

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر بعنوان

فعالية مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات الاقتصادية

- دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام بمستغانم -

تحت إشراف الدكتور:

قدال زين الدين

من إعداد الطالبة:

عباس رحمة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	عبد الله بن شهيدة	أستاذ مساعد - ب-	جامعة مستغانم
مقررا	قدال زين الدين	أستاذ محاضر - أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	بن عبد الله ودان	أستاذ محاضر - ب-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2018 / 2017

# دعاء

يا رب لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجت ولا باليأس إذا  
أخفقت .

وذكرني إن الإخفاق هو التجربة التي تؤدي إلى النجاح

يا رب

# كلمة شكر وتقدير

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي يرزقنا العلم ما لم نكن نعلم، وأعطنا من القوة والقدرة ما نحتاج للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العلم، وأتقدم بأرقى وأسمى عبارات الشكر إلى الولدين وإلى من قدم لنا التوجيهات والنصائح القيمة من خلال إشرافه على عملنا وانتقاداته البناءة الدكتور

" قдал زين الدين "

ونزجه شكرا إلى كافة الأستاذة طوال مشوارنا الدراسي وشكر خاص إلى موظفي وحدة أغذية الأنعام مستغانم وبالأخص " فوزية و أمينة " لم يبخلوا في إعطائنا المعلومات ولو بالقليل .  
وإلى كل من ساهم في مساعدتنا وأمد يد العون لنا في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد .

# اهداء

إلى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقها والإشارة بفضلها، التي تشجعني العين التي تحرسني إلى أعلى ما أملك  
ينبوع المحبة والحنان " أمي" الغالية أطال الله في عمرها .

إلى من أنار لي درب وسهل لي سبل العلم ورباني أحسن التربية وحثني على الصدق والأمانة " أبي" العزيز أطال  
الله في عمره .

إلى من ساندني في مشواري وأعز شخص في حياتي " محمد مسعودي"

إلى أختي الغالية "فيروز" وزوجها "حميد" وإلى الكتكوتين "صلاح الدين" و"إيلاف" وإلى جدتي الغاليتين أطال الله  
في عمرهما .

إلى إخوتي الأعزاء: نور الدين، عبد الحفيظ، محمد - أنس بدر الدين .

إلى خالي: أمين - بلقاسم - محمد - الشيخ - شعبان .

إلى خالتي: بختة - حليلة - فاطمة وأبناؤهم .

إلى كل صدقاتي : شهيرة - عائشة - خيرة - أحلام - فرح - بدره - فايضة - عائشة حمودي .

وكل من عائلة مسعودي وعباس .

وإلى كل من يذكره قلبي ونسيه قلبي .

رحمة

# الفهرس

دعاء

كلمة شكر وتقدير

إهداء

الفهرس

قائمة الأشكال والجداول .....

1

مقدمة عامة ..... أ-ج

## الفصل I: عموميات حول مراقبة التسيير

مقدمة الفصل:..... 02

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير..... 03

- المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير..... 03

- المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير..... 03

- المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير..... 04

المبحث الثاني: أنواع ووظائف مراقبة التسيير..... 05

- المطلب الأول: أنواع ومهام مراقبة التسيير..... 05

- المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير..... 07

- المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير..... 08

المبحث الثالث: أدوات ومجالات تطبيق مراقبة التسيير..... 09

- المطلب الأول: مراحل مراقبة التسيير..... 09

- المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير..... 10

المطلب الثالث: مجالات تطبيق مراقبة التسيير..... 11

خاتمة الفصل:..... 13

## الفصل II: المردودية المالية ومراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية

مقدمة الفصل:..... 15

المبحث الأول: مدخل إلى المردودية المالية وأهم مكوناتها..... 16

- المطلب الأول: مفهوم المردودية المالية..... 16

- المطلب الثاني: مكونات المردودية المالية..... 17

- المطلب الثالث: متطلبات المردودية المالية..... 18

المبحث الثاني: فعالية مراقبة التسيير على المؤسسات الاقتصادية..... 19

- المطلب الأول: دور مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية..... 19

- المطلب الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.....20
- المطلب الثالث: دور ومهام مراقب التسيير في المؤسسة الاقتصادية.....21
- المبحث الثالث: أدوات وأساليب مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسات الاقتصادية.....21
- المطلب الأول: المحاسبة التحليلية واستعمالاتها.....21
- المطلب الثاني: الموازنات التقديرية وعوامل نجاحها.....23
- المطلب الثالث: لوحة القيادة ودورها في المؤسسة الاقتصادية.....23
- خاتمة الفصل:.....25

### الفصل III: دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام

- مقدمة الفصل:.....27
  - المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة.....28
  - المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.....28
  - المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....30
  - المطلب الثالث: دوائر المؤسسة.....31
  - المبحث الثاني: أدوات المراقبة والعمال التي يقوم بها مراقب تسيير المؤسسة.....34
  - المطلب الأول: الأعمال التي يقوم بها مراقب التسيير.....34
  - المطلب الثاني: مراحل ووسائل مراقبة التسيير داخل المؤسسة.....37
  - المطلب الثالث: أدوات الرقابة المطبقة داخل المؤسسة.....38
  - خاتمة الفصل:.....39
  - خاتمة عامة.....41
  - قائمة المصادر والمراجع.....43
- تلخيص

قائمة

الأشكال و الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	عدد العمال الموزعين حسب المهمة	1-3
34	حساب النتائج مردودية السنة المالية	2-3
36	المؤشرات ونسب الإدارة	3-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
20	مراقبة تسيير والعلاقة بين وسائلها وأهدافها	1-2
30	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-3

# مقدمة عامة

تعتبر مراقبة التسيير عملية تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية العمومية أو الخاصة في تسيير أعمالها ولقد اهتم بها كثيرا وعرفت المؤسسة الاقتصادية اختلافا في نشاطاتها الاقتصادية وتوسعا في حجمها وهيكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من تطور الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثروة الاتصالات التقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مواكبة التطور التكنولوجي والاستفادة منه ضف إلى ذلك التغيرات في المعطيات السياسية الاقتصادية والمالية التي فرضها المحيط وكذا مراعاة القوانين والنظم التي تكون الإطار السياسي والقانوني وعليه فإن هذه التغيرات التي عرفتها عناصر محيط المؤسسات لقد أثرت عليها ولقد فرضت على المسيرين تقسيم الإدارة إلى مستويات عديدة، والفصل بين الإدارة والتنفيذ هذا الوضع مما فرض توافر المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط، ورسم السياسات، واتخاذ القرارات، الرقابة، وهذا ما مهد لظهور مجموعة من الأدوات الرقابة منها الكمية المحاسبة العامة والحديثة مثل لوحة القيادة التي تعمل على توفير البيانات اللازمة للإدارة حتى تقوم بوظيفة الرقابة كما يجب .

إن موضوع مراقبة التسيير برغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد اليوم للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا التحقيق الأهداف المسطرة من قبل الإدارة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسيرين في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتوفير الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف .

لقد ازداد اهتمام المؤسسات الاقتصادية بمراقبة التسيير على الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر منذ التخلي عن الاقتصاد الموجه والشروع في انتهاج سياسة اقتصاد السوق، حيث أصبحت المؤسسات على إثرها تتمتع بالاستقلالية في انجاز القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها واعتبرت مراقبة التسيير وظيفة أساسية يتعين على المؤسسات تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين أنماط سيرها بصفة مستمرة وعليه نطرح الإشكاليات .

كيف تساهم مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية :

ما هي أدوات مراقبة التسيير وفيما تكمن وظائفها ؟

ما المقصود بالمردودية المالية ومدى مساهمتها في المؤسسات الاقتصادية ؟

هل يتم تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ؟

الفرضيات :

- تعتبر مراقبة التسيير أداة من أدوات فعالة في المؤسسات الاقتصادية .

- تلعب مراقبة التسيير دورا هاما في تحديد مستوى وظائف المؤسسة .

- أهم أدوات مراقبة التسيير داخل المؤسسة : المحاسبة التحليلية، الموازنات تقديرية ، لوحة القيادة،

التحليل المالي .

### أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الأهداف المتعلقة بالإجابة على الإشكالية المطروحة نحاول الوصول إلى الأهداف أخرى لها علاقة بالموضوع منها :

- إلقاء نظرة حول تسيير المؤسسة وأهم خصائصه ووظيفة المراقب .
- معرفة أدوات مراقبة التسيير ودورها في المؤسسات وعلاقتها بالمردودية .
- التعرف على المؤسسات التي تعتمد على مراقبة التسيير في عملياتها .

### أهمية الدراسة :

- تكمن أهمية من حيوية الموضوع ودوره في تطوير الاقتصاد وتتمثل الأهمية فيما يلي :
- كون الموضوع يمس شريحة كبيرة من المؤسسات مواد خاصة أو عمومية .
  - معرفة مستوى نجاح مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية .

### أسباب ودوافع اختيار الموضوع :

تختلف أسباب اختيار الموضوع حسب طبيعته يمكن أن تكون :

أسباب ذاتية :

- الرغبة في معرفة مدى مساهمة مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات .
- الرغبة في معرفة سير عمل مراقبة التسيير داخل المؤسسات .

### أسباب موضوعية :

- الأهمية البالغة التي اكتسبتها مراقبة التسيير .
- التنسيق بين مختلف الهيئات والأطراف المتداخلة في مراقبة التسيير .
- إلقاء الضوء على مراقبة التسيير ودورها في تحسين الاقتصاد .

### حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: تم اختيار المؤسسة الاقتصادية وحدة تغذية الأنعام بولاية مستغانم لإجراء الدراسة التطبيقية .

- الحدود الزمنية: أجريت الدراسة من 2016 إلى 2017 حيث قمنا بالتعرف على المؤسسة وحدة أغذية الأنعام بولاية مستغانم وتحديد هيكلها التنظيمي وحاولنا التعرف على مدى مساهمة مراقبة التسيير في المؤسسة .

### صعوبة الدراسة :

- من بين الصعوبات التي تعرضنا لها في انجاز البحث ما يلي :
- صعوبة وندرة المصادر والمراجع ذات صلة بالموضوع .
  - اختلاف المصادر حول الإحصائيات .

### الدراسات السابقة :

بالإضافة إلى مراجع والكتب هناك من حاول الدراسة .

- بن داليا نادية، دور أدوات مراقبة التسيير في حكومة المؤسسات الاقتصادية، نتائج متوصل إليها .

- تعتبر مراقبة التسيير أهم وظيفة موجودة في المؤسسة الاقتصادية .
- تساهم مراقبة التسيير في كشف الانحرافات وتصحيحها .

#### منهج الدراسة :

قد اتبعنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المناسب للموضوع ففي الجانب النظري اعتمدنا على المنهج الوصفي من خلال تقديم تعاريف وخصائص أما الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي .

#### منهجية الدراسة :

قمنا بمذكرة تحت عنوان "فعالية مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات الاقتصادية" بعد المقدمة يليها الفصل الأول بعنوان عموميات حول مراقبة التسيير وبدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث وكل مبحث إلى ثلاث مطالب أما الفصل الثاني بعنوان المردودية المالية ومراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية وبدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث وكل مبحث إلى ثلاث مطالب وليه الفصل الثالث دراسة حالة وحدة تربية الأنعام .

