



رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التدقيق و مراقبة التسيير

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تحت اشراف الأستاذ:

برياطي حسين

من إعداد الطالب :

بن قدادرة بن صابر

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم	أستاذ محاضر ب	بنزیدان یاسین
مقررا	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم	أستاذ محاضر ب	بلعياشي بومدين غاوي

السنة الجامعية: 2017 / 2018

كلمة شكر و عرفان

نتوجه بأول شكر إلى الله عز و جل الذي أنار دربي وأمكنني بفضلته من القيام بهذا الإنجاز.

يصرنا أن نتقدم بأسمى عبارات التحية والاحترام والتقدير والشكر إلى كل من ساعدني سواء من قريب أو من بعيد حتى انتهيت من انجاز هذا العمل المتواضع، ونخص بالذكر الأستاذ الفاضلة " برياطي حسين " على قبوله الإشراف على مذكرتي، والذي لم يبخل علينا بتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث وحثه الدائم لنا على المثابرة.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح، إلى كل أساتذة القسم الذين أشرفوا على تعليمنا طيلة المشوار الجامعي بجامعة عبد الحميد بن باديس ولكل شموع العلم الذين يضيئونها ويهدون الطلبة فيها إلى معالم النجاح وليس ثمة أفضل كنز من كنوز العلم والمعرفة.

وإلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيراً.

الاهداء

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها والتي غمرتني بعطفها وحنانها وأنارت درب

حياتي بحبها

إلى قرة العين أُمي العزيزة

إلى من علمني الكفاح والصبر

الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق

إلى الذي تعب كثيرا من أجل راحتي وتعليمي

إلى ذلك الرجل الكريم أبي العزيز

أُمي وأبي حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى من قاسموني أفراحي وأحزاني إخوتي وأخواتي.

إلى من جمعني بيم منبر العلم والصدقة

إلى الذين أجلوا أفكارى وبددوا حجب الظلمة في نفسي

...أساتذتي.

إلى جميع زملاء الدراسة.

إلى كل من أعرفهم من قريب أو من بعيد ونسي أن يذكرهم قلمي.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

الفهرس

الفهرس

كلمة شكر و عرفان

اهداء

مقدمة عامة.....أ

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

تمهيد.....02

المبحث الأول : مفهوم مراقبة التسيير و أهدافها.....03

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

المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير.....07

المطلب الثالث : أهداف مراقبة التسيير.....11

المبحث الثاني : خصائص و أنواع مراقبة التسيير.....15

المطلب الأول : خصائص و أهمية مراقبة التسيير.....15

المطلب الثاني : أنواع مراقبة التسيير.....18

المبحث الثالث : مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و مراحل تصميمه.....24

المطلب الأول : صلاحيات مراقبة التسيير و موقعها في المؤسسة.....24

المطلب الثاني : مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير.....28

خلاصة الفصل.....34

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

35.....	تمهيد
36.....	المبحث الأول : الأدوات الكلاسيكية
37.....	المطلب الأول : محاسبة التكاليف
42.....	المطلب الثاني : الموازنات التقديرية
47.....	المطلب الثالث : التحليل المالي
51.....	المبحث الثاني : الأدوات الحديثة
51.....	المطلب الأول : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
57.....	المطلب الثاني : لوحة القيادة
67.....	المطلب الثالث : البنشمركينغ و إعادة الهندسة
74.....	خلاصة الفصل

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

75.....	تمهيد
76.....	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة
76.....	المطلب الأول : المنهج، مجتمع وعينة الدراسة
77.....	المطلب الثاني : البرامج و الأدوات المستعملة
78.....	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها
78.....	المطلب الأول : تحليل البيانات المتحصل عليها
101.....	المطلب الثاني : النتائج الدراسة و التوصيات

خاتمة

103.....الفصل

104.....خاتمة عامة

105.....المصادر و المراجع

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الملاحق

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و أثرها على أداء هذه الأخيرة، وطبيعة الأدوات التي تستخدمها في مجال الرقابة ومدى التحديث الذي وصلت إليه لتعزيز قدرتها التنافسية، بالنظر إلى الخصائص والمميزات المتعلقة بهذه المؤسسات، والأهمية التي أصبحت تمثلها في الاقتصاد الوطني، خاصة بعد فترة الإصلاحات التي اعتمدها الجزائر في دعم هذا القطاع تشريعيا وماديا وفنيا. واستنادا إلى الدراسات المقدمة في هذا الشأن في الدول المتقدمة بشكل خاص والتي حددت في بعضها أدوات مراقبة التسيير المناسبة للمؤسسات، فقد تم قياس مدى تطبيق هذه الأدوات في مجموعة من المؤسسات في ولاية مستغانم، وتوصلت الدراسة إلى أن هذه المؤسسات لا تستخدم الأدوات الرقابية الحديثة بل تعتمد في أغلبها الأسلوب التقليدي المبني على نظام المعلومات المحاسبي، وهذا بسبب عوامل و مؤثرات داخلية و خارجية.

Résumé

Cette étude vise à identifier la procédure de contrôle de gestion dans les entreprises Algérienne et son effet sur leur performances, portant sur les différents outils de contrôle utilisés et leurs niveaux de modernisation pour acquérir les avantages concurrentiels, et ce, suivant les caractéristiques des entreprises et leurs importances dans l'économie nationale, surtout après les années 90 où le gouvernement a pris en charge leur soutien.

Des études ont été effectuées auprès des payes développés et qui ont recensé une batterie de gestion très utilisés dans les entreprises, Notre étude a essayé de mesurer l'application de ces outils à partir d'un échantillon d'entreprises dans la wilaya de Mostaganem et de savoir quel genre d'effets elles ont sur leurs performances. Les résultats obtenus confirment que le contrôle de gestion utilisé dans ces entreprises a un caractère classique et basé sur le système comptable seulement.

Mots clés : contrôle de gestion, outils de contrôle, entreprises économique, la performance.

مقدمة عامة

تتجلى عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، في أي بلد من البلدان، من خلال السياسات والإستراتيجيات المتبعة، ومن خلال الهياكل والأجهزة، إلى جانب الميكانيزمات التي تعتمد عليها في ضبط و تنظيم أداء هذه الهياكل والأجهزة، في مختلف الفروع الصناعية والقطاعات الاقتصادية المختلفة.

وقد شكل القطاع الإقتصادي الجزائري الأداة الرسمية للقيام بعملية التنمية الشاملة، وذلك بإنشاء المؤسسة الاقتصادية كنتيجة للاستقلال السياسي، وتعبيرا عن تطور الدولة، وتكفلها بعملية البناء الاقتصادي و تحقيق العدالة الاجتماعية، من خلال تدخلها في مختلف المجالات، وخاصة تلك المتعلقة في مجالي الصناعة والتجارة إستجابة لاحتياجات المجتمع ومتطلباته.

ولعل نخط التسيير الذي اعتمدته الجزائر منذ الاستقلال قد سمح لها بالقيام بالإنجازات المادية، وضمان إرتفاع مستمر في المستوى المعيشي رغم التزايد الكبير للسكان، إلا أن تقليص موارد المحروقات في منتصف الثمانينات من القرن الماضي سلط الأضواء على الإختلالات التي كانت تخفيها وفرة الموارد التي عرفتها الجزائر في ظل الاقتصاد الريعي، ومن ثمة عجز الاقتصاد الوطني من خلال عجز المؤسسات العمومية، وعدم قابليتها على الاستمرار والتأقلم مع مقتضيات التنمية الاجتماعية والاقتصادية الشاملة.

وعليه وجدت الجزائر نفسها أمام محاولة أخرى و السعي من أجل الرفع من إنتاجية وفعالية مؤسساتها، فأرجعت تدي وسوء أدائها وربطت فشلها بطريقة التسيير وعملية اتخاذ القرار المثينة، وأسباب أخرى تختلف من حيث مصادرها، وهو ما فرض على الدولة القيام بإعادة هيكلة المؤسسات ماليا، وإعدادها وتكييفها مواصلة نشاطها الاقتصادي، فبدأ التحضير بتخلي الدولة تدريجيا عن الوظائف الاقتصادية والاستثمار الاقتصادي، فتم فتح المجال للقطاع الخاص وإضفاء نوع من اللامركزية في إتخاذ القرارات.

إلا أن تقييم التحولات التي عرفتها المؤسسات منذ 1980 إلى تسعينات القرن العشرين خاصة وذلك من خلال النتائج التي حققتها، وصلت إلى أن إعادة الهيكلة فشلت في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية عموما، ومردوديتها خاصة، وهو ما يوحي بوجود أزمة فعلية في التسيير الاقتصادي للبلاد، إذ رغم المجهودات المبذولة والتي تمثلت في مختلف الإصلاحات و التغيرات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إلا أنها بقيت تشكو نفس المشاكل والعراقيل على مختلف المستويات، إن لم تكن أكثر حدة، وهو ما أكد حقيقة أساسية وهي أنه أصبح ضروريا على متخذي القرار وعلى المسيرين خاصة، الاجتهاد والتفكير في تصحيح الوضع، مع العلم أن سوء التسيير وضعف الأداء يؤثران سلبا على مستوى معيشة العامل والمواطن، وعلى معدلات النمو داخل المؤسسة والاقتصاد الوطني ككل.

و بالتالي نجد أن الوسيلة الأساسية لتحسين أداء المؤسسات تتوقف إلى حد كبير على التحكم في التسيير و مراقبته ، ومن هنا تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير، فلقد أصبح يعد من بين أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا، فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات، والعمل على تصحيحها في الأوقات المناسبة، وقبل تفاقم الأوضاع، كما أنه يعمل على وضع علاقة بين الأهداف والوسائل و النتائج ومتابعتها، من أجل تحقيق الفعالية، الكفاءة و الملاءمة، و بالتالي فإن هدي مراقبة التسيير هو الربط بين القمة في نظام التسيير (الأهداف) والقاعدة (الوسائل، النتائج).

لقد أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، و يفرض نفسه على المسير الذي يريد أن يحقق النجاح، وهذا لتمكينه من دعم مراقبي التسيير الذي يفترض فيهم الكفاءة والتخصص لتحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي تحديد الأهداف والإستراتيجيات ومتابعة تنفيذها، إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات والأداءات خاصة مع لامركزية المهام، لجعلها تسعي كلها إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، و بالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الداعم الذي يربط بين المستوى الإستراتيجي و المستوى التنفيذي. عند تصميم نظام مراقبة التسيير ينبغي مراعاة نقطة أساسية وهي ثقافة المؤسسة وتاريخها و نمطها التسييري، حتى يتمكن من تكييف نظامه مع الثقافة و الهيكل الموجود وليس العكس، لأنه إذا أدت عملية التصميم إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود، فسيتم مواجهة التغيير بالرفض، وهو ظاهرة طبيعية لدى الإنسان، وسيؤدي هذا التغيير إلى نشوب صراعات قد تدوم لفترة طويلة في حين كان من الممكن تجنبها.

كما أنه من الواجب على مراقب التسيير أن يعمل على إظهار الجوانب الحسنة لهذا النظام بإقناع العاملين أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب وإنما محاولة تفادي الانحرافات إن حدثت ثم الوقوف عليها و تفسيرها لئتم تصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل، وبالتالي تحسين أدائهم وأداء المؤسسة ككل. كما يعمل على إقناعهم بأن هذا النظام يدعو إلى الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، وهذا ما يشجع العاملين على تقبل النظام و استعمال أدواته.

إن نجاح مراقب التسيير في تحقيق هذه المهام ستوفر عليه الكثير من المتاعب، لأن ارتياح العاملين لنظام مراقبة التسيير سيؤدي إلى كسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصادقيتها، وهذا ما سيزيد من نجاح النظام.

و بعد ذلك يعمل مراقب التسيير على تطبيق مجموعة من الأدوات حسب الأولوية وحسب احتياجات المؤسسة وهي أدوات أساسية ومهمة لقيادة المؤسسة وللتحكم في التسيير وتحسين الأداء.

الإشكالية والفرضيات

و مما سبق ذكره تتبلور معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل لمراقبة التسيير دور في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم مراقبة التسيير وما هي وظائفه وموقعه في هيكل المؤسسة؟
 - كيف يمكن استعمال أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
 - هل تستفيد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أدوات مراقبة التسيير في تحسين أدائها؟
- وللإجابة على هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية:

• نظام مراقبة التسيير هو نظام شامل للمعلومات يعمل على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعد على تحسين أدائهم، ويتميز أداء المؤسسات الجزائرية بالضعف نظرا لوضعها ودورها في الاقتصاد لفترات سابقة،

• تمكن أدوات مراقبة التسيير من تحسين أداء المؤسسات الجزائرية،

• تعمل الإدارات من خلال أدوات مراقبة التسيير في مؤسسات على وضع مخطط النشاط وتحديد الانحرافات لتصحيحها.

أهداف البحث

يمكن استعراض أهداف البحث في النقاط التالية:

- عرض وتحديد مفهوم مراقبة التسيير و مهامه، وكيفية تصميمه،
- استخلاص الطرق والأدوات التي يمكن الاستعانة بها وتوظيفها توظيفاً سليماً في ظل التطورات الحاصلة و التعقيدات التي تواجه المؤسسات الوطنية على المستويين الداخلي والخارجي و مدى فعاليتها في تحسين الأداء،
- إبراز دور مراقبة التسيير في تحسين الأداء، ومساهمتها في إخراج المؤسسة من الأزمات والمشاكل التي تعانيها وذلك إنطلاقاً من الأدوات التي تعتمد عليها، وتستعين بها لتحسين الأداء،

أسباب اختيار الموضوع

لقد قمنا باختيار هذا الموضوع للبحث فيه بعد اطلاعنا على أسباب تدهور الاقتصاد الوطني وضعف أداء المؤسسات الاقتصادية، وعدم تمكنها من تحقيق النتائج التي حققتها دول أخرى انطلقت من نفس المستوى الذي انطلقنا منه في الستينات من القرن الماضي (كوريا، دول جنوب شرق آسيا...).

إن السبب في عدم تمكننا من تحقيق مثل هذه النتائج يعود في نظرنا إلى تذبذب القرارات التي اتخذت، والتي كان ينقصها المزيد من التريث و التمعن والدراسات، وكذلك عدم مشاركة ذوي الاختصاص والدليل على هذا هو انتفال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق دون تسليح المؤسسات الجزائرية بالوسائل و الأدوات التي تسمح لها بتحقيق الاستمرارية و الفعالية الاقتصادية.

أهمية البحث

في ظل الإصلاحات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري في الوقت الراهن، ومن أجل مسيرة الركب الاقتصادي، نتجت تغيرات في مجال التسيير، من بينها إعادة النظر في هيكلة المؤسسات وضرورة إتباع سياسة ناجحة و فعالة، وذلك بإدخال بعض الأساليب التي تركز على الأسس العلمية، ومن بين هذه الأساليب تحد مراقبة التسيير، التي تعتبر وسيلة هامة تسعى إلى تسليح المؤسسة بمختلف الأدوات و تقنيات التسيير المتاحة لمواجهة الصعوبات والتغيرات الحاصلة، وحتى تتمكن هذه الأخيرة من تحسين أدائها و بالتالي ضمان مكانة بين المنافسين في السوق.

وهو ما دفع بنا إلى إختيار هذا الموضوع الدور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من جهة، ومن جهة أخرى نقص الأبحاث المماثلة بالشكل الكافي باللغة الوطنية بالرغم من أهميته اقتصاديا وأكادمية.

وقمنا بإسقاط الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حدود الدراسة

سنحاول من خلال هذه الدراسة تبيان مدى مساهمة نظام مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، حيث اقتصرنا الدراسة على الأدوات التي يمكن تطبيقها في الوقت الحالي في هذه المؤسسات ومدى فعاليتها في تحسين أداء هذه الأخيرة.

الدراسات السابقة

نظرا لأهمية الموضوع تجد بعض الدراسات التي قدمت في هذا الصدد، وأخص بالذكر في كل من جامعتي الجزائر و البليدة، ونذكر منها رسالة ماجستير التي قدمت من طرف عقون سعاد والتي دارت حول كيفية إقامة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية، حيث كان التساؤل فيها ما هو دور مراقبة التسيير في المؤسسات البنكية والمالية في ظل الإصلاحات المصرفية و تحولات المحيط، وقد خلصت إلى أنه لوضع نظام فعال لمراقبة التسيير في المؤسسات البنكية والمالية يجب التركيز على العنصر البشري وذلك بتهيئة الذهنيات بتخلق مناخ ملائم والاستفادة

من مختلف الأدوات التي من شأنها أن تساعد في إقامة هذه الوظيفة من خلال وضع خطة إستراتيجية حسب ما هو متوفر من وسائل و إمكانيات.

كما تحد المذكرة المقدمة ضمن متطلبات نبيل شهادة الماجستير المقدمة من طرف صفاء لشهب والتي تناولت فيها علاقة مراقبة التسيير بإتخاذ القرار، حيث كان التساؤل فيها كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين و المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير، والي خلصت