

✓ تحديد مدى كفاءة إدارة المؤسسة .

من خلال الأهداف يتضح لنا أهمية التحليل المالي للمستثمرين والمساهمين والعاملين والدائنين والمصارف، المجتمع فهو يمثل أداة هامة لمراقبة وتقييم القرارات المالية.

3.1 طبيعة التحليل المالي:

للتحليل المالي أسس عامة تتمثل فيما يلي :[1]

- تحديد الهدف الذي يسعى إليه .
- تحديد الفترة التي سيشملها تحليل القوائم المالية .
- تحديد المعلومات التي يحتاجها المحلل للوصول على غايته .
- اختيار أسلوب وأداة التحليل الأنسب قدرة للتعامل مع المشكلة موضع البحث .
- استعمال المعلومات والمقاييس التي تجمعت لدى المحلل لاتخاذ القرار أو الإجراءات المطلوبة .
- اختيار المعيار لمناسب لقياس النتائج عليه ، و لا مانع من استعمال أكثر من معيار .
- تحديد الانحراف على المعيار المقاس عليه للوقوف على أهمية الانحراف بالأرقام المطلقة والنسبية .
- تحليل أسباب الانحراف .
- وضع التوصية المناسبة بشأن نتائج التحليل .وعند كتابة المحلل لتقريره يجب أن يراعي ترتيب أفكاره وتسلسل منطقه.

4.1 معايير التحليل المالي:

نتعرض لتعريف معايير التحليل المالي وخصائص التي تنصف بها هذه الخصائص فيما يلي :[2]

الواقعية :أي إمكانية تنفيذه، وأن لا يتصف بالمثالية فيتعذر تحقيقه، ولا يتصف بالتواضع فيمكن الوصول إليه بسهولة.

الاستقرار النسبي: ولا مانع من إدخال تعديلات عليه إذا دعت الظروف إلى ذلك بعد الدراسات.

---

[2] . نفس المرجع سابق ، ص130

[1] جالوت ليلى ،أثر مراقبة التسيير على أداء المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،2017/2016

البساطة و الوضوح و سهولة التركيب :وأيضا لا يحتل أكثر من معنى. وتستخدم هذه المعايير فيما يلي:

- إعطاء نسبة مطلقة أو رقم مطلق ،معنى ومغزى ،يمكن تفسيرهما في ضوئه .
- يستعمل أداة للمقارنة مع النسب الفعلية؛ مما يؤدي إلى إبراز الانحرافات التي تدفع المحلل إلى البحث عن الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات.

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل التخطيطية التي تستخدم في مراقبة التسيير لأنها تساعد إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة، والتي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة بالاعتماد على التخطيط لأعمال وأنشطة المؤسسة، ولغرض إعدادها يفترض القيام بدراسة كافة الظروف والعوامل المحيطية بالمؤسسة كالوضع المالي، كفاءة الإطارات والعاملين والطاقات الإنتاجية المتاحة، علاقة المؤسسة مع الموردين والزبائن... الخ.

1.2 تعريف الموازنات التقديرية و خصائصها:

أ- تعريف الموازن التقديرية :

من بين التعاريف العديدة للموازنات التقديرية نذكر:

هي التعبير الكمي و المالي لبرنامج عمل مسطر لفترة معينة.[1]

وكذلك إعداد تقديرات مرقمة معبر عنها بالقيمة انطلاقا من برنامج نشاط بالحجم، سوف تستعمل لاحقا كعناصر مرجعية لتقييم الإنجازات.[2]

"يعرفها معد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها ":خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها ومراقبته عليها قبل فترة محددة تبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظرة تحميلها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين ."[3]

[1] Goujet, Christian Raulet , Christiane Raulet,(2001) : Comptabilité analytique et contrôle de gestion, coûts préelablis et écarts, prévision et budgets ,tome 2,5emeédition,edition Dunod, paris, p09.

[2] Jacques de Guerny et Jean-claude Guiriec,(1979) : Gestion prévisionnelle à court terme. prévision et contrôle budgétaire. éditions" .Delmas et cie". France. p.05.

[3] محمد فركوس، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001 ،ص06

تعريف اخر للدكتور أحمد ماهر أنها" التعبير عن الخطط التنفيذية للمؤسسة في شكل تقديرات عينية و مالية ،و هي خطة شاملة لكل أنشطة المؤسسة في المستقبل، و تعتبر مرشدا للمديرين في اتخاد القرارات ،و في تحقيق أهداف المؤسسة و أداة لمتابعة التنفيذ و الرقابة على النتائج "

ب- خصائص الموازنات التقديرية:

ومن بين هذه الخصائص نجد :[1]

- **أنها تعبير كمي** : إذ أن تحقيق البرامج قصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا أشكال كمية ومالية.
- **أنها تحدد في شكل برنامج عمل** :إن الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها، وإنما لابد من أن ترفق بقرارات عملية فيما تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس المعرفة والتنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط.
- **أنها تحدد لفترة معينة** :إن الموازنة تحدد لفترة معينة وقد تكون سنة واحدة أو أقل و هذا وفق لنشاط المؤسسة وأهدافها.

2.2 أهداف الموازنات التقديرية :

تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي:

- ✓ مراقبة الأنشطة وذلك لاستخراج الفروقات بين التقديرات والواقع.
- ✓ تساعد على تخطيط العمليات المبرمجة في السنة.
- ✓ إيصال الأهداف العامة لكل المسؤولين.
- ✓ دفع مسؤولي المؤسسة إلى تحمل مسؤولياتهم.
- ✓ تقدير كفاءات المسؤولين.
- ✓ تحسين الإيرادات وذلك بزيادة الأرباح.

[4] عثمان إحدادن، **مدى ملاءمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، رسالة لنيل شهادة الماجستير** ،المدرسة العليا للتجارة، دفعة 1994 ، ص32

[5] محمد فركوس ، نفس المراجع السابق، ص 08

المطلب الثالث: لوحة القيادة

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

أ- **تعريف لوحة القيادة**:

"هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة."[1]

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 كدلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، و هدا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسس.[2]

فهي عرض لأهم المؤشرات التي يحتاجها المسؤول والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط ملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.[3].

ومن بين أهم الخصائص لوحات القيادة:

-لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به.

-يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة الأداء والتي تتبع الاستراتيجية.

[1] Norbert Guedj, **le contrôle de gestion**, édition d'Organisation, Paris, 1995, p285.

[2] هباج عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره ،ص 60

[3] نفس المرجع السابق ،ص 61

-يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

-تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.

-تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب

ب- مهام لوحة القيادة

لقد عرف GERVAIS لوحة القيادة بأنها نظام معلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل أداء المسؤوليات[1]. انطلاقا من هذا التعريف يمكن استخلاص المهام الأساسية للوحة القيادة:

1-الدور التقييمي : إن تفويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض له.

2- الدور القيادي: إضافة إلى الدور التقييمي للوحة القيادة فإ كذلك أداة إخبارية للأقسام الخاصة

ت- أهداف لوح القيادة:

من بين أهداف لوحة القيادة نجد:[2]

-لوحة القيادة كأداة المراقبة :تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف (المحققة) المحددة وهي تجلب الاهتمام للنقاط الحساسة ومدى انحرافها بالنسبة المعايير وهي تسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص، لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.

-بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري و يجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف، ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم. أما المسؤول في التسلسل الهرمي فيجب عليه أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية المزمع القيام بها قصد تعظيم النتائج الإجمالية بدلا من الجزئية.

[1] GERVAIS .M, op-cit, P 593.

[3] معراج هواري، مصطفى الباهي، **مدخل إلى مراقبة التسيير**، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011 ص :85

-لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار :تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للمسير، هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى وبالتالي فهي تؤدي دور أداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير.

ج- مراحل إعداد لوح القيادة:

تتلخص مراحل إعداد أو بناء لوحة القيادة فيما يلي: [1]

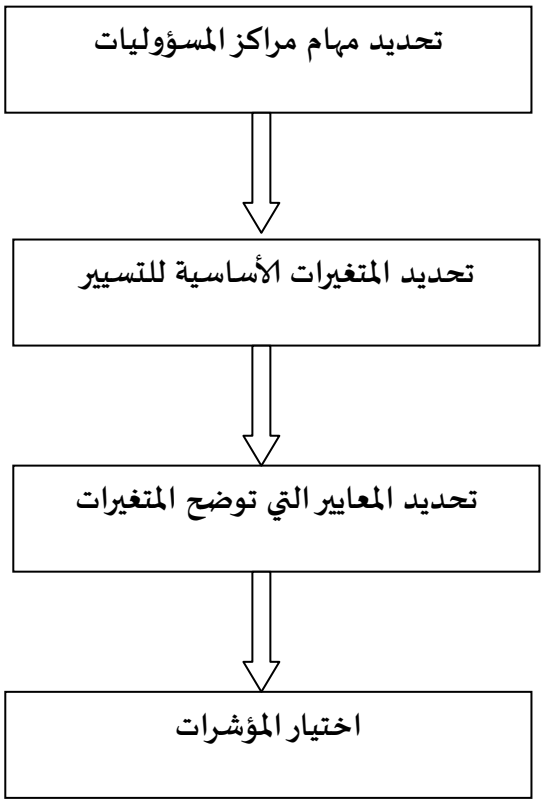
- دراسة الهرم الداخلي للمؤسسة حيث يشترط معرفة دقيقة حول تقييم مراكز المسؤولية حسب البناء الهرمي لكل مسؤول.
- اكتشاف معايير الدراسة، تسمى أحيانا العوامل الإنسانية للتسيير أو المتغيرات الاستراتيجية لكل نشاط في مركز من مراكز المسؤولية.
- اختيار المؤشرات.
- دراسة جميع المعلومات وتحديد المعلومات الضرورية والمتوفرة وتصنيفها حسب الطبيعة والمصدر.
- بناء لوحة القيادة: وتعتمد هذه المرحلة على إعداد لوحة القيادة الوسيطية التي تظهر كما يلي:

معايير التسيير، مؤشراتها ومقاييسها، مستقبل كل مؤشر، دورية نشر الجداول، أجال تحصيل المعلومات.

- تقديم لوحة القيادة بشكل واضح حتى تستطيع أن تهيئ الاستغلال الجيد لها، ولذا يجب إبراز هذه الانحرافات وعرض هذه المعلومات على شكل جداول ورسومات، بطاقة معلومات.

[1] خالص صافي صالح،**رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق** ، ط 2 ،الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية، 2010 ،ص 2

الشكل رقم (2-8):مراحل إعداد لوحة القيادة



Source : C. Alazard et S. Sépari, Op. Cit, p 556.

أدوات لوحة القيادة:

"إن تعريف القيادة بأنها مجموعة من المؤشرات يستدعي توضيح الأدوات التي تبين هذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي والقيادي لابد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب."

1-النسب : وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين .فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي والقيادي لابد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.

2-التمثيل البياني : وهي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول وهي أداة أكثر سهولة للاستيعاب.

3-الجداول : وهي عبارة عن ترتيب المعلومات

خلاصة الفصل:

عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، وأصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وهي أداة فعالة لتحقق من التجنيد الدائم الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة

يعتمد نظام مراقبة التسيير على العديد من الأدوات من أجل ضمان متابعة إنجازات المؤسسة والتحكم الجيد في أدائها، فالمحاسبة العامة تهدف إلى تسجيل الوقائع التي تق ويمها المؤسسة مع الغير، فهي توفر مجموعة من المعلومات الهادفة إلى خدمة أطراف خارجية، فمعلومتها شمولية ومالية تمكن من تقييم ا لأداء ,أما محاسبة التسيير فتهدف إلى تبيان معلومات حاضرة تخص كل مركز مسؤولية، ولوحة القيادة التي تسمح بالمتابعة الجيدة لسير العمليات، وتساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع.

تمهيد :

بعد دراستنا الفصل الاول للإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير و الفصل الثاني للادوات المستخدمة في المؤسسة سنحاول اسقاط ماتم التطرق إليه في الجانب النظري على الواقع و بالتحديد من خلال دراسة واقع تطبيق ادوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ،حيث تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي :

المبحث الاول :تقديم عام للمؤسسة "اتحاد التعاونيات "

المبحث الثاني :الأدوات المستخدمة

المبحث الأول :تقديم عام للمؤسسة "إتحاد التعاونيات الفلاحية (UCA)

المطلب الاول : تعريف المؤسسة و تحديد أهدافها [1]

إتحاد التعاونيات الفلاحية (UCA) يقع في جنوب غرب ولاية مستغانم طريق تهلايتي عثمان بمستغانم ،يرجع تأسيسه إلى سنوات الستينات ،إنظم إلى تعاونيات الحبوب و الخضر الجافة (CCLS) التابعة لولاية غليزان ليصبح بعدئذ وحدة كاملة بذاتها ،تابعة للديوان المهني للحبوب (OAIC) في 1977/06/01 .

يرتكز نشاطه الرئيس في إستقبال و تخزين و تسويق الحبوب القادمة عن طريق الإستيراد و الإنتاج المحلي .

دور (UCA) إتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم يكمن في استقبال و تخزين و تسويق الحبوب لحساب (OAIC) الديوان الجزائري المهني للحبوب المستوردة أو الإنتاج المحلي .

الهدف الرئيسي للمؤسسة هو إرضاء قدر المستطاع حاجيات المطاحن خاصة و العامة للولاية ،من المنتوجات المستوردة أو المحلية و كذلك تعاونيات أخرى مجاورة تحت وصاية المؤسسة الام (OAIC) .

و مع دخول الخواص في دائرة استيراد الحبوب ،وكنتيجة لذلك نهاية إحتكار الدولة لهذا المنتوج فإن مؤسسة (UCA) واجهت في السنوات الاخيرة منافسة القطاع الخاص .

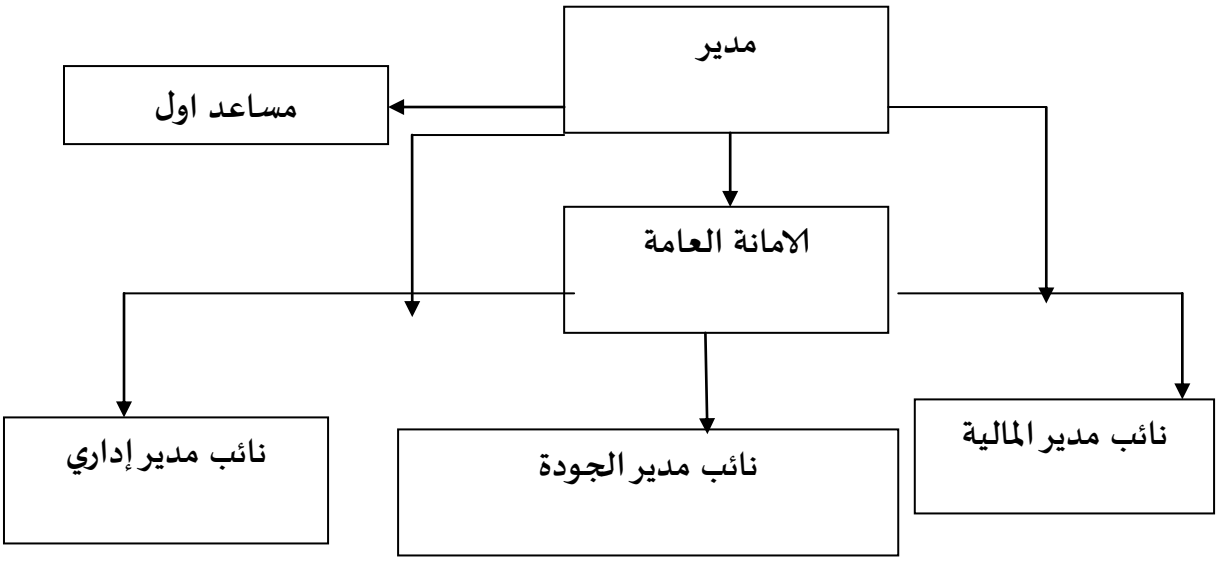
هذه الحالة أدت إلى تقليص النشاط إلى 40 % ،مع هذا التقليص فإن (UCA) تعرضت لأزمة مالية حادة نجت عن سوء التسيير العقلاني للموارد على المدى المتوسط ،هذه الإستراتيجية سمحت للمؤسسة بإيجاد توازنها المالي .

[1] وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : تحديد الهيكل التنظيمي

يعتبر الهيكل التنظيمي لإتحاد التعاونيات الفلاحية (UCA) أحد المخططات التي تساعد في تقييم العمال و تحديد الوظائف و ترتيبها حسب السلم الإدذاري من حيث تبيان مختلف المصالح[1] .

الشكل 01 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



مصلحة	مصلحة الجودة	مصلحة الامن	مصلحة الصيانة	الادارة والوسائل العامة
رئيس الاستغلال رئيس المركب مراقب اشغال البناء رئيس وحدة التخزين رئيس قسم محاسبة المادة عامل يدوي	قسم حماية الحبوب قسم التحاليل	رئيس مصلحة الوقاية و الأمن رئيس مجموعة الوقاية و الأمن منشط في النظافة و الأمن عون الوقاية و الأمن	رئيس مصلحة تقني سامي ميكانيكي رئيس مصلحة المخزن الرئيسي تقني سامي الالكترونيك مسؤول صيانة السيارات ميكانيكي الآلات سائق	مصلحة المحاسبة المصلحة الاجتماعية مصلحة الوسائل العامة مهندس في الاعلام الالي رئيس مصلحة العبور موزع المكالمات الهاتفية عاملة النظافة

[1] وثائق المؤسسة

المطلب الثالث :أقسام المؤسسة

المدير :يعتبر المدير المسؤول الاول و الاخير ،وتعود إليه مسائل إتخاذ القرارات و دراسة كل القضايا ،ورسم السياسة العامة من التخزين ،ومراقبة نشاط الوحدة و كذلك تسيير و توجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم .

وينصب هذا الاخير عن طريق المديرية العامة (OIAC) و يتم إقالته عن طريق هذه الأخيرة .

و التعاونية الفلاحية تتكون بدورها من عدة مصالح و نيابات متمثلة فيما يلي :

نائب مدير المالية : و يتمثل دوره في استلام الفاتورات و الوثائق التي تثبت و تبين العمليات التي قامت بها الوحدة و كذلك تسديد مبالغ هذه الفاتورات و مراقبة التحركات برصيد البنك .

نائب مدير الجودة:حيث يقوم بتخزين الحبوب و حفظها و حمايتها من جميع الخواطر التي تتمثل هذه الاخيرة في الحشرات و التحليل المستمر

نائب مدير إداري :و من مهامه :

رسم مخطط لتسيير المسار المهني .

- تسيير الموارد البشرية و المتابعة القانونية.
- يساعد اللجنة في تسيير الإجتماعية .
- يهتم و يتابع المكاتب و أدواتها في المؤسسة .

الامانة العامة :تعمل على استقبال البريد الوارد و تسجيل كل الوثائق الصادرة و الواردة من المديرية العامة و توجيه قرارات المدير إلى الميادين الخاصة بنشاطات العمل و التخزين و التنسيق بين المدير و رؤساء المصالح و تنظيم الإجتماعات من اجل السير الحسن داخل المؤسسة .

الإدارة و الوسائل العامة :تتكون من مجموع المصالح و هي كالاتي :

مصلحة المحاسبة :وتتكون من ثلاث محاسبين ،حيث يتمحور دورهم في جميع المعلومات المحاسبة و تسجيلها

مراقبتها ،و توجيه و تقييم حسابات المحاسبة و هذا بعد إنشاء الميزانية السنوية الإفتتاحية و الختامية .

- **مصلحة الشؤون الاجتماعية** :هذه المصلحة تتكفل بملفات حوادث العمل ،توقيفات العمل لاسباب مرضية و سداد التكليف الطبية .

✓ يباشر على تصفية حساب ملفات المتقاعدين

✓ يتبع الاجهزة الطبية و يضمن تصرف الطب الاجتماعي للعمال

- **مصلحة الوسائل العامة :**

✓ تشرف على ملفات التأمين و على مسؤولية الحفاظ على المكاتب و الوسائل الاخرى الموجودة بالمؤسسة

✓ وضع قوائم للحاجيات و تسليمها للمورد لجبلب المستلزمات من مكاتب الغيار.

✓ مراقبة و تسيير مخازن المادة الأولية الموردة لتجنب نفاذها في المخازن و السهر على سلامة مختلف وسائل الإتصال مثل :الهاتف ،الفاكس ...إلخ .

✓ ضمان تنظيف البنايات و المساحات الخضراء في الشركة و الإشراف على تسيير مرائب السيارات ،ووضع الحاجات الدورية و توجيه السائقين الذين لديهم مهام خارج المؤسسة .

✓ متابعة حالة الاستهلاك ،وتنظيم فواتير الغاز و الكهرباء ،و كذا إعداد الميزانية للدوائر و تقديمها للسلطة السلمية .

- **قسم الاعلام الالي** :يسهر على شبكة الاعلام الالي و تطوير ثقافة المعلومات داخل المؤسسة ،لتسهيل العمل و البحث و السرعة في التنفيذ .

- **مصلحة العبور** : و يتمثل دور هذه المصلحة في:

التخليص الجمركي ،وذلك بالترخيص بدخول المنتوج (الحبوب) و معاينته و تحديد جودته ،و التصريح بإستيراده .

- **موزع المكالمات الهاتفية** :يقوم هذا القسم بالتنسيق بين جميع المصالح و متطلباتها و ذلك بإستقبال المكالمات الداخلية و تحويلها حسب الطلب و كذلك إستقبال المكالمات الخارجية و التعامل معها ،و السهر على التسيير الحسن داخل المؤسسة .

- **عاملة النظافة :** تقوم بتنظيف جميع المكاتب و المحافظة عليها ،و الحفاظ الجيد و النوعي على العتاد .

- **مصلحة الصيانة:**يتمثل دور هذه المصلحة في :

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياتها
- تؤمن الصيانة و المحافظة على الوسائل ضد الحريق
- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخسائر
- ضمان الصيانة و الحفاظ الجيد على ممتلكات المؤسسة

وتحتوي هذه المصلحة على مجموعة من العمال موضحين حسب وظائفهم كالأتي :

- **رئيس مصلحة تقني سامي :** وهو المسؤول على جميع ألات المؤسسة و صيانتها و مراقبتها ،وكذلك مسائل الكهرباء و غيرها
- **ميكانيكي :** ويقوم بصيانة جميع الأعطال التي تصيب الألات و المحركات
- **رئيس مصلحة مخزن رئيسي :** يقوم رئيس المصلحة بتخزين جميع إحتياجات المؤسسة من قطع غيار و الأدوات الكهربائية ..الخ و تتعامل هذه المصلحة مع مصلحة الصيانة لتلبية حاجياتها و متطلباتها .
- **تقني سامي في الإلكترونيك :**ويقوم بصيانة و مراقبة جميع الألات و المحركات الإلكترونية و الكهربائية
- **مسؤول صيانة السيارات :** و هو مسؤول على صيانة سيارات المؤسسة و التكفل بجميع عوامل السيارات الخاصة بالوحدة
- **ميكانيكي الالات :** و هو يقوم بصيانة الالات المؤسسة و تصليح أعطابها لعدم الوقوع في المشاكل التي تعيق عمل المؤسسة .
- **سائق :**ومهامه متمثلة في :

الاستجابة لمتطلبات المصلحة و تلبية حاجياتها و ذلك بالقيام بالخروج مع العمال لقضاء حاجات المؤسسة مع الأفراد و الموردين و المؤسسات المتعامل معها .

-**مصلحة الأمن** :يتمثل دورها في مراقبة دخول و خروج الشاحنات و كذلك مراقبة العمال و إثبات مزاولة عملهم ،كذلك ضمان الأمن داخل المؤسسة .

كما تحتوي هذه المصلحة على أعوان و منشطين و رؤساء مجموعات و هم كالاتي :

- **رئيس مصلحة الأمن و الوقاية:** ويقوم بتحديد مهام كل عون أمن ووقاية و مراقبتهم على حسن سير عملهم المتمثل في حماية العمال من المخاطر و حرص الأمن على المؤسسة و على وسائل العمل
- **رئيس مجموعة الوقاية و الأمن:** وتتمثل مهامه في:

✓ مراقبة دخول و خروج العمال و البضائع المحملة

✓ يؤمن الصيانة و المحافظة على الوسائل ضد الحريق

- **منشط في النظافة و الأمن:**ويقوم هذا الأخير ب :

الحرص على نظافة الساحة و التكفل بالمساحات الخضراء و المحافظة عليها و توفير الامن داخل المؤسسة

.**عون الوقاية و الأمن :** وتتمثل مهامه في :

- توفير الامن داخل المؤسسة
- مراقبة العمال عند دخولهم و خروجهم المؤسسة و البضائع المحملة .
- المحافظة على ممتلكات المؤسسة و على الوسائل ضد الكوارث .

-**مصلحة الجودة** :تقوم هذه المصلحة على مراقبة البضائع المخزنة بالمؤسسة و المحافظة عليها و تحديد مدة تخزينها .

كما تحتوي على قسمين هما :

- **قسم حماية الحبوب :** ودورها يتمثل في حفظ الحبوب لاقصى مدة من الحشرات .
- **قسم التحليل** :ويقوم هذا القسم بتحليل البضائع المخزنة و تحديد نوعيتها و مدة صلاحيتها

-**مصلحة الاستغلال** :تقوم هذه المصلحة بإدخال البضائع و تخزينها ثم إعادة توزيعها حسب مهام المؤسسة .

و تتكون هذه المصلحة من رؤساء و محاسبين و مراقب هم كالأتي :

- **رئيس الاستغلال** :وهو المسؤول عن المصلحة ،بحيث يقوم بالتحكم في جميع عمال المصلحة ،وتحديد مهام ووظيفة كل عمال كما يحرص على تنظيم و تسيير المؤسسة على أحسن ما يرام.
- **رئيس المركب** : وترتكز مهامه على استقبال البضائع الاتية عبر البواخر من الخارج و افراغها ،حيث يقع المركب بالميناء (ميناء مستغانم)
- **رئيس وحدة التخزين** : بحيث يقوم هذا الأخير بالتخزين فقط ،و المحافظة على المخزونات لاقصى مدى
- **رئيس قسم محاسبة المادة** : يقوم بتسجيل جميع البضائع (الحبوب) الاتية من المركب و الخارجة من المؤسسة و التدقيق الجيد في الحسابات .
- **مراقبة أشغال البناء**:و يتمثل دوره في مراقبة البناءات الخاصة بالمؤسسة و المركب و التكفل بجميع الترميمات .
- **عامل يدوي** : و يقوم بجميع الاعمال اليدوية الخاصة بالمركب و الوحدة و التفريغ و الملء و كذلك تنظيف المخازن و الى غير ذلك .

المبحث الثاني : الأدوات المستخدمة

المطلب الأول: أدوات الدراسة

تمثلت عملية جمع البيانات و المعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة في جانبين رئيسيين هما

الفرع الأول :الجانب النظري

لقد إعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع العربية و الأجنبية من الكتب و المجلات إضافة إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع .

الفرع الثاني :الجانب التطبيقي

أهم الوسائل التي إعتمدنا عليها للحصول على المعلومات اللازمة

المقابلة الشخصية :إعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في نائب مدير إداري و هذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة و الوصول إلى إجابات صحيحة و سليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة و تمثلت في:

س –ماذا تمثل وظيفة التسيير بالنسبة للمؤسسة؟

ج-لمراقبة التسيير مكانة هامة داخل المؤسسة الاقتصادية ،نظرا لما تضفيه المراقبة من خصائص و مميزات و ذلك من خلال قدرة مراقبة التسيير على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال كشف الإنحرافات و معرفة أسبابها و إقتراح الحلول الممكنة لذلك .

س-ماهي مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير ؟

ج- يمر إعداد نظام مراقبة التسيير على عدة مراحل :

تحديد المعايير و قياس الأداءات

س-ما هو موقع مراقبة التسيير في المؤسسة ؟

ج- يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال المعلومات التي يستقبلها و بالتالي فهو يتواجد في مركز التدفقات المعلوماتية للمؤسسة ،و هو كذلك يعالج و يحلل و يشرح هذه المعطيات و ينقلها إلى الأطراف المعنية بذلك .

س-ما هو أثر إستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير على وظائف المؤسسة ؟

ج-تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من بين الوظائف التي تمارس الإتصال المباشر مع مدير الوحدة ،وتتواجد هذه الوظيفة في مصلحة الإعلام الآلي و التي تساهم بنسبة كبيرة في تفعيل نظام الرقابة و ضبط المعلومات و إستغلال الوقت ..

س –ما علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة ؟

ج-كلها تهدف لتحقيق أهداف المؤسسة و تنظيم العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما خطط لها و إنجاز العمل المطلوب بالوقت المناسب و بالموارد المحددة و الوصول بالإدارة لأكبر كفاءة ممكنة

السجلات و الوثائق المختلفة المتعلقة بتقارير وثائق المؤسسات محل الدراسة

المطلب الثاني : مراحل و ادوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول :مراحل مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

تعتبر مراقبة التسيير في مؤسسة إتحاد التعاونيات الفلاحية –مستغانم-وظيفة أساسية و ذلك نظرا لأهميتها حيث تقوم بمساعدة المسؤوليين العمليين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطهم و تحقيق أهدافهم و مساعدة المسؤوليين على إتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة ،لذلك سوف نتطرق في هذا الفرع إلى مراحل مراقبة التسيير

أ- **مرحلة التحضير** : يتم في هذه المرحلة جمع المعلومات التنبؤية لمختلف المصالح و هي عبارة عن معلومات كمية التي تهدف كل مصلحة إلى تحقيقها مثلا (كمية الإنتاج، المداخيل ،المصاريف.....الخ) بناءا على هذه المعلومات و النتائج التي تما تحقيقها لسنة الماضية يقوم مراقب التسيير بإعداد مخطط توزيع الميزانية الذي يحتوي على الأهداف المراد تحقيقها من طرف كل مصلحة.

ب- **مرحلة إعداد التقارير**: يتم في هذه المرحلة جمع البيانات التي تما تحقيقها في كل مصلحة ،تكون هذه المعلومات مرتبة في جدول تحتوي على ماهو محقق و الإنحرافات التي حدثت ،وعند جمع هذه التقارير يقوم مراقب التسيير بإعداد تقرير الخاص .

ت- **مرحلة المتابعة** : و هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتحليل النتائج المتحصل عليها في تقريره سواء كانت نتاج إيجابية أو سلبية ،حيث يقوم بمعرفة الأسباب التي أدت إلى حصول هذه النتائج و بعد ذلك يتم استنتاج قرارات حيث تعمل هذه القرارات على مساعدة الإدارة العامة على تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية .

الفرع الثاني : تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

1-تطبيق الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير في التعاونية الفلاحية

تم في هذا المبحث الإعتماد على أسلوب التحليل المالي كأداة تقليدية لمراقبة التسيير في التعاونية الفلاحية للحبوب و البقول الجافة لأنه يساعد على تقييم الأداء ،ويساعد في التوقع من حيث معرفة مؤشرات نتائج الأعمال المتعلقة بالوحدات الإقتصادية من ربح و خسارة.

إعداد الميزانيات المالية المختصرة للتعاونية الفلاحية للحبوب و البقول الجافة

قبل التطرق لحساب المؤشرات المساعدة في تقييم الأداء و إتخاذ القرارات ،لابد من إعداد الميزانيات المختصرة و ذلك بالإعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

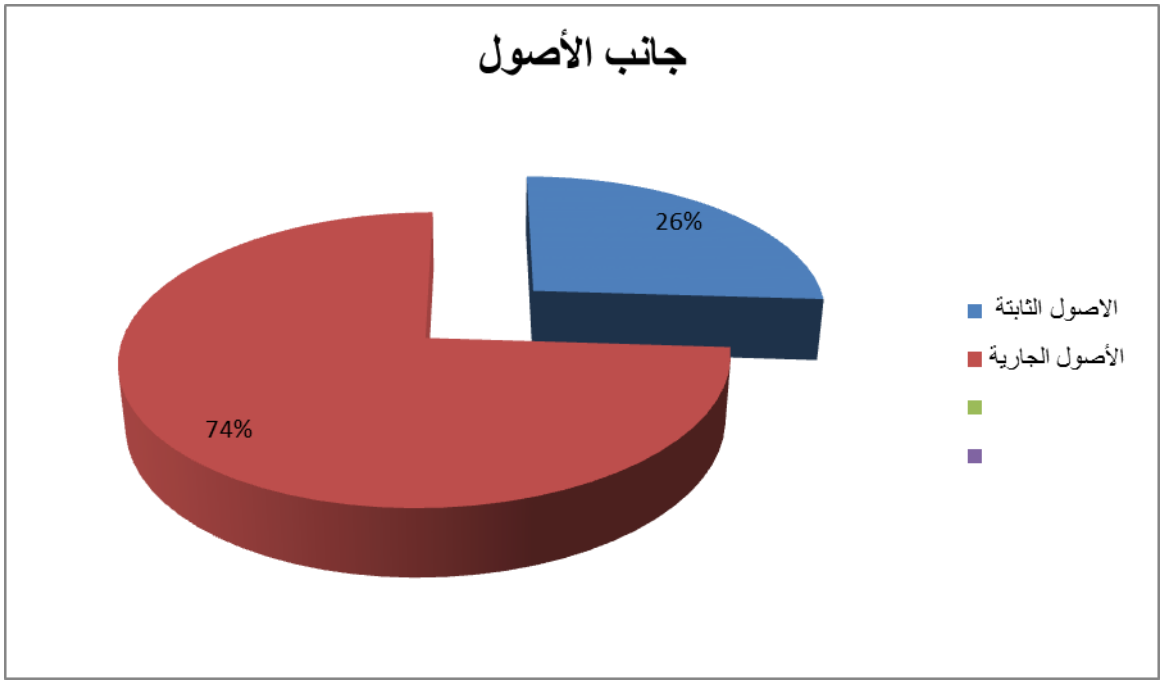
الميزانية المختصرة لسنة 2016 و تمثيلها البياني :

الجدول رقم (3-1) :الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016

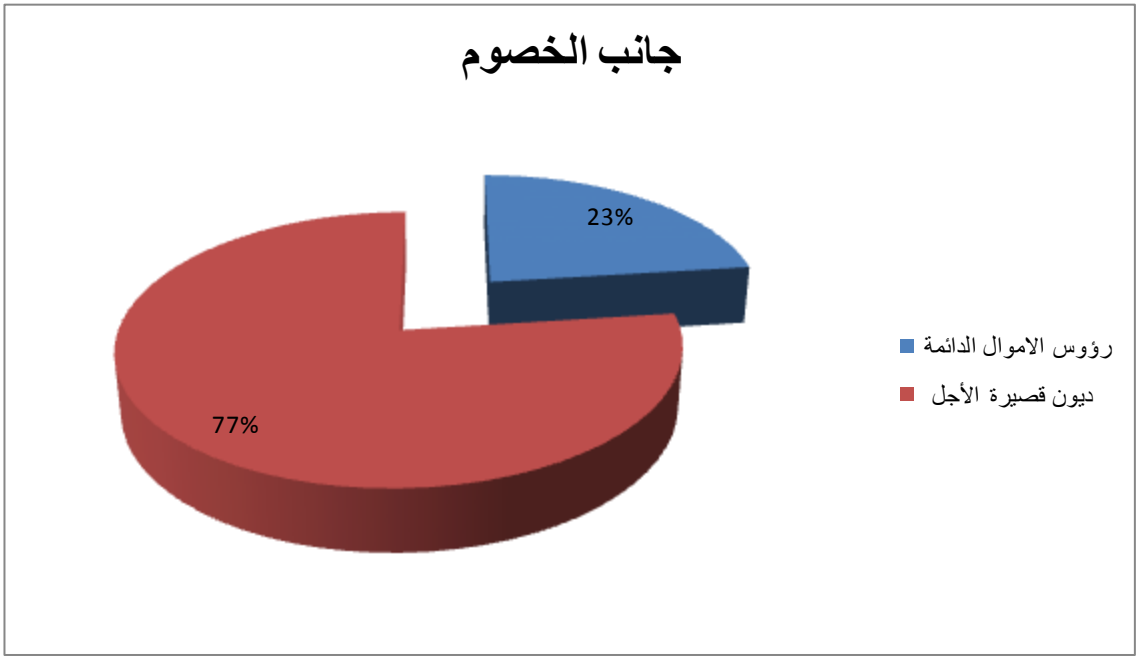
الأصول	المبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
الأصول الثابتة	715999930.98	26.05	رؤوس الأموال الدائمة	643800620.58	23.12
التثبيتات المعنوية	155118.60	0.006	رأس المال الخاص	501663151.06	18.25
التثبيتات العينية	713844587.32	25.97	ديون طويلة و متوسطة الأجل	142137468.99	5.17
التثبيتات الأخرى	2000225.06	0.07			
الأصول الجارية	2032087710.56	73.95	ديون قصيرة الأجل	2140287020.96	77.88
قيم الإستغلال	78013159.72	2.839			
قيم غير جاهزة	1884227581.9	68.565			
قيم جاهزة	69846968.94	2.542			
مجموع الأصول	2748087641.54	100	مجموع الخصوم	2748087641.54	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية لسنة 2016

الشكل رقم (3-3) التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2016



المصدر:من إعداد الطالبة إعتماد على الجدول (3-1)



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الجدول (3-1)

من خلال الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016 و تمثيلها البياني ،يلاحظ أن أصولها الثابتة تساوي 26.05 % من مجموع الأصول وهذا راجع إلى أقدمية المعدات ،بالمقابل نلاحظ أن نسبة أصولها الجارية قد بلغت 73.95 % من مجموع الأصول ،و هذا يدل على أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على أصولها الجارية ،أما فيما يخص جانب الخصوم ،فإن نسبة الأموال الدائمة تساوي 23.12 % من مجموع الخصوم ،و بالنسبة للديون قصيرة الأجل فقد بلغت 77.88 % من مجموع الخصوم و هذا يدل على أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الديون

تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التعاونية الفلاحية

تم من خلال هذا المبحث كمحاولة لدراسة تطبيقية لبعض الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ،وتبيان علاقتها بوظائف المؤسسة الإقتصادية في حدود المعلومات المتحصل عليها .

إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التعاونية الفلاحية

يتم تحديد التكلفة المستهدفة إنطلاقا من سعر البيع المستهدف و الذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة ،أو يتم تحديده إنطلاقا من دراسة السوق و قيمة المنتج و مدى قدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذل المنتج ، بالإضافة إلى تحديد الربح المستهدف أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين .

لذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على ثلاث عناصر و هي :

التكلفة المستهدفة و سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف و ذلك حسب المعادلة التالية :

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

وللوصول إلى التكلفة المستهدفة يجب أن تتوفر بيانات لسعر البيع و الربح للمستهدفين

بالنسبة لسعر البيع المستهدف تم إعتماد سعر البيع الخاص بالتعاونية الفلاحية للحبوب و البقول الجافة.

أما فيما يتعلق بنسبة الربح المستهدف فتم إستخدام أعلى نسبة لإجمالي الربح الخاصة بالتعاونية الفلاحية لثلاث سنوات 2016-2017-2018 بما أن المؤسسة محل الدراسة لا تملك رؤية واضحة لهذه النسبة .

و الهدف من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو الوصول إلى أفضل ربح ممكن و فيما يلي تم إستعراض كيفية حساب هذه النسبة و القيم المتعلقة بها خلال السنوات المذكورة .

نسبة مجمل ربح العمليات = (إجمالي الربح و الخسارة / صافي المبيعات) * 100

المطلب الثالث :مناقشة ما توصلت إليه الدراسة الميدانية

تنشأ المؤسسات الاقتصادية لتحقيق أهداف إستراتيجية ،تكتيكية ،و تشغيلية تعود نتائجها على أصحابها و العاملين فيها ،و هذا يتطلب منها توفير الوسائل المادية و البشرية و التقنية اللازمة ،بالإضافة إلى أن قيامها بجملة من العمليات المناسبة لنشاطها ،كل هذا يستلزم وجود قيادة تدير مختلف الوسائل و العمليات ،ونجاح ذلك يتوقف على حسن الإدارة و التسيير و إستخدام التقنيات ذات الصلة بعملية التسيير بكل خطواتها المتمثلة في التخطيط ،التحفيز ،الرقابة ، والمتابعة لمساعدة المسيرين و المسؤولين في تقييم الأداء و معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة و من ثم إتخاذ القرارات المناسبة .

تتمثل مهمة مراقبة التسيير في متابعة التنفيذ و مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقا للمخطط و السياسات و المعايير الموضوعية ،ثم إكتشاف أية الإنحرافات و تحليلها ولوقوف على أسباب حدوثها و المسؤولين عنها ،ثم إعداد التقرير عنها إلى المستويات الإدارية المختلفة لإتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .

لكي يحقق نظام مراقبة التسيير أهدافه لابد و أن يقترن بوظيفة التخطيط ،وذلك من خلال إهتمامه بقياس ما تم إنجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها ،إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت هناك خطط أو أهداف محددة مسبقا و في الوقت ذاته فإن نظام مراقبة التسيير يعد وسيلة هادفة في إكتشاف صحة التخطيط و ملائمته لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة و ما قارن به من برامج قادرة على تحقيق كفاءة و فعالية الإنجاز المراد تحقيقه.

تعتبر المؤسسة الإقتصادية نظام تحرص على تحقيق الأهداف بقيامها بالعمليات و الأنشطة المختلفة و إستعمال الموارد المتعددة المناسبة ،ومراقبتها من أجل تحقيق مستوى أداء أفضل و يمكن قياس بثلاث معايير

الكفاءة و الفعالية و الملاءمة ،ولا يتم ذلك إلا بتطبيق أدوات المراقبة التسيير التي تسمح بقياس مدى إستخدام الموارد و الوسائل إستخداما أمثل .

خلاصة :

من خلال هذا الفصل تم التعرف و لو بشكل بسيط على أثر إستخدام كل من الأدوات التقليدية و الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة ،وذلك من خلال تجسيد ما تم التطرق إليه في الفصليين النظريين و نظرا للنتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة إتضحت الأهمية البالغة للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ،وذلك من خلال المزايا التي تحققها كل أداة بالنسبة لأداء المؤسسة ،وكذا إكتشاف الإنحرافات و معرفة أسبابها و الحلول الممكنة لها ،من خلال التنسيق بين مختلف الوظائف على مستوى المؤسسة.

الخـــــــــــاتمة

على ضوء ما ورد في الدراسة يمكن القول أن دراسة المكونات الأساسية للمؤسسة تقود إلى معرفة العناصر التي تسمح لها بتحقيق بقاءها و إستمراريتها ،و هذا البقاء لا يكون إلا إذا كانت المؤسسة تسير سيرا سليما و إستراتيجيا ،وحتى تقوم بمتابعة كل أنشطتها و مهامها فهي أصبحت تولي أهمية كبيرة لمراقبة التسيير ،من خلال الكشف عن الإنحرافات و معرفة أسبابها و إقتراح الحلول الممكنة لها ،وكذلك تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها و إجراءاتها ،من أجل بلوغ أهدافها بكفاءة و فعالية في ظل مسايرة التطورات العالمية .

و هذا ما دفع بالمؤسسات الإقتصادية إلى البحث عن طرق و أساليب حديثة ،بعد عجز الأساليب التقليدية التي كانت ترتكز فقط على المعلومات المالية من جل تعظيم الربحية ،حيث أن الأساليب الحديثة يتم إستخدامها من أجل توفير معلومات دقيقة وملائمة ،مما يسمح لها بإستغلال هذه المعلومات في التنسيق بين مختلف الوظائف الموجودة فيها و تحسين أدائها .

و على ضوء ما سبق إرتأت هذه الدراسة إلى الربط بين أدوات مراقبة التسيير الحديثة ووظائف المؤسسة ،وذلك من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية حيث تم التوصل إلى جملة من النتائج بالرجوع إلى الفرضيات لتأكيدها أو نفيها و نذكرها على النحو التالي :

-مراقبة التسيير عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة بإستخدام الموارد المتاحة ،كما أن العملية التسيرية تعتمد على مجوعة من المبادئ التي تساعد المسيرين على القيان بعملهم بالطريقة المناسبة ،و إكتشاف الإنحرافات و تجنب الكثير من الأخطاء خاصة إذا أحسنوا إستخدامها ،و هذا ما يؤكد **صحة الفرضية الأولى** .

-يمكن إعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنية تسمح بتخطيط لأداءات و كذلك متابعتها و الحكم عليها بعد تنفيذها ،و تصنف إلى أدوات تقليدية (كالتحليل المالي و الموازنات التقديرية ...) ،و أدوات حديثة (كالتكلفة المستهدفة) و قد ظهرت الأدوات الحديثة التي تهتم بالجانبين المالي و غير المالي نتيجة لعجز الأدوات التقليدية التي تهتم بالجانب المالي فقط ،من أجل تحسين العملية التسييرية في المؤسسة ،وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الثانية .**

-تقوم عملية مراقبة التسيير على مجموعة من الوظائف المتكاملة ،من بينها التنسيق بين مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق أهدافها ،وذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة و التي تمثل جوهر العملية التسييرية ،و هذا ما يثبت **صحة الفرضية الثالثة** .

النتائج :

من خلال الدراسة توصلنا الى النتائج التالية :

1-مراقبة التسيير تعمل على مساعدة المسؤولين و العاملين للتحكم في أدائهم بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكل كفاءة و فعالية ،كما توفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات بشكل سليم .

2-نظام مراقبة التسيير وظيفة تتطلب تحديدا واضحا للأهداف المراد تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية بالمؤسسة مع تحديد الموارد التي يجب إستخدامها لتحقيق الهدف المطلوب .

3- يختلف إستعمال أداوت مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى و ذلك حسب درجة تطور المؤسسة و ثقافة المسيرين ،ونوع نظام المراقبة التسيير المعتمد.

4-تمسك معظم المؤسسات بإستعمال الأدوات و المتمثلة أساسا في المحاسبة العامة ،وغياب تام للأدوات الحديثة بالخصوص بطاقة الأداء المتوازن و التي تعد أداة من أدوات التخطيط .

5- غياب مصلحة خاصة بمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

التوصيات :

بناءا على النتائج السابقة ،و إنطلاقا من هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من التوصيات و التي ترتكز على الجوانب التالية :

- تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات الإقتصادية بمدى أهمية مراقبة التسيير ،ودور أساليبه الحديثة في تقديم المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات .
- على الإدارة أن تركز على التنسيق و التكامل بين مختلف المصالح المتواجدة فيها .

- من الأفضل أن تعيد المؤسسة النظر في العملية التسييرية و إقامة مصلحة لمراقبة التسيير ،من أجل تطوير مختلف أساليبها .
- زيادة الدورات التدريبية للعاملين في المؤسسات الإقتصادية ،وإستقطاب الكوادر و الفئات المؤهلة و القادرة على تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.
- العمل على زيادة التعاون بين جميع الإدارات و الأقسام و الموظفين بالمؤسسة ،لما لذلك من أهمية بالغة في رفع الروح المعنوية لهم و بالتالي تحقيق الأهداف المخططة بفعالية .
- من الضروري تطوير ادوات الرقابة من خلال الانتقال من اللأدوات التقليدية و إعطاء الاهتمام للأدوات الحديثة بالخصوص بطاقة الاداء المتوازن
- تفعيل نظام المعلومات الملائم بما يسمح بتصحيح الاختلالات و تجاوز النقائص و التحسين المستمر في المخرجات و العمليات
- من الضروري تطوير نظام مراقبة التسيير بشكل دائم ليساير التطور في حجم المؤسسة حتى لايصبح عائقا أمام تطويرها و تحقيق أهدافها .

-أفاق الدراسة

إن النتائج المتوصل إليها في هذا البحث فتحت أفاق بحثية قد تكون محل دراسات مستقبلية و هي :

- تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات العمومية .
- معوقات تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .
- تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في البنوك و شركات التأمين .
- حاجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظام مراقبة التسيير الحديث ،ومدى فعاليته في التأثير على فعالية قراراتها .

قائمة المراجع :

المراجع باللغة العربية

الكتب :

1-ناصر دادي عدون ،عبدالله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ، دار المحمدية العامة ،الجزائر ، 2003 .

2-ناصر دادي عدون ،معزوزي ليندة ،قواسمي هجيرة ،مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية (حالة البنوك) ،دار المحمدية العامة ،الجزائر 2003

3- فهمي محمد الشيخ ،التحليل المالي ، الطبعة الأولى ،رام الله فلسطين ، 2008

المذكرات و المحاضرات :

1-صفاء لشهب ،نظام مراقبة التسيير و علاقته بإتخاذ القرار ،مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجيستر ،في علوم الإقتصادية ،وعلوم التسيير ، فرع الأعمال ،جامعة الجزائر ، 2006

2-عقون سعاد ،نظام مراقبة التسيير ،أدواته و مراحل إقامته بالمؤسسة الإقتصادية " ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الإقتصادية و التسيير ،فرع علوم التسيير ،جامعة الجزائر ، 2001

3-محمد الصغير قريشي ، واقع تطبيق أوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، أطروحة دكتورا في العلوم الإقتصادية ،جامعة ورقلة ،2013

4-رحم خالد ،أثر نظام معلومات الموارد البشرية على أداء العاملين ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم التسيير ،جامعة ورقلة ، 2012

5-عريوة محاد ،دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المستدام ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في إطار مدرسة الدكتوراه إدارة الأعمال ،و التنمية المستدامة ،جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2011

6-بن حديد أحمد عبد السلام ،الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ،مذكرة ماستر ،جامعة ورقلة ، 2014

7-نعيمة بن يحياوي /سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير ، تخصصات التدقيق المحاسبي و إدارة المنظمات ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة .

8-قريشي محمد الصغير ،محاضرات في مقياس مراقبة التسيير ، جامعة ورقلة

9-رحم خالد ،سلسلة محاضرات مراقبة التسيير مقياس الأسس النظرية لمراقبة التسيير ،جامعة ورقلة ، 2015/2014

10-عرابة الحاج ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص : محاسبة و فحص و مراقبة ، جامعة ورقلة ، 2015

المجلات :

1- بوقرة رابح ،عريوة محاد ،أثر المعايير المحاسبية (las/ifrs) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات ،مجلة البحوث الإقتصادية و المالية ،العدد /جوان ،جامعة أم البواقي

المواقع الإلكترونية :

1-محمد خليل ،عبد الحميد أحمد ،منى عبد السلام ،مراقبة التسيير في المؤسسة ،شبكة الأبحاث و الدراسات الإقتصادية ، www.rr4ee.net

2- قويدر حاج قوارين ،نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية و دروه في تحسين الأداء ، جامعة الشلف ، http://www.docudesk.com

المراجع باللغة الفرنسية :

Les livres :

Anne Marie Keiser ,contrôle de gestion .op –cit.p13

Aljejid et s .speri .control manuel et application 3 eme ,édition runod .paris 1996.p 06

Michèle R Et gérard Naulleau , le contrôle bancaire et financier , 4eme édition revue banque , France ,2002 ,p68

Moussa Hamam ,comptabilité générale selon l's c f , Ed le savoir , alger ; 2011, p 21

Khemissi chilon , gestion et stratégie financière , 1ere ed roumo , alger , 2005 , p 24-25

Toufik Saada ,comptabilité analytique et contrôle de gestion ,3eme édition , Vuibert , 2008 , p 22

Norbert Guedj , le contrôle de gestion , édition d'organisation , paris , 1995, p 285

الملخص :

تسعى كل المؤسسات إلى تحقيق أهدافها من خلال التمييز الجيد لمختلف العمليات والوظائف التي تقوم بها بالإعتماد على مراقبة التسيير و تطبيق الادوات و إستخدامها في التنسيق بين وظائف المؤسسة الإقتصادية مهتمة بذلك على الجانب المالي و غير المالي مما يسمح ببلوغ الأهداف المرجوة ،و استنادا على هذا حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية "مامدى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية ؟ "

و للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية و تطبيقية للمؤسسة حيث طبقت الدراسة على إتحاد التعاونيات الفلاحية لولاية مستغانم لمعرفة مدى تطبيقها لأدوات مراقبة التسيير ،و قد تم التوصل إلى أنها لا تطبق كل الأدوات بل البعض منها و ترتكز خاصة على الأدوات التقليدية أهمها المحاسبة العامة .

الكلمات المفتاحية : نظام مراقبة التسيير ،أدوات مراقبة التسيير ،مراقبة التسيير.

Résumé :

Toute les entreprises veulent atteindre leurs objectifs par la bonne gestion des différents des opérations et emplois ,quelles font par le bien du contrôle d'entreprise et adoptes les outils et leur utilisation dans la coordinations des fonctions de l'institution économique ,intéressé par les aspects financiers et mon financiers permettre la réalisation des objectifs souhaites , et sur la base de ce que nous avons essayé dans cette étude pour résoudre le problème suivant :

« dans quelles mesure le système de contrôle de la direction de l'application dans l'entreprise économique algérienne

Et la réponse a ce problème , nous étudié la théorie et l'application dans l'entreprise union des coopératives agricoles u c a wilaya de Mostaganem pour connaitre dans quelle mesure de gouvernance sont appliqués .

Il a certains d'entre eux , et reposait principalement sur les outils traditionnels , le plus important étant la comptabilité générale .