# الجانب النظري

# الفصل الأول

عموميات حول مراقبة التسيير

## مقدمة الفصل :

إن الاهتمام البالغ بالرقابة التسيير أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة كاملة وشاملة وهو نظام مراقبة التسيير ويعتبر هذا النظام من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن يطبق بشكل صحيح ولكي يؤدي هذا النظام وظيفته بشكل جيد يقوم بالدور الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزه داخل المؤسسة وتعتبر هذه الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير من أهم الأدوات الموجودة داخل المؤسسة حيث تجد أن المحاسبة التحليلية هي من أهم وأولى الأدوات المستخدمة لمراقبة التسيير وهذا ما ستناوله في فصلنا هذا حيث قسمنا إلى ثلاث مباحث وستطرق في المبحث الأول إلى دراسة مراقبة التسيير أما المبحث الثاني خصصناه إلى أنواع ومهام مراقبة التسيير وفي الأخير تطرقنا إلى أهم عنصر في هذا الفصل إلى أدوات ومجالات تطبيق مراقبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

إن تطور مراقبة التسيير يتبع تطور النظام المحاسبي والنظام الاقتصادي بصفة عامة، حيث ازداد الاهتمام بنظام مراقبة التسيير خلال القرن الأخير الواحد والعشرين، وهذا مراجع لظهور عدة سياسات وتطويرات في العالم بأكمله، ولقد ساهمت هذه السياسات كعولمة السوق، التطوير التكنولوجية إلى تحسين العلاقة بين الإنتاجية والسعر بالإضافة إلى التطور الملحوظ في مجال علوم التسيير، لقد أدت هذه التطورات إلى المساهمة في تطور نظام مراقبة التسيير.<sup>1</sup>

إن بلوغ مراقبة التسيير إلى هذه الدرجة من التطور لم يكن بالأمر السهل وإنما مرت على عدة أشكال ابتداء بالمراقبة المحاسبية حتى وصولها إلى ما تعرف به حاليا، وقد قسم تطور مراقبة التسيير إلى مرحلتين.<sup>2</sup> . مرحلة المدرسة الكلاسيكية وترى أن المراقبة تعتمد أساسا على تقسيم المهام إلى أجزاءها الأساسية وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة .

. المرحلة الثانية وهي تعرف بعلم الاتصال والمراقبة داخل الأنظمة وتتكون من ثلاث عناصر أساسية هي:

أ. المدخلات: وتتمثل في عناصر المحيط التي تؤثر على النظام وتعرف بمتغيرات المدخلات

ب. المخرجات: وهي تلك العناصر التي تؤثر بها النظام على المحيط الخارجي وتعرف بالنتائج .

ج التحويل: تتمثل في تحويل المدخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية وتحويلها إلى مخرجات .

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير.

قبل التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين "المراقبة" و "التسيير" لذ نود

أن نقوم بتعريف كل مصطلح على حدى.

المراقبة: إن معنى المراقبة على مستوى الاقتصادية الجزئي هي " البحث، المقارنة الحراسة، التقدير والتحكم في أدوات التسيير .

التسيير: هي تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

مفهوم مراقبة التسيير:

– التعريف الأول: مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع التوجيه موارد المؤسسة وضمائها نحو

الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف المسطرة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Hamadouche Malika, contrôle de gestion d'un entreprise sulel que économique , Mémoire de Magister , l'ESC Algérie, 2000, P09.

<sup>2</sup> شويح محمد، محاضرات في مقياس التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البلدية.

<sup>3</sup> محمد رفيق الطيب، مدخل المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 248.

- **التعريف الثاني:** إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة وتوافق تلك المرسومة من قبل الانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها وبالتالي تحقيق الأهداف.<sup>1</sup>
  - **التعريف الثالث:** مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها لإعطاء المساعدة للمسؤول عن التسيير من أجل تحقيق الأهداف.<sup>2</sup>
  - **التعريف الرابع:** مراقبة التسيير عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بالتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقتة تصف سير المؤسسة ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة وتحث المديرين بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة.
- وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف شامل والذي يتمثل في أن مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا من خلالها التأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا وفعالا وكذلك تدارك الانحرافات غير مسموح بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية .
- المطلب الثالث: أهداف مراقبة التسيير.**
- إن نظام مراقبة التسيير عدة أهداف يقوم من أجل تحقيقها، حيث أنه يهدف إلى عدة أمور رئيسية وهذا طبعا في إطار الوظائف المختلفة والموجودة في المؤسسة وتتخلص أهداف مراقبة التسيير فيما يلي :
1. كشف وتوحيد المشاكل والمعوقات والسلبيات وذلك حتى تداركها وتفادي الوقوع فيها.
  2. توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة إلى التدخل لحماية الصلح العام واتخاذ ما قد يلزم من قرارات لتصحيح الأخطاء .
  3. قياس الأداء الفعلي وهذا وفقا للمعايير المسطرة والمستويات المستهدفة لمعرفة سير العمل في الاتجاه الصحيح والمقرر له .
  4. ترشيد التكاليف وعقلانيتها وهذا يتم عن طريق المحاسبة التحليلية .
  5. تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية والتقديرية وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية .
  6. استنتاج نقاط القوة واستخراج نقاط الضعف ومحاولة تدعيم نقاط الضعف باقتراح مجموعة من الأساليب لتفاديها .
  7. البحث عن سبيل لتحسين الأداء أي ترقية نظام .
  8. تحقيق النجاحة للتأكيد من الاستعمال الأمثل للمواد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف .

<sup>1</sup> شويح محمد ، مرجع سبق ذكره .

<sup>2</sup> chaabnia Faten, contrôle de gestion d'un entreprise de service , mémoire de fin d'étude en une de l'obtention du diplôme de poste gradation spécialisée en banque, l'ESC, Algérie , 2001,P02.

9. تحقيق الفعالية ويتم عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا ومستقبلا<sup>1</sup>.

10. تساعد في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين .

11. تساعد على معالجة المعلومات لاتخاذها كقاعدة في اتخاذ القرارات والتخطيط... الخ

إن هدف مراقبة التسيير أيضا في دراسة الحلول التي تسمح في ظل التسيير بالأهداف وكذا لا مركزية المسؤوليات وتحسين المردودية العامة للمؤسسة على جميع الميادين والأنشطة وتكلف الإدارة العامة لمراقبة التسيير بمهام عديدة .

المبحث الثاني: أنواع ووظائف مراقبة التسيير

المطلب الأول: أنواع ومهام مراقبة التسيير.

الفرع الأول: أنواع مراقبة التسيير .

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار:<sup>2</sup>

1. من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعده ونجد :

أ. المراقبة السابقة (القبلية): هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل ويعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي المراقبة وقائية حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل وتعتبر هذه المراقبة تنبئية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل .

ب. المراقبة الآتية: هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير من تفادي وقوع الانحرافات .

ج . الرقابة اللاحقة (البعديّة): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة لذلك توضح برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منه هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات ويتم هذا النوع بعد انجاز النشاط .

2. من حيث التنظيم: وحسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي :

أ. المراقبة المفاجئة: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء وانحراف والتمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة .

<sup>1</sup> ATTAFIALI et ETACHI Rachid, comptabilité analytique et sont rôle dans le contrôle de gestion et prise de la décision, mémoire le licence, Alger , 2002,P85.

<sup>2</sup> ABDELATIF Khemakhem , introduction an contrôle de gestion, Paris France , 1971,P 9.

ب . المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دوران عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج مراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي .

ج . المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة أي دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط العمل .

3. من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان هما :

أ . المراقبة الداخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى :

.مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي .

. تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي .

.مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط .

.تقدير حصة المؤسسة في السوق .

ب . المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات .

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

أ . المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية ، معدل الغياب والتأخر .

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

ج . المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة .

5. من حيث طريقة المراقبة: حسب هذا المعيار نجد :

أ . الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة: هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين الملاحظة (الانجاز)، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الانجازات والأهداف .

ب . الرقابة بطريقة الحواجز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير .

الفرع الثاني: مهام مراقبة التسيير .

يمكن تلخيص مهام مراقبة التسيير في ثلاث نقاط كالآتي:<sup>1</sup>

1 . تحسين الأداء وفعالية النشاط: إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبين التسيير القيام بأعمال منها :

. التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم المراقب التسيير بجمع المعلومات التي تسمح له بضمان مسؤولية في مختلف المستويات المصرفية .

. التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه .

. وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها .

. المعرفة الدقيقة للإيرادات والتكاليف .

2. التحكم في التطوير: من أجل مواكبة أو مساندة التطور والتحكم فيه لا بد من مراقبة التسيير أن يشارك في المهام التالية :

. تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على مدى القصير .

. إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات والأهداف المخطط لها .

. إعلام المديرية العامة بالنتائج .

. الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج: إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة وكذلك التسيير الأحسن

للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الإنتاج، لهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات

الاقتصادية بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما أنها تعمل على استنتاج

واستخلاص التحليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق :

. أكبر فعالية.

. أحسن مردودية.

. أرباح ومردودية إنتاجية .

المطلب الثاني: وظائف مراقبة التسيير .

إن لنظام مراقبة التسيير عدة وظائف يسعى من خلالها إلى تحقيق أعمالها والتي يقوم بها مراقب

التسيير، ويمكننا من تحديد الوظائف من وحدة اقتصادية لأخرى حسب اختلاف الأنشطة في النقاط

التالية:

. التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية .

. جمع وتسجيل المعطيات وإنتاج المعلومات المالية :

. تحليل المشاريع الاستثمارية ومراقبة العمليات والتسيير .

. تقييم وتقدير النتائج في الإنتاج أو المخرجات .

<sup>1</sup> عثمان احدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1994، ص06.

وتعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف التي تمارس الاتصال المباشر مع المدير الوحدة ووظيفية المراقبة تكون على علاقة بجميع الوظائف في المؤسسة تذكر منها<sup>1</sup>:

1. علاقة مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج :

تلعب وظيفة الإنتاج دورا كبيرا في المؤسسات الصناعية والهدف من مراقبة التسيير في وظيفة الإنتاج في إعداد سلعة جيدة النوع بتكاليف منخفضة وأثناء القيام بهذه المراقبة تعتمد على النقاط التالية :

. رقابة الجودة والنوعية من أجل ضمان تحقيق المنتجات المطلوبة وفق الخطط .

. رقابة المنتج أثناء صنعه أي مهمة المراقبة تكون في المصنع .

. الرقابة على العمال وذلك من أجل ضمان السير الحسن للإنتاج واستخدام الأمثل للموارد .

## 2. علاقة مراقبة التسيير بالعمليات التجارية :

يكمن هدف مراقبة التسيير في نشاط البيع على مساهمة في اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالمنتج في النوعية والكمية... الخ بالإضافة إلى نشاط التموين والذي يعرف على أنه: الوظيفة التي تتضمن وضع تحت تصرف المؤسسة على كل احتياجات الضرورية لعملية الإنتاج من مواد الأولية، كما تحرص على احترام الوضعية المطلوبة في الإنتاج .

ويكمن دور المراقبة التسيير في التموين على العناصر التالية :

. مراقبة مدى تطابق المواد المشتراة مع المواد المطلوبة .

. تحديد أسعار الشراء ومصادر الشراء .

## 3. علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة المالية :

تقوم على تقديرات احتياجات المؤسسة من المواد المالية للقيام بوظائفها، وتمارس مراقبة التسيير في الوظيفة المالية بحدّة لأنها تدرس وتحلل كيف تكسب أو تحصل على الإيرادات وما هي إلا الطرق الأحسن لإنفاقها أي تهتم بمراقبة تسيير الخزينة.

من كل ما سبق نستنتج أن مراقبة التسيير في كل أركان المؤسسة ووظائفها والعلاقة التي تربط هذا النظام بوظائف المؤسسة هي تلك العلاقة التي يمكن للمؤسسة أن تحصل على تحقيق هدفها المخطط .

## المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير

يعتبر توفر هذه ضروريا حتى يكون نظام المراقبة فعالا وتتمثل في:

1. تقديم المعلومات صحيحة: فالمعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل عملية اتخاذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع.<sup>2</sup>

2. حسن توقيت المعلومات المتقدمة: حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا فحصول المؤسسة مثلا على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخول مناقصة أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد للدخول .

<sup>1</sup> شويح محمد ، مرجع سبق ذكره .

<sup>2</sup> محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 216.

3. الاقتصاد في التكاليف: ف شراء نظام الكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أبسط وأقل التكاليف بكثير لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف .
  4. سهولة الفهم: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا نظام الرقابة وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه سيسيء تفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة .
  5. التركيز: لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق تعرقل سير العمل وإنسيان الإنتاج .
  6. تسهيل اتخاذ القرارات: وذلك بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساس لاتخاذ القرارات بدون الحاجة للتفسير والتحليل أو الاستقصاء وهذه الأمور هي التي تستهلك وقت المسير وتعد مهنته .
- المبحث الثالث: أدوات ومجالات تطبيق مراقبة التسيير.
- المطلب الأول: مراحل مراقبة التسيير.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات ومع تطور نشاطها وتعدد عملياتها وما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية، وهذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز هذه المؤسسات شركة "فورد" وجينيرال موتورز" وهذه الشركات هي التي أدخلت طرق وأساليب جديدة على مراقبة التسيير من أجل دعم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها .

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل هي:<sup>1</sup>

1. المرحلة الأولى: كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بنشاط، والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب والمؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسة وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية .
2. المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLoAM" الذي وضع ميكانزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزية مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد المواد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .
3. المرحلة الثالثة: المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة

<sup>1</sup> عثمان إحدادن مرجع سبق ذكره ، ص 26.

للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

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

إن التعرض لمجالات تطبيق مراقبة التسيير يستدعي الحديث ولويا يجاز عن مختلف النظريات أو المدارس التي تعرضت للمنظمات ووجهة نظرها عن مراقبة التسيير ولهذا سنتعرض لنظرية المنظمات والتي سوف نجزها إلى ثلاثة مدارس أساسية وتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

1. المدرسة الكلاسيكية: إن ظهور هذه المدرسة يعود إلى الفترة التي كان فيها الاهتمام بزيارة حجم الإنتاج ومن مؤسسها "تايلور" أما فيما يتعلق بمراقبة التسيير ذاتها فإن هذه المدرسة ترى أن المراقبة تطبق على وظائف المؤسسة حيث يمكن أن تكون هناك مراقبة إدارية وتجارية ومالية وحتى تقنية، وفيما يخص المراقبة الإدارية فهي تهدف إلى التأكد من وجود البرامج ومدى تطبيقها وحتى تكون المراقبة فعالة لا بد أن تكون في الوقت المناسب ومتنوعة بالإجراءات الضرورية كما ترى هذه المدرسة أيضا توفر خاصيتين أساسيتين في مراقب التسيير وهما الكفاءة وعدم الانحياز .

2. المدرسة الكلاسيكية المعاصرة: إن أفكار المدرسة الكلاسيكية أثارت ردود أفعال بعض المفكرين الذين اهتموا بالجانب النفسي للعامل من بينهم "مايو" أما عن مساهمة هذه المدرسة في مراقبة التسيير فيتمثل في اعتبار العنصر البشري العامل الأهم داخل المؤسسة لذلك فإنه لا يمكن الحديث عن مراقبة التسيير دون التعرض للجانب الإنساني فدراسة الجانب النفسي للعامل تسمح بمعرفة دوافعه وبالتالي استغلالها لتحقيق أهداف المؤسسة كما أن المعرفة النفسية للعامل تسمح بمعرفة أسباب الفروقات عند قياس الأداءات وبالتالي سهولة تفاديها مستقبلا .

3. المدرسة المعاصرة: إضافة إلى أصحاب المدرسة الكلاسيكية والمدرسة الكلاسيكية الحديثة برزت مجموعة من المفكرين أمثال "أنسوف"، "شوندلار"، "دريكار" حيث قادوا التحليل الاستراتيجي بالإضافة إلى التحليل التسييري كما لعب أيضا المنظور النظامي دورا هاما في تطور مفهوم المنظمات بصفة عامة والمؤسسة الاقتصادية خاصة مثل ما كان له صدي في المجالات الفيزيائية والاجتماعية.

والمنظور النظامي عرف بأنه طريقة أو منهجية جديدة تسمح بجمع وتنظيم المعارف من أجل فعالية أكثر في اتخاذ القرارات من خلال هذا المنظور قسمت الأنظمة إلى نوعين هما

أ. النظام المغلق: وهو ذلك النظام الذي ليس له أية علاقة مع المحيط الخارجي فهو يعمل بمعزل عن هذا الأخير، فلا يتأثر به .

<sup>1</sup> فداق فاروق، جينان أحمد، نظام المعلومات المحاسبية ودور في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، 2002، ص 02.

ب. النظام المفتوح: وهو عكس النظام المغلق حيث يرتبط بمحيطه الخارجي الذي يؤثر فيه ولا يتأثر به .  
المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير .

تعتبر مراقبة التسيير مجموعة الإجراءات ونظم المعلومات التي تساعد المسير في مراقبة سير الأنشطة، وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك عن طريق مجموعة من وسائل أدوات معينة نذكر منها:<sup>1</sup>  
1. المحاسبة التحليلية: تعتبر المحاسبة التحليلية أهم أداء في نظام مراقبة التسيير حيث أنها تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى وتحللها من أجل الوصول إلى نتائج على ضوءها يستطيع المسير والمؤسسات أن يتخذوا القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة وتعتبر أداء ضرورية لتسيير المؤسسة .

بما أن المؤسسة مهما كانت طبيعتها تسعى إلى تخفيض التكاليف إلى أقل مستوى ممكن وتعظيم الأرباح، فإنها تقوم بدراسة هذه التكاليف وتحليلها، وهي تعتبر من أهم الأدوات التي تساعد السير على اتخاذ القرارات والفر من الرقابة مستمرة وتستخدم المحاسبة التحليلية عدة طرق في تحليل النظام المعلومات من بينها طريق التكلفة المتغيرة ونموذج نقطة التعادل في مراقبة التسيير .

2. الموازنات التقديرية: هي عبارة عن قائمة تبين الخطط والسياسات المستقبلية التي ترسمها الإدارة لتسيير عليها فترة زمنية هي فترة الموازنة والموازنة التقديرية تعتبر خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإدارة المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظرة تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين وتصبح الموازنة أداة للرقابة عن طريق المساعدة في تفعيل وضع المعايير وتحليل الانحرافات وتستخدم بواسطة السلطات الحكومية وبواسطة المشروعات التجارية لتحقيق وظيفة الإدارة في رقابة على أعمال المشروع، فالموازنات التقديرية تشتمل على مستوى نمطي للأداء لكل أجزاء المشروع وهذا المستوى النمطي للنشاط ينبغي مقارنته بالنشاط الفعلي بهدف تحليل وتحديد الانحرافات، والموازنات التقديرية هي عبارة عن تقنية من تقنيات مراقبة التسيير مثل المحاسبة العامة والتحليلية، لا شك أن الموازنات التي تساهم في إعدادها كافة إدارات وأقسام المؤسسة لا تعتبر غاية في حد ذاتها، بل هي وسيلة وأداء تساعد على توجيه إدارة المؤسسة صوب تحقيق أهدافها، فالموازنات هي من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة وأداء للتأكد من الالتزام بالأهداف والإستراتيجية والسياسات الموضوعية من حيث أنها تشكل ترجمة مالية للمقارنة الأداء الفعلي من خلال إعداد التقارير الأداء التي تعطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المؤسسة .

3. لوحة القيادة: تعد من أهم الوسائل المستعملة في مراقبة التسيير بحيث تمكن المسير من أخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة ومدى نجاعة أساليب التسيير فيها من خلال النتائج المحققة والتي تظهر في لوحة القيادة عن طريق جملة من المؤشرات المتعلقة بجميع الوظائف، وذلك بهدف مراقبة القرارات المتخذة والعمل تصحيحها وتغطية النقائص في تدفق المعلومات، وهذا بهدف تحسين الأداء في المؤسسة، وتعتبر كأداة رقابة ومتابعة لأداء المؤسسة الاقتصادية، وهذا لتجاوز النقص الموجود في نظام المحاسبة والموازنات

<sup>1</sup> فداق فاروق جنان أحمد، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

التقديرية المتمثل في التأخر الزمني للوصول إلى المعلومة التي تفيد في اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى تحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية:<sup>1</sup>

تعتبر تشخيص دائم للمؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة ومعبرة من خلال المسير تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات.<sup>2</sup>

تعد لوحة القيادة أداة اتصال وتفاوض فعالة بين متخلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء أو من خلال المناقشة الدورية حول القيادة ومراجعتها، وهي عبارة عن مجموعة من المؤشرات يتم اختيارها من طرف المسؤولين ك معايير تدل على مدى تحقيقهم لأهدافهم، وتسمح للمسيرين بمعرفة حالة تطور موضوع القيادة.<sup>3</sup>

تشكل لوحة القيادة أداة جد هامة في مجال تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من كونها تمثل شكل مختصر منهجي لمجموعة من المؤشرات التي يتم اختيارها بعناية وبعدد محدود، تمكن المؤسسة من توجيه عملية القيادة في الاتجاه السليم بناء على مجموعة من الأهداف الواقعية، كما يمكن اعتبار لوحة القيادة كأداة شخصية ترتبط بالمسيرو ظروفه عمله، حيث تؤكد لوحة القيادة على أهمية القيام بتحليلات معمقة، والقيام بالإجراءات والتصحيحية اللازمة إزاء الانحرافات التي تعاني منها المؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2015، ص 98.

<sup>2</sup> مراكشي محمد أمين، مطبوعات في مراقبة التسيير، جامعة البليدة، 2012، ص 92.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 39.

<sup>4</sup> عريوة محاد، بوقرة رابح، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، ع 01، جوان 2014.

## خاتمة الفصل.

السير الحسن للمؤسسات وفقا لما خططته لبلوغ الأهداف الموجودة وجب عليها اللجوء إلى وظيفة محكمة لدعم هيكلها التنظيمي والمتمثلة في مراقبة التسيير، تتكفل هذه الوظيفة بقياس الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين وكذا مساعدة المسؤولين في المؤسسة على اتخاذ القرارات، وهذا من خلال توجيههم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف التسيير وتحسن المردودية وتوجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف واستراتيجيات، ولضمان فعالية هذا النظام يقوم المراقب التسيير أثناء أداء وظيفته بإتباع عدة طرق وأساليب حتى يحصل على ما يحتاجه من معلومات من طرف المؤسسة بينما المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية ولوحة القيادة هم أدوات ووسائل تستعمل في نظام مراقبة التسيير وهي تحلل التكاليف المؤسسة وتحدد المسؤوليات والمساهمة في إعطاء الحلول والاقتراحات لاتخاذ القرارات .

# الفصل الثاني

المردودية المالية و مراقبة تسيير  
المؤسسات الاقتصادية

## مقدمة الفصل :

إن الاهتمام بمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية وذلك من أجل تحقيق مردودية المؤسسة لأن مفهوم المردودية قد تطور ليشمل كل العمليات المالية داخل المؤسسة وهو عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية تطراً في المؤسسة، وباعتبار مراقبة التسيير مجموع من الإجراءات ونظم المعلومات التي تساعد المسير في مراقبة سير الأنشطة داخل المؤسسة، وتحسين مردوديتها، وذلك عن طريق مجموعة من وسائل والأدوات وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل تحت عنوان المردودية المالية ومراقبة التسيير المؤسسات الاقتصادية في الجزائر المبحث الأول بعنوان مفاهيم أساسية حول مردودية المالية وبدوره ينقسم إلى ثلاث مطالب، أما المبحث الثاني دور وشروط مراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية وبدوره ينقسم إلى ثلاث مطالب، أما المبحث الثالث بعنوان أدوات وأساليب مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسات الاقتصادية وبدوره ينقسم إلى ثلاث مطالب .

المبحث الأول: مدخل إلى المردودية المالية وأهم مكوناتها

المطلب الأول: مفهوم المردودية المالية

يمكن تعريف المردودية لغويا على أنها كلمة مشتقة من فعل رد لأي رد معناه إعادته على التمام أي بدون نقصان على الأقل والمعنى اللغوي لها هو الشيء الذي يمكن أن ينتج لنا مردودا أو عائد، أنا أصل المردودية فهو مردود أو عائد والمؤسسة يكون لها مردود إذا كانت نسبة الأموال المتحصل عليها أكبر نسبة الأموال المستمرة أو المستعملة .

- تعريف "ريكاردو": هي عائد استخدام أرض فلاحية ملك الآخرين، وبعبارة أخرى هي عبارة عن الربح المتحصل عليه نتيجة استخدام الأرض أي ما تقدمه الأرض نتيجة استغلالها .
- تعريف "بوخزار وكونصو": المردودية هي قاعدة تطبيق على كل المراحل الاقتصادية وهذا يوضح الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة والتي تعبر عنها العلاقة التالية:<sup>1</sup>  
المردودية = النتائج المحققة — الإمكانيات

وحسب بعض الأخصائيين في المردودية هي الفرق بين المبالغ الإجمالية والتكاليف أو النفقات لقاء هذا المردود ويسمى هذا الفرق بالربح وحسب "بياركونصو" فإن المردودية هي القاعدة التي تطبق عامة على كل المراحل الاقتصادية وهذا بوضع الإمكانيات المالية والمادية.<sup>2</sup>

الفرع الثاني: تعريف الاصطلاحي للمردودية المالية.

يمكن إعطاء مفهوم علمي دقيق للمردودية بعيدا عن تضارب آراء الاقتصاديين والماليين فالمردودية تقيس مدى تحقيق مشروع المشترايات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكل التكلفة كما أنها تعبر عن حصيلة النتائج السياسية والقرارات التي اتخذها المشروع فيما يخص السيولة والوضع المالي.<sup>3</sup>  
يجب التفرقة بين الربحية والمردودية فالربحية فلها علاقة مباشرة بالسعر حيث أنها الفرق بين البيع وسعر التكلفة أما المردودية هي العلاقة بين النتائج المتحصل عليها والإمكانيات المستخدمة سواء كانت مادية أو بشرية أو مالية.<sup>4</sup>

ومن خلال ذلك يتضح لنا مدى تطور مفهوم المردودية الذي كان في الأول يرتبط باستغلال الأرض ليشمل بعد ذلك كل العمليات المالية داخل المؤسسة، كما يمكننا القول أن المردودية عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية بيع أو إنتاج أو تبادل ويعد ذلك طرح النفقات والتكاليف شريطة أن تكون الإمكانيات ضرورية مثل الأموال والقوة البشرية متوفرة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مردودية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، غير منشورة، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2005، ص 39.

<sup>2</sup> بن شليف محمد أمين، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين المردودية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، غير منشورة، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2003، ص 22.

<sup>3</sup> صالح محمد الحناوي، أدوات تحليل والتخطيط الإدارة، دار النهضة العربية، ص 65.

<sup>4</sup> Jaques Margerin , Gestion Budgétaire, Edition courroux.

<sup>5</sup> فاطمة بن ربيعة، حادة بولمسام، أثر التكوين على المردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البليدة ، دفعة 2004، ص 48.

## المطلب الثاني: مكونات المردودية المالية .

تتمثل هذه المكونات من مكونين اثنين هما المكونات الاقتصادية والمالية

## 1. المكونات الاقتصادية :

تتكون من عنصرين هاميين يتمثلان في :

## 1.1: الإنتاجية :

عبارة عن مؤشر على حسن السير، والفائدة تعود على المؤسسة وعلى حسن السيطرة لارتفاع الإنتاجية بالنسبة للتكاليف وتتمثل في زيادة الربح الإنتاج والعائد الناتج عن زيادة قيمة المبيعات الناتجة عن زيادة الإنتاج وخفض التكاليف ولا شك أن زيادة المردودية والأرباح تعتبر عن الآثار التي تؤدي بدورها إلى المزيد من الكفاية في الإنتاج، وذلك من خلال ما يخص بتطوير الإنتاج، الدراسات والبحوث، إضافة أنها تؤدي إلى مزيد من الاستثمارات واستغلال المواد المتاحة وفرص العمل.<sup>1</sup>

وقد ذكر ذلك كونصو وزميله بأن التغيرات التي تطرأ على مستويات الإنتاجية يمكن أن تكون لها آثار جد عميقة على عدد من القضايا ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية مثل معدل التنمية أو ارتفاع مستوى المعيشة، تحسين ميزان المدفوعات والسيطرة على التضخم

ويقصد بالإنتاجية أنها مؤشر لقياس إمكانيات منحنى الإنتاج والتمويل وهي العلاقة الموجودة بين العوامل المنتجة وحجم الاستهلاك العوامل وتعتبر عنها بالنسبة التالية:<sup>2</sup>

القيمة المضافة على الأموال الثابتة بالقيمة الإجمالية .

## 1.2: الفعالية :

إن مقياس فعالية رأس المال هو معدل دوران رأس المال المستخدم، أي كلما كانت سرعة الدوران أسرع كلما كانت الفعالية أكثر، الفعالية هي مدى إنتاجية العامل أو الآلة مقارنة بالإمكانيات المتاحة، إن سرعة الدوران نستطيع تطبيقها على كل عناصر الموجودات للأصول أو الأموال الخاصة ونستطيع ضم الفعالية من بين المكونات الأخرى للمردودية وتقيس لنا هذه الأخيرة معدل فعالية رأس المال المستعمل الاقتصادي وذلك بواسطة معدل دوران رأس المال وهناك تغيرات تؤثر مباشرة على قياسات رأس المال المستعمل ونذكر منها :

- الأصول الثابتة الاجتماعية والأصول الثابتة الصافية .
- الأصول الإجمالية .
- الأصول الثابتة للاستغلال .

ويمكن تطبيق سرعة الدوران على كل عناصر الموجودة وخاصة رأس المال سواء كان هذا الأخير مدمج في الأصول الإجمالية أو الأصول الثابتة أو الأموال الخاصة .

## 2. المكونات المالية :

<sup>1</sup> محمد أمين بن شليف، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

<sup>2</sup> بياركولاس، التسيير المالي للمؤسسة ، دار الطبع دنيو، ص 237.

إن التسيير الجيد والفعال في استخدام رأس المال يؤديان حتما إلى إيجابية تتعلق بالفائض الإجمالي للاستغلال، إن المردودية المالية لأموال الخاصة تتأثر مباشرة بالافتراض والإستندانة من الغير أي مديونية المؤسسة وقدرتها على تسديد دينها غير أن الفوائد تطرح من الضريبة المدفوعة مع الأخذ بعين الاعتبار التدفق النقدي

إن المردودية المالية والمتمثلة في رأس المال للمؤسسة تعتمد على الفائض المالي للموزع، فكلما كانت العناصر المكونة لرأس مال المؤسسة مستقلة عن التمويل الخارجي كلما كانت النتيجة أحسن، وبالتالي تحقيق مردودية أفضل التي تسعى وتأمل المؤسسة الحصول عليها .

إن الاستعمال الجيد الحسن لرأس مال المؤسسة ومستوى تطورها وهذا الاستعمال الحسن يؤدي إلى تحسين نتيجة جديدة ذات طابع اقتصادي وهذا طبقا عن تعريف منتجاتها السنوية وهذا يقاس بالفائض الإجمالي للاستغلال ومنه نستطيع القول أن تأثير المردودية المالية للأموال الخاصة بالمديونية، غالبا يعود إلى أن الفوائد تعتبر عبئا على المؤسسة أي أنها تكلفة إضافية وهي طبقا تؤثر على مستوى النتيجة هذا كله من الناحية الاقتصادية أما من الناحية المالية وبمفهوم التدفقات، فإن مردودية الأصول المستعملة في رأس مال المؤسسة تعتمد على حصة الفائض المالي الموزع على الشركات بصفة عامة.<sup>1</sup>

#### المطلب الثالث: متطلبات المردودية المالية

تكمن متطلبات المردودية في المراقبة والقياس وهي عملية هامة تقوم بمعالجة الانحرافات بسرعة وفي وقت زمني قصير وهي كالآتي :

#### الفرع الأول: مراقبة المردودية المالية.

إن مراقبة المردودية عملية جد هامة حيث تتمكن المؤسسة من خلالها تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت قصيرة وهذه المراقبة تستلزم إجراءات وتمثل كالآتي :

1. وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية والاقتصادية
2. تحديد فوري للانحرافات وهذا بمقارنة النتائج المحققة بالنتائج المقدرة وتحليل مصادر الخلل .
3. اتخاذ الإجراءات وذلك باستخدام التقنيات التقديرية منها :

- نظام نقدي كوضع الميزانية التقديرية .

- مصلحة الدراسات الاقتصادية.

- تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية.

وهنا يمكن القول أن المراقبة المردودية تقع على عاتق المسؤول المالي بالدرجة الأولى وكذا مراقب التسيير فهما مطالبان بالتجاوز مع أهداف المؤسسة وذلك باتخاذ التدابير الفعالة وتوفير كل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تساعد على مراقبة المردودية بأحسن وجه وتمكن من الحفاظ على نتائج المؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بياركولاس ، مرجع سابق ، ص 256.

<sup>2</sup> بن شليف محمد أمين ، مرجع سابق ، ص 25.

يتضح لنا أن المحاسب المالي لا يتحمل كليا مراقبة المردودية على الوجه المحدد بصفة عامة مراقب التسيير لا يهتم فقط بالمردودية المالية بل يتعدى إلى الاهتمام بالمردودية الاقتصادية للمؤسسة وهذا الأخير يستعمل عادة تقنيات الإنتاج للمسؤول المالي ومن بين هذه التقنيات نذكر المحاسبة التحليلية ومصالحة الدراسات الاقتصادية .

وبصفة عامة هذا ما يمكنه من ضبط مراقبة المردودية بصورة مستمرة أي المسؤولية الملقاة على كاهل كل من مراقب المالي ومراقب التسيير حيث يجب أن تكون خالية من الغموض في الميدان العملي مما يتضح أن هذه التفرقة بعيدة عن تطبيق في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة نجد أن المراقب المالي يقوم بمراقبة المردودية المتعلقة بالأموال الخاصة أما مراقب التسيير يهتم بالمراقبة المنتظمة للمردودية من خلال دراسة الميزانية.

### الفرع الثاني : قياس المردودية المالية.

من متطلبات المردودية قياسها حيث تعتبر هذه الأخيرة العنصر الثاني بعد مراقبة المردودية فإن قياسها شيء مهم جدا لأنه قصد اكتشاف ومعرفة نقاط الضعف والقوة وذلك لهدف تصحيح الانحرافات وفي جميع المؤسسات الوطنية نجد أن التسيير المالي ومراقبة التسيير يرتبطان ارتباطا وثيقا بالمحاسبة. ففي المنظور التسييري يسمح باعتبار أن عملية الجمع ومعالجة المعلومات وتبويبها تبدأ بالمحاسبة العامة وتتبعها المحاسبة التحليلية لكن في العنصر سوف نسلط الضوء على النتائج المحسوبة والتي يمكن حسابها في المحاسبة العامة إن النتائج الناشئة عن المحاسبة العامة تحتوى على صفتين هما :

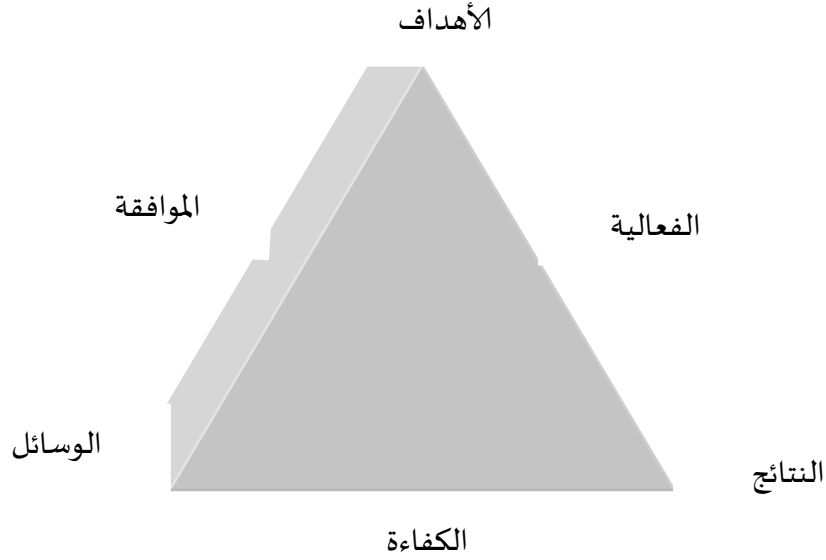
- يقيسان نتائج المؤسسة بالنسبة للمحاسبة.
- ومن جهة أخرى يخصان مجموع نشاطات المؤسسة ومن خلال هذه الصفتين نستطيع المعرفة المردودية الإجمالية للمؤسسة ومن أجل غاية المراقبة القياس المطلق للمردودية يجب أن يكمل بالقياس النسبي<sup>1</sup>.

المبحث الثاني : فعالية مراقبة التسيير على المؤسسات الاقتصادية.

المطلب 1: دور مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية .

لمراقبة التسيير دور فعال في إدارة الأعمال حيث تعتبر أداة تستخدم في حساب إدارة الأعمال كما تسمح مراقبة التسيير من تقييم المؤسسة من ناحية الفعالية والأداء وهنا نجد ثلاث عناصر مهمة يجب أن تكون متناسقة في العمل وهي النتائج والوسائل والأهداف يجب أن يكون هناك توافق بين الأهداف والوسائل بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار الوسائل الموجودة داخل المؤسسة عند تحديد الأهداف، ويجب أن تكون هناك كفاءة بين النتائج والوسائل ويعني تحقيق الأهداف التي يتم إنجازها حسب قيود التكاليف وبالتالي تكون هناك فعالية بين النتائج والأهداف أي القدرة على تحقيق النتائج وفق الأهداف المسطرة مسبقا وتحقيقها وفق الموارد المتاحة وبالوسائل المستعملة، ولمراقبة التسيير دور مهم في تحقيق مردودية المؤسسة الاقتصادية وتحسين مستوى الاقتصاد الوطني ويمكن تلخيص هذا في الشكل الآتي :

<sup>1</sup> بياركولاس ، مرجع سابق ، ص 14.



التعليق : يمثل هذا الشكل العلاقة بين الأهداف والوسائل المتاحة داخل المؤسسة من أجل تحقيق النتائج المتوقعة .

- المطلب الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.

تتطلب فعالية مراقبة التسيير عدة شروط نذكر منها ما يلي:

- 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 وفائدة جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة.
- 2- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق في المؤسسة: إذا لم يفهم المدير أو المسؤول جيدا نظام الرقابي المطبق في المؤسسة وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة داخل المؤسسة مما يؤدي هذا كله إلى بعض الانحرافات في تأدية مسؤوليته .
- 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 مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير وكذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع إشغالات مسؤولي المراكز .
- 5- التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: يقوم نظام المراقبة التسيير فعلا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن أمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك مضاعفات الأرباح الصافية من خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيمها للأرباح المدى القصير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 15.

المطلب الثالث : دور ومهام مراقب التسيير في المؤسسة الاقتصادية .

الفرع الأول : دور مراقب التسيير في المؤسسة الاقتصادية .

يقوم بتنفيذ وظيفة مراقبة التسيير شخص مؤهل لها يدعى مراقب التسيير وله دور فعال في المؤسسة من خلال كفاءة المهنية ومسؤولية اتجاه المؤسسة، ولكي توكل إليه هذه المهمة لا بد أن يتميز بالخصائص التالية:

- الكفاءة الذهنية: ويقصد بها مراقب التسيير القدرة على القيام بالتحاليل المناسبة وكذا التحلي بالنزاهة المهنية من أجل ضمان السير الحسن للعملية لا بد أن تكون هناك علاقة جيدة بين مراقب التسيير وبين باقي موظفي المؤسسة وهذا كله يمكنه من العمل بفعالية والتنقل المستمر والمتكرر .
- التكوين التقني : أن يكون لمراقب التسيير شهادة دراسات عليا، وأن يكون مسيرو له دراسية وعلم بتقنيات الإدارة التنظيم .
- الخبرة : يجب أن يكون لمراقب التسيير خبرة وهذا ما يمكنه من دراسة الشاملة والدقيقة لمختلف الوظائف فيها:<sup>1</sup>

الفرع الثاني : مهام مراقب التسيير في المؤسسة الاقتصادية .

للمراقب التسيير عدة مهام يقوم بها من بينها ما يلي :

- 1- تطوير نظام المعلومات وتعتبر من أهم المسؤوليات إذ تسمح بإعداد ومراقبة الخطط وكذلك الإمداد بالمعطيات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرار .
- 2- المساهمة في التطوير الهيكلي وذلك باقتراح تقسيمات الأجهزة أي يعبر عن الأهداف في شكل دوران رؤوس الأموال داخليا .
- 3- استغلال نظام المعلومات حيث يقوم بتوضيح لمستعملي هذا النظام كيفية تصوره، وكذلك إعداد المخطط العمل داخل المؤسسة وكذلك مراقبة الانجازات مقارنتها مع أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتقديم الملاحظات والاقتراحات المناسبة .
- 4- المشاركة في وضع الموازنات التقديرية لأنشطة المؤسسة المختلفة مما يساعد في ترشيد قرارات الإدارية العليا.
- 5- تحديد طرق التكاليف حيث يشارك مراقب التسيير في وضع معايير التكاليف المنتجات مما يساعد على مراقبتها وتقييم أداء مراكز المسؤولية .
- 6- الدراسة الاقتصادية وذلك بطلب من الإدارات والأقسام حيث يمكن اختيار السياسة المحاسبية داخل المؤسسة .

المبحث الثالث : أدوات وأساليب مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسات الاقتصادية .

المطلب الأول : المحاسبة التحليلية واستعمالاتها

تعتبر المحاسبة التحليلية تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح

<sup>1</sup> محمد رفيق، مرجع سبق ذكره ، ص 290.

بدراسة ومراقبة المردودية وقياسها وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة وكذا مراقبة المسؤوليات سواء كانت على مستوى التنفيذ أو الإدارة وهي أداة ضرورية لتسيير المؤسسات وهي أهم أداة في نظام مراقبة التسيير:<sup>1</sup>

1 - استعمالات المحاسبة التحليلية: تستخدم المحاسبة التحليلية عدة طرق من بينها طريقة التكلفة المتغيرة ونموذج نقطة التعادل قيمة المردودية وتمثل فيما يلي :

أ. طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير: تستخدم هذه الطريقة في :

- تحليل النتيجة إن التكاليف المتغيرة هي أداة للاستغلال وليس حساب النتيجة ولا يكمن إهمال أي نوع من التكاليف في المحاسبة أي لا يمكن استبعاد التكاليف الثابتة ويجب استعمال التكاليف الإجمالية لحساب النتائج .
  - تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير في المؤسسة حيث أن التكاليف المتغيرة لها علاقة بسياسة المؤسسة في المدى القصير ومتابعة هذا التطور ومقارنته بالأرقام المثالية في تقييم ومحاولة التخفيض منها إلى أدنى حد ممكن أي أن هذه الطريقة تبين العلاقة بين حجم والتكاليف .
  - تستخدم التكاليف المتغيرة في تقييم المخزونات التي تواجه صعوبة في حسابها حيث تقيم المخزونات للتكلفة المتغيرة فقط وتحسب التكاليف الثابتة لتكاليف للدورة تسهيلات لتغطيتها عكس إدخالها في قيم المخزون وهذه الطريقة هي ضمان في حالة انخفاض أسعار هذه المخزونات أي كلما كانت تكلفتها أقل ربحها أكثر .
  - يستعمل في اتخاذ القرارات المستقبلية خاصة فيما يخص أسعار البيع أو هامش الربح وذلك بدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في مدى القصير .
  - تسمح هذه الطريقة بدراسة الشروط الاستغلالية لكل منتج على حدا، وتحديد أحسنها ودراسة إمكانية التحسين إن أمكن ذلك أو الاستغناء عن الإنتاج الأسوأ شرطا .
  - تسمح بحساب عتبة المردودية لكل منتج أو وظيفة في المؤسسة على حدا حيث حساب عتبة المردودية لكل قسم أو منتج تكون أكثر إجمالية للمؤسسة .
  - تساعد هذه الطريقة على حساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشرات المؤسسة .
  - إن مبدأ الفصل بين الثابتة والتكاليف المتغيرة يسهل عملية حساب رقم أعمال
- ب - طريقة نقطة التعادل في مراقبة التسيير: تساعد نقطة التعادل أو عتبة المردودية في مراقبة التسيير ومن أهم استعمالاتها ما يلي :
- البحث على المستوى الأدنى للنشاط وذلك حتى يتمكن السير من متابعة نشاط المؤسسة وفقا للمخطط الموضوع على مدى القصير وذلك في إطار المراقبة بحيث يقوم بإجراء مقارنة بين رقم الأعمال المحقق والمستوى الأدنى الذي يحقق النتيجة المعدومة أي النقطة التي تتمكن فيها المؤسسة دون اللجوء إلى الأرباح، إن مراقب التسيير يقوم بدراسة وتحليل نتائج المؤسسة وذلك من خلال دراسة مختلف العوامل التي تتحكم فيها والعمل على مراقبتها والتصرف فيها وذلك بحساب جدول عتبة المردودية .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، دار المحمدية العامة ، 2004 ص 97 .

- كما تستعمل كذلك في تسيير والمراقبة فيما يلي :
- تحديد هامش الأمان واستعماله في المراقبة .
- دراسة شروط المتغيرة للاستغلال وتحديد أحسنها مع مراعاة عامل المردودية كعنصر أساسي .
- دراسة شروط الاستغلال حسب المنتجات أو الأقسام التي يمكن أن تحسب لها المردودية كل على حدا .

#### المطلب الثاني : الموازنات التقديرية وعوامل نجاحها .

الموازنة التقديرية هي وسيلة وأداة تساعد على توجيه إدارة المؤسسة صوب تحقيق أهدافها وتعتبر من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والإستراتيجية والسياسات الموضوعية أما لنجاح هذه الموازنات فهناك عوامل نذكر منها :

- إحداث التنسيق بين الإدارة وأقسام المؤسسة مع تحديد سليم وواضح للمسؤوليات .
- التحديد المسبق للهدف الأول المرغوب في تحقيقه على شرط أن تكون قابلة للقياس الكمي
- شمولية الموازنة التقديرية لكافة الأنشطة الموجودة في المؤسسة .
- القياس الفني والنقدي لبند الموازنة التقديرية، بحيث يتم ترجمة القيود الفنية للخطة على شكل مبالغ نقدية .
- المراقبة الميزانيات التقديرية : يجب على كل الإدارة التأكد من أن الخطط والسياسات يجرى تنفيذها، ويتطلب تنفيذها رقابة فعالة والتأكد من أن تكون الموازنة عند استخدامها بشكل جيد وبالتالي تصبح الموازنة التقديرية أداة للرقابة عن طريق المساعدة في تفعيل وضع المعايير وتحليل الانحرافات وتصحيحها .
- تستخدم الموازنات التقديرية بواسطة السلطات الحكومية والمشروعات التجارية .
- وعموما فإن متطلبات الأساسية كنظام الرقابة عن طريق الموازنة التقديرية هي :
- تحديد الدقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة .
- تحديد معايير عملية بحيث تستخدم في أغراض التخطيط .
- دراسة تفصيلية للأهداف المؤسسة والانقسام مختلف الوظائف والمشاكل المتوقعة والعلاقات بين أقسام المصنع المختلفة.
- وبالتالي فإن الموازنة تمثل برنامج تنفيذي بخطة معينة ولهذا فإن هذه الخطط المعدة سابقا يجب أن تقارن بمستوى التنفيذ الفعلي للخطة .

#### المطلب الثالث : لوحة القيادة ودورها في المؤسسة الاقتصادية .

تعد لوحة القيادة من أهم الوسائل المستعملة في مراقبة التسيير بحيث تمكن المسير من أخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة ومدى نجاعة أساليب التسيير فيها من خلال النتائج المحققة والتي تظهر في لوحة القيادة عن طريق جملة من المؤشرات المتعلقة بجميع الوظائف، وذلك بهدف مراقبة القرارات المتخذة والعمل على تصحيحها وتغطية النقائص في تدفق المعلومات، ويتضح لنا دور لوحة القيادة فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مراكشي محمد أمين، مطبوعة في مراقبة التسيير، جامعة البليدة، 2012 ص - ص 84 - 86 .

- لوحة القيادة كوسيلة تجميع: إن عملية التجميع لا تعني حذف أو إهمال لمعلومات تتعلق بالمؤسسة وتمثل لوحة القيادة بناء متكامل يوضح لنا ما هو غير عادي في المؤسسة على شكل معلومات رقمية واضحة وسهلة الفهم .
- لوحة القيادة كأداة للمراقبة : تشكل لوحة القيادة الأداة المفضلة في نظام المراقبة انطلاقا من كونها تسمح بتعديل مستوى التجريد، والذي يتحقق من خلال تدفق لمعلومات الدقيقة يوفرها نظام المعلومات للمؤسسة، كذلك ما تجدر الإشارة إليه أن المراقبة من خلال لوحة القيادة لا تعني العقاب وإنما توجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة وذلك من خلال تخلص قمة الهرم التنظيمي في شيط مسار عمل المؤسسة.
- لوحة القيادة كأداة للحوار والاتصال : عند المقارنة ومعاينة النتائج فإن لوحة القيادة تسمح بالاتصال، وذلك بتسهيل تبادل المعلومات بين رؤساء الأقسام، أي تسمح بالحوار بين مختلف المستويات الهرمية عن طريق إصدار التعليمات، تقديم قرارات، تبادل المعلومات ...، كما تسمح للمسؤولين أن يفسر نتائج عمله ويحدد نقاط القوة والضعف .
- لوحة القيادة كوسيلة إعلام : يمكن استعمال لوحة القيادة في بعض الحالات للإعلام المشرفين بمستويات الأداء المحققة على مستوى كل مصلحة ومجموع المؤسسة، ولكن يجب أن يحذر يمكن أن يكون لها انعكاس سلبي على الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة .
- لوحة القيادة كوسيلة قياس : تقدم لوحة القيادة النتائج في شكل مادي أو مالي بالنسبة للأهداف المسطرة التي تشكل قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة واستخراج الانحراف وتصحيحه .
- لوحة القيادة كوسيلة تسيير: تساعد لوحة القيادة على الوقوف على المشاكل التي تواجه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها، هذه الوسيلة تتطلب ما يلي :
  - وجود منهجية لتصميمها .
  - اعتمادها من قبل كل مسؤول داخل المؤسسة له أهداف يسعى لتحقيقها .
  - القابلية للقراءة والفهم من قبل مختلف المسؤولين المتواجدين على مختلف مستويات .
  - بناء لوحة القيادة كوسيلة تسيير تتطلب ديناميكية نحو كل اتجاهات الهيكل التنظيمي .
- لوحة القيادة كوسيلة تشخيص : قيام المشرفين على المؤسسة لمعرفة أسباب الانحرافات وتصور العمليات التصحيحية الممكنة، ومدى تأثيرها على النتائج كذلك تسمح لوحة القيادة بالكشف نقاط الضعف في الجانب التنظيمي للمؤسسة كالتداخل الوظيفي أو تحديد غير دقيق للمسؤوليات وما إلى ذلك من عيوب تنظيمية تنعكس على تحقيق الأهداف .

## خاتمة الفصل :

كان لجوء المؤسسات الاقتصادية إلى مراقبة التسيير هو الحل الأنسب من أجل تحسين مستوى المردودية المالية وسير الحسن لجميع العمليات داخل المؤسسة وهذا ما أدى إلى استعمال مجموعة من أدوات وأساليب كأداة رقابة ومتابعة في المؤسسة، كما تساعد في اتخاذ القرارات في وقت المناسب من أجل تصحيح الانحرافات والأخطاء الموجودة، وهذا ما أدى إلى مساهمة نظام مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسة من خلال الأدوات المستعملة فيه .

# الجانب التطبيقي

# الفصل الثالث

دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام

## مقدمة

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة مراقبة التسيير والمردودية المالية في المؤسسات الاقتصادية سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع "وحدة أغذية الأنعام" لتكون حقلا لدراسة الميدانية وهذا من خلال دراسة دور مراقبة التسيير في تحقيق المردودية في المؤسسات مراقب التسيير في الاقتصادية ودور ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي :

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة

المبحث الثاني : أدوات المراقبة والأعمال التي يقوم بها المراقب داخل المؤسسة.

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة  
المطلب الأول : نشأة المؤسسة وتطورها.

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن .

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية "makala" ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بـ 4.4.1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة .

مرت هذه السنة بعد تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث :

و OREVI ORAVIO و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقرّر ONAB.

دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت بـ 20% من رأس المال وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998 وحولت .

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب .

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق .

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط .

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب ORAVIO.GAO والذي أنشأ بـ 1.19.1998 برأس مال قدره 7.000.00.000 دج وارتفع إلى 7.003.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظف حاليا 86 عامل .

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة .

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية : وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارات، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

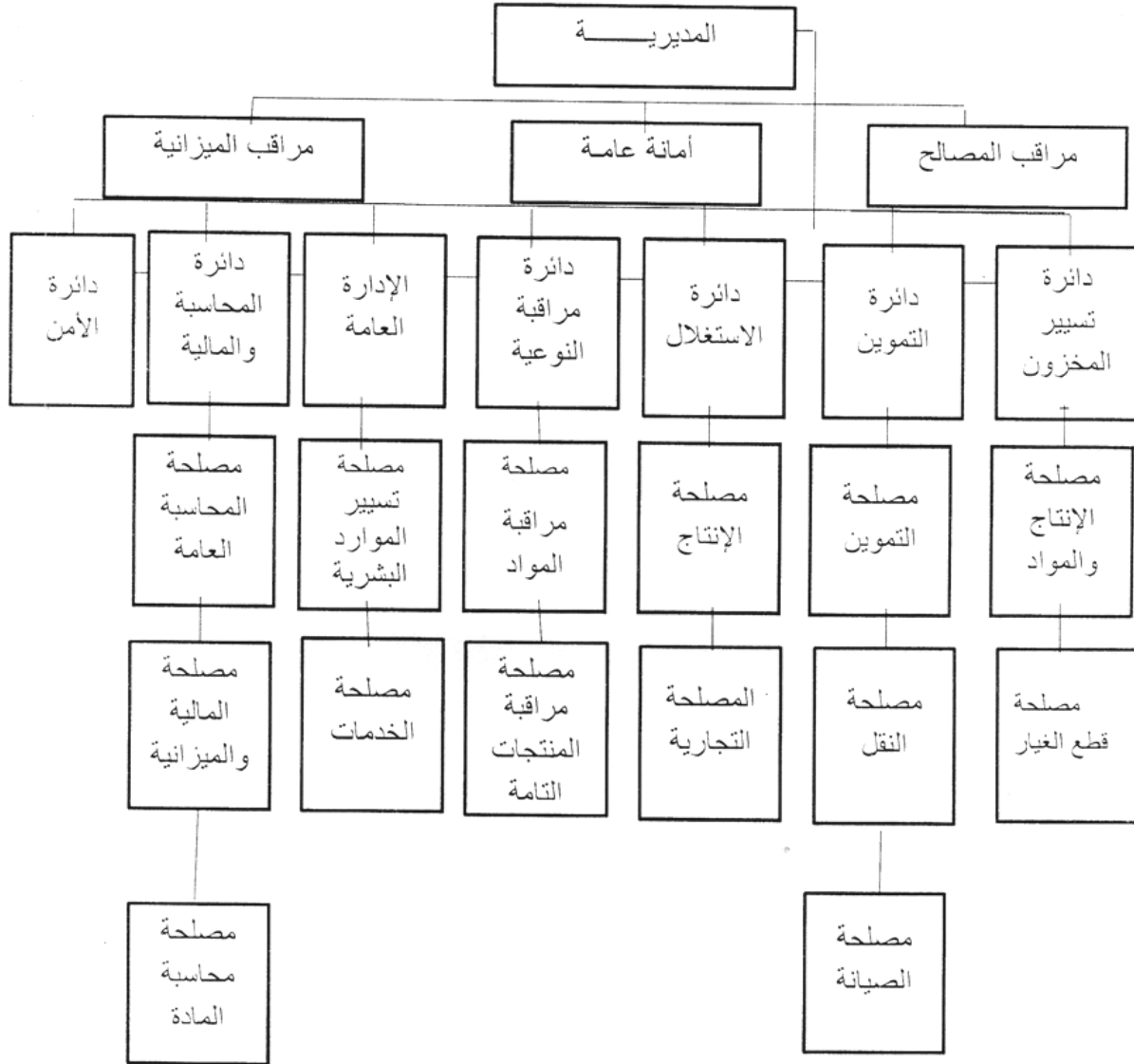
- تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي :

- المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة .

- الهيكل التنظيمي : هو مخطط يمثل مجموع ش / هياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه أحيان وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة .
- الهيكل الخاص بالوحدة : تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لخدمة مستغانم يتضح أن هذا الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام .  
إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم وذلك ما يظهره الجدول التالي .

جدول 1: عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم .

البيان	عدد العمال	%
الإدارة	88	57
الأمن	25	16
عمال الإنتاج	41	27
المجموع	154	100

## التعليق :

نلاحظ إن الأغلبية المقدرة بـ 57 من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 يمثلون الأمن حين أن عمال الإنتاج نسبتهم بـ 27 فقط . وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية .

## المطلب الثالث : دوائر المؤسسة

✓ دائرة المحاسبة والمالية : هو القسم المختص بتجميع وتبويب البيانات ومن ثم إعداد قيود اليومية والترحيلات إلى إعداد القوائم الختامية .

والمختص أيضا بإدارة الأموال بالشركة من مصروفات ومقبوضات وتوجيهها إلى إدارة الموارد المائية الداخلية والخارجية

وتقوم بتسجيل وتبويب التعاملات المالية وعرضها بشكلها التاريخي بدون الاهتمام بالقيمة الحالية (للأصل أو القرض) في شكل قوائم مالية، منها ما يبين الوضع المالي للمنشأة كالميزانية، ومنها ما يوضح الأداء التجاري خلال مدة معينة كقائمة الدخل .

✓ دائرة تسيير المخزون : هو القسم الذي يلي حاجيات الزبائن العملية والإنتاجية من المواد المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبية)، وكذا مستلزمات الصيانة وقطع الغيار واللوازم الضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وضمان استمرارية العمليات الإنتاجية .

كما تساعد على تحقيق التوازن في تدفق المواد الأولية والأجزاء والمعدات والمهمات الضرورية لمقابلة الاحتياجات التشغيلية كما تقدم المخازن لإدارة الإنتاج المواد في الوقت المطلوب وبالكميات المطلوبة لمقابلة الجداول الزمنية الموضوعية وتكون على استعداد لتلقي الكميات الجاهزة التامة الصنع في أي وقت من الأوقات، كما تكون مسؤولة عن استلام مخلفات الإنتاج أو بواقي الصناعة. بالمقابل من واجب إدارة الإنتاج الإعلام عن جميع التغيرات أو التعديلات في جداول الإنتاج وخاصة عندما يستدعي الأمر زيادة أو تخفيض الكميات المخزنة .

✓ دائرة التموين والنقل : وهو القسم الذي يساهم في تحديد الحاجات الأساسية التي يجب استيرادها، وتوفيرها دائما، مثل: المواد الأولية التي تعتبر جزءا من العم الرئيسي لبعض الشركات، ويحرص على تطبيق الاستراتيجيات التي تساهم في تجنب حدوث أي نقص بالمتطلبات الأساسية التي يجب توفيرها في الوحدة، يعمل على تنسيق وتزويد أقسام المؤسسة بحاجاتها الأولية تحرص على التأكد من جودة المواد، والمشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها عليا. المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المخصصة للإنتاج في المخازن .

\*كما أنها تنفرع إلى ثلاثة أقسام رئيسية :

- قسم المشتريات : هو القسم الذي يهتم بشراء كافة المواد التموينية المطلوبة سواء أكانت مواد إنتاجية، أو تستخدم في الوظائف المكتبية، والإدارية، أو في الأعمال الميدانية .

- قسم المتابعة : هو القسم الذي يتابع عملية الشراء منذ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكد من الحصول على كافة المواد المطلوبة من أجل تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرة في الإنتاج .

- قسم المراجعة : هو القسم الذي يتأكد من نجاح كافة أقسام وظيفة التموين بتحقيق المهام المطلوبة وفقا للمعايير والخطط المتفق عليها مسبقا .

✓ دائرة الإنتاج : تلعب إدارة الإنتاج دورا أساسية في العملية الإنتاجية للوحدة وعن طريقها تحقق المنشأة أغراضها الأساسية .

وتتضمن إدارة الإنتاج مجموعة من النشاطات المشاركة في:

- التصميم .

- المواد ( العتاد والمال والبشرية ) .

- الجدولة .

- ترسيم النشاطات الإنتاجية .

- مراقبة نشاطات الإنتاج .

- تحديد خصائص العمليات .

- إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء وذلك من خلال :

أ - الإنتاج بكميات تتناسب مع الطلب المتوقع .

ب - تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب للعميل .

ج - إنتاج المنتجات (سلعة أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب به قبل العملاء .

هدفها هو الوصول لأداء أحسن للنشاطات بالتحسين المتواصل لسلسلة المسارات من المومنين حتى الزبائن .

وهي الجزء المسؤول عن كل الأنشطة المتعلقة مباشرة بإنتاج المنتجات، وعن تجميع وتهيئة المدخلات المطلوبة ومعالجتها ومن ثم تحويلها للمنتجات المرغوب فيها .

✓ دائرة تسيير المواد البشرية : وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساسا، في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية، وفي تحقيق التكامل بين إستراتيجية الموارد البشرية والبرامج وإستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور .

- التعرف على المشاكل (المتعلقة بالأفراد) وتحديد مواقعها وطبيعتها .
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف .
- تسيير ملفات المستخدمين حسب الآتي:
  - إنجاز قرارات التريص .
  - إنجازات قرارات التثبيت .
  - إنجاز قرارات العطل المرضية الطويلة المدى .
  - التكفل، الشطب الانتداب .
  - التحويلات عن طريق الحركة العادية أو الإدارية .
  - الإنجازات والعقوبات .
  - التأهيل والترقية إلى مناصب علمها .
  - إنجاز القوائم الاسمية لجميع المستخدمين موقوفة إلى غاية : 31 ديسمبر من كل سنة .
  - ملفات التقاعد على مستوى الصندوق .
- جميع العمليات السابقة الذكر معظمها يخضع للتأشيرة من قبل مصالح الرقابة المالية وتبليغ القرارات المؤشرة إلى مصالح الوظيفة العمومية .
- إنجاز حصيلة الشغل .
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف .
- ✓ دائرة مراقبة النوعية : تتكون من عدة مراحل
- أمين مخزن : يقوم بتفقد المواد المستوردة ونوعيتها قبل الالتحاق بالمخازن فإن كان مشكل في نوعيتها لا يسمح بتخزينها .
- المشرف على الميزان: بعد عملية مراقبة المواد الولية تمر الحمولة على الميزان وبعد ذلك تخزن في المخازن مستودعات (هطامير) وبعدها توزن الشاحنة فارغة للحصول على النتيجة صافية .
- مراقبة الجودة والنوعية : مهمته مراقبة كل ما تطرفنا إليه سابقا وله علاقة بالمصلحة تسيير المخزون كما يراقب عملية التصنيع بداية إتباع المقادير المناسبة ( صوجا - ذرى - فوسفات ..... ) للحصول على المنتج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات 50 كلغ، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن .

المبحث الثاني : أدوات مراقبة والأعمال التي يقوم بها المراقب التسيير المؤسسة .  
المطلب الأول : الأعمال التي يقوم بها مراقب التسيير .

لمراقبة التسيير دور هام في المؤسسة من حيث تنظيم عملها وحساب مردودية المؤسسة سنويا وشهريا، وذلك من أجل معرفة قدرة المؤسسة ومدى مواكبتها للتطور والمنافسة في السوق، وهو يقوم بإعداد جدول حساب النتائج من أجل تحصيل مردودية السنة المالية وحساب التكاليف المؤسسة وإعداد جدول مؤشرات ونسب الإدارة وذلك بالاستناد على والوظائف الأخرى، لأن كل وظيفة لها دور في المؤسسة وتكمل وظيفة أخرى والآن سوف نتطرق إلى جدول حساب النتائج الذي يعده مراقب التسيير وهو خاص بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام بمستغانم ويتمثل في :

## جدول رقم 3 - 2

يمثل جدول حساب النتائج مردودية السنة المالية

المبالغ	البيان	
526 322 048,50	مبيعات والمنتجات المرفقة مخزون المنتجات النهائية والجارية الإنتاج الثابت الإنتاج المخزن منح التشغيل الإحالة المقدمة الإحالة المستلمة	
526 322 048,50	إنتاج التميرين	I
-412 433 000,00 -8 799 630,31	المشتريات المستهلكة الخدمة الخارجية والإستهلاكات الأخرى	
-421 232 630,31	إستهلاكات التميرين	II
105 089 454,19	القيمة المضافة للاستغلال (I - II)	III
-57 309 268,14 - 5 805 565,73	رسوم شخصية الضريبة، الضرائب المدفوعات المماثلة	
41 974 620,32	فائض التشغيل الإجمالي	III
2 187 073,24 -744 507,64 8 433 371,15	منتج تشغيلي آخر رسوم التشغيل الأخرى مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة استرداد الخسارة المؤونات والقيمة	
46 071 870,80	النتيجة العملياتية	II
	المنتجات المالية	

-8 314 482,02	المصاريف المالية	
-8 314 482,02	النتيجة المالية	III
37 757 388,78	نتائج العادية قبل الضرائب (III + V)	IIII
	ضرائب المستحقة على الأرباح العادية ضرائب مؤجلة	
-874 997,33	إجمالي الإيرادات من الأنشطة العادية	
536 942 528,89	مجموع الصافية للأنشطة العادية	
-500 060 137,44	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
36 382 391,45	النتيجة الصافية	

المصدر: وحدة أغذية الأنعام - مستغانم

يقوم مراقب التسيير بإعداد جدول حساب النتائج من أجل حساب المردودية المالية للمؤسسة، ويمر بعدة مراحل لحسابها وهذا من أجل معرفة إذا كان هناك ربح أو خسارة في السنة .

- حساب المردودية المالية :

يتم حساب المردودية انطلاقا من هامش الربح الإجمالي أو إنتاج التميرين ثم حساب استهلاك التميرين حسب العلاقة التالية: استهلاك التميرين : مشتريات المستهلكة - الخدمات الخارجية والاستهلاك الأخرى وبعد ذلك حساب القيمة المضافة للاستغلال = هامش الربح الإجمالي - استهلاك التميرين (I - II) ويليهما فائض التشغيل الإجمالي = قيمة المضافة للاستغلال - رسوم الشخصية - الضرائب المدفوعات المماثلة.

وبعد ذلك حساب النتيجة العملية = فائض التشغيل الإجمالي + منتج تشغيلي آخر - رسوم الأخرى - مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة + استرداد خسارة المؤونات و القيمة .

حساب النتيجة المالية = المنتوجات المالية - النتيجة المالية .

وبعد ذلك حساب نتائج قبل الضرائب = النتيجة العملية - النتيجة المالية حساب إجمالي

الإيرادات = نتائج العادية قبل الضرائب X معدل الضريبة .

حساب مجموع النفقات من الأنشطة العادية = نتائج العادية قبل الضريبة - إجمالي الإيرادات من الأنشطة العادية .

حساب النتيجة الصافية = إجمالي الإيرادات من الأنشطة العادية - مجموع النفقات من الأنشطة العادية .

وبالتالي النتيجة الصافية تعتبر المردودية المالية لسنة المالية كما يتم حساب معدل المردودية بالاستثناء على جدول حساب النتائج أي جدول المؤشرات ونسب الإدارة .

جدول 3-3: يمثل المؤشرات ونسب الإدارة

من جانفي إلى ديسمبر				فترة التصميم
المعدل	الفرق (+/-)	الإعمال	الهدف	
65,35	-79699	150300,70	230000	الإنتاج
65,35	-79699	150300,70	230000	المبيعات
64,91	-284574	526322	810896	هامش الربح الإجمالي
64,91	-284574	526322	810896	الإنتاج الشامل
61,75	-251612	406279	657891	النفقات المتنوعة
62,56	-252097	421233	637330	الاستهلاك
76,39	-32477	105089	137566	القيمة المضافة للاستكشاف
124,90	1227	6154	4927	سلبيات أخرى
83,71	-1712	8800	10512	الخدمات
84,16	-10787	57309	68096	الرسوم الشخصية
71,59	-2304	5805	8109	الضرائب والرسوم
# DIF/0!	744	744	/	رسوم التشغيل الأخرى
# DIF/0!	8314	8314	/	مصاريف مالية
27,07	-15569	5779	21348	الاستهلاك والإطفاء
82,22	-20087	92905	112992	رسوم جيقز
64,75	-271699	499184	770883	تكلفة الإنتاج
115,14	6059	46072	40013	نتيجة التشغيل
92,18	-3131	36882	40013	النتيجة العادية
176,20	132,56	306,53	173,97	النتيجة العملية
177,40	3,82	8.75	4,93	النتيجة العملية والنتيجة النهائية
117,70	3,00	19.97	16,96	القيمة المضافة والنتيجة النهائية
110,17	5,03	54.53	49,50	التكاليف والقيمة المضافة

المصدر: وحدة أغذية - مستغانم

المطلب الثاني: مراحل ووسائل مراقبة التسيير داخل المؤسسة .  
الفرع الأول: مراحل مراقبة التسيير في المؤسسة .

تتم مراقبة التسيير في المؤسسة على عدة مراحل تتمثل فيما يلي :

1- وضع المعايير الرقابية: تمثل أول خطوة أو المرحلة الأولى في عملية المراقبة حيث تنطوي على تحديد المعايير التي يتم على ضوئها متابعة الأداء والعمليات وتتصف هذه الأخيرة في جميع مجالات النشاط النوعية وهذه المعايير لا توضع في مرحلة الرقابة وإنما تحدد مسبقا في مرحلة التخطيط ولذلك يتم الحصول عليه كمعطيات قابلة للتعديل في ضوء مقتضيات التنفيذ الفعلي .

2 - قياس الأداء الفعلي: تعمل هذه المرحلة على مدى تحقيق الأهداف والمعايير المطلوبة إنجازها قد تتم عملية الإنجاز بسهولة خاصة إذا كانت المعايير موضوعية وكمية ودقيقة ومحددة والعكس قد يكون قياس الأداء صعب في مرحلة المعايير النوعية والكمية والكيفية وبالتالي يصعب قياسها بصورة مباشرة .

3- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير: يتم في قياس الأداء في مراحل متعاقبة ومتعددة من إنجاز الفعاليات في المنظمة قد يكون هناك القياس في مرحلة المدخلات أو من خلال مرحلة التمويل أو من خلال مرحلة المخرجات .

4- التقييم واتخاذ الإجراء التصحيحي: يمثل الإجراء التصحيحي ضرورة حتمية خاصة عندما تسفر مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير عن انحرافات جوهرية غير مقبولة وينبغي أن يسبق الإجراءات التصحيحية تحليل دقيق للأسباب التي أدت لحدوث الانحرافات وقد تكون هذه الانحرافات سلبية عندما يكون مستوى الأداء الفعلي أقل من مستوى الأداء المخطط والعكس صحيح<sup>1</sup>.

الفرع الثاني: وسائل مراقبة الداخلية للمؤسسة .

تتمثل وسائل المراقبة الداخلية في جملة من النقاط حيث نتطرق إليها كالاتي :

- 1- حماية أصول المؤسسة من أية تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام .
- 2- التأكد من أن الدقة المحاسبية المسجلة في الدفاتر تمكن درجة الاعتماد قبل اتخاذ أي قرارات مستقبلا .
- 3- المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى .
- 4- الكشف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء .
- 5- الرقابة تكون على استخدام جميع الموارد المتاحة .
- 6- زيارة الفعالية والكفاءة الإنتاجية للمؤسسة .
- 7- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات المنشأة .
- 8- حسن اختيار الموظفين للوظائف المؤسسة يجب وضع الشخص المناسب في المكان المناسب .
- 9- تدريب الموظفين والقيام بالعمل جماعي لأن وظائف المؤسسة متناسقة .

<sup>1</sup> محمد إسماعيل بلال، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، إدارة الجامعة الجديدة، 2004، ص 27.

## - المطلب الثالث: أدوات الرقابة المطبقة داخل المؤسسة.

الأدوات مراقبة التسيير ولها دور فعال في تفادي الانحرافات حيث أننا سنتطرق فيما يلي الأدوات التي

تطبقها مؤسسة وحدة تربية الأنعام من أجل القيام بوظائف والوصول إلى ما تريد وهي كالآتي :

1- الميزانية التقديرية: تعني عملية الميزانية التقديرية تكون الخطط الخاصة بفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بقيم مالية (بالأرقام) وهي تعتبر بمثابة الأداء الفعال في تحقيق الرقابة الداخلية للمؤسسة .

2- المحاسبة التحليلية: وهي مجموعة الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة قصد تقويم المنتجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة ومراقبة التشغيل ، من جهة أخرى .

3- التحليل المالي: يهتم بدراسة الحالة العامة والمالية للمؤسسة وأساليب التمويل بنوعية الداخلي والخارجي وإمكانية التنبأ بالوضع المالي مستقبلا .

4- المحاسبة العامة: فهي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها والتي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لفرض تحديد نتائج المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وكذلك المراكز المالي في نهاية تلك الفترة.

## خاتمة :

تطرقنا في هذا الفصل إلى مؤسسة تغذية الأنعام "UAB" إلى كل دوائر المؤسسة ومصالحها مروراً بمهام كل مصلحة ودورها الفعال في المؤسسة وعلاقة كل دائرة بأخرى بالاستثناء إلى الهيكل التنظيمي، وعدد العمال حسب مهامهم والأعمال التي يقوم بها مراقب التسيير ودوره الفعال في المؤسسة من خلال قيامه بعمله دون التلاعب في البيانات وتعرفنا على أدوات مراقبة التسيير المطبقة في مؤسسة تغذية الأنعام "UAB"

خاتمة عامة

لمراقبة التسيير دور فعال في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق المردودية المالية وتظهر أهميتها بالتأثير المباشر على مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بالمردودية، حيث تعمل مراقبة التسيير على مد الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير، قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بسير المؤسسة، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين مستوى المردودية داخل المؤسسة، وللاأدوات مراقبة التسيير فعالية في المؤسسة تسمح بتزويد المعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة، كما نستنتج أن مراقبة التسيير تعمل على اكتشاف الانحرافات المرتبطة بالمؤسسة وتصحيحها في وقتها المحدد كما تعمل على تقييم مردودية المؤسسة لإبراز نقاط القوة والضعف والتحكم النسبي في العوامل التي تؤثر على المؤسسة وذلك بالتخفيض من حدة تأثيرها .

النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا :

- يعتبر نظام مراقبة التسيير من أهم الأنظمة داخل المؤسسة التي تسعى لتحقيق أهدافها الكاملة .
- تستخدم مراقبة التسيير في المؤسسة بالاعتماد على جميع أدواتها من المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة وليس فقط استعمال واحدة دون الأخرى .
- يساهم نظام مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسة من خلال الأدوات المستعملة فيه .
- تعتبر المردودية أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .
- يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات وذلك بإنتاج المعلومات من خلال قيامه بعدة أنشطة .
- علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى ضرورية لضمان سير عمل نظام مراقبة التسيير مع الوظائف .
- إن من أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستعمال الجيد لمراقبة التسيير .
- تهدف المردودية إلى تحقيق الربح والبقاء والذي يعتبر عاملا للرفع من الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة .
- التوصيات :
- يجب على المؤسسات الاقتصادية الاعتماد في هيكلها الإداري على نظام مراقبة التسيير وربطه بالإدارة العامة مباشرة .
- تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لاسيما الأغذية المحببة ومنتجات الجديدة أخرى وذلك بعصرنة مصانع الإنتاج .
- تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل المشاكل المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية وهو الدور الأساسي لمراقبة التسيير، وتقديم النصائح وإرشادهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها .
- نشكر الله على إتمامنا لعملنا المتواضع فهذا قد نكون ساهمنا في تعريف بالمراقبة التسيير بالإضافة إلى الدراسات السابقة المتوصل إليها .

# قائمة

المصادر و المراجع

الكتب:

- 1- بياركولاس، التسيير المالية للمؤسسة، دار الطبع دينو.
- 2- صالح محمد الحناوي، أدوات تحليل والتخطيط الإدارية، دار النهضة العربية
- 3- محمد إسماعيل بلال، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، إدارة جامعة الجديدة ، 2004.
- 4- محمد الطيب رفيق، مدخل التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 5- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004

المذكرات:

- 1- بن شليف محمد أمين، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين المردودية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، جامعة مديّة، الدفعة 2003.
- 2- شويح محمد، محاضرات في مقياس التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 2003.
- 3- عثمان إحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد المواصلات، مذكرة ماجستير، الجزائر، 1994.
- 4- عريوة محاد، بوقرة راجح، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية ، 2014.
- 5- فاطمة بن ربيعة، حادة بولسام، أثر التكوين على المردودية المؤسسة الاقتصادي.
- 6- مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البليدة ، دفعة 2004.
- 7- فتيحة شابي وآخرون، التدقيق المحاسبي وأثره على مردودية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، جامعة المديّة ، دفعة 2005.
- 8- قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة ، مطبوعة، دروس في مراقبة التسيير، جامعة ورقلة ، 2015.
- 9- فداق فاروق، جنان أحمد، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، مذكرة لنيل ليسانس، جامعة الجزائر، دفعة 2002.
- 10- مراكشي محمد أمين، مطبوعات في مراقبة التسيير، جامعة البليدة ، 2012.

المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- Abdellatif khemakhem , introduction an contrôle de gestion, Paris , France , 1971.
- 2- Attafiali et eiachi Rachid , comptabilité analytique et sont rôle dans le contrôle de gestion et prise de la décision, mémoire de licence, Alger , 2002.
- 3- Chaabnia faten , contrôle de gestion dans une entreprise de service , l'ESC , Algérie , 2001.
- 4- Hamadouche malika, contrôle de gestion d'un entreprise publique économique , mémoire de magister , l'ESC , Algérie , 2000.
- 5- Jaques margerin, gestion Budgétaire , édition courroux .

## تلخيص :

تعد مراقبة التسيير أهم أداة في المؤسسات الاقتصادية فلها دور فعال في تحقيق مردودية المالية للمؤسسة، ولأدوات مراقبة التسيير فعالية في المؤسسة تسمح بتزويد المعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير كما تعمل مراقبة التسيير على اكتشاف الانحرافات المرتبطة بالمؤسسة وتصحيحها في الوقت المناسب كما تعتبر المردودية أكبر مؤشرين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير في المؤسسات الاقتصادية وهي تهدف إلى تحقيق الربح والبقاء والذي يعتبر عاملا للرفع من الإنتاجية للمؤسسة .

## الكلمات المفتاحية :

المردودية المالية - فعالية - مراقبة التسيير .

## Résumé:

Le directeur de contrôle de l'outil le plus important dans les institutions économiques, il peut participer activement à la réalisation de la rentabilité financière de l'entreprise et les outils nécessaires pour contrôler l'efficacité de la gestion de l'entreprise permettent de fournir le contrôle nécessaire dans la conduite de l'information de l'entreprise et sa contribution à un meilleur système de gestion de contrôle fonctionne également le contrôle de direction pour détecter les écarts associés à l'institution et les corriger en temps opportun C'est aussi le plus grand indicateur de la manière dont la gestion efficace et efficiente des institutions économiques vise à réaliser des profits et à assurer la survie, ce qui est un facteur d'amélioration de la productivité de l'institution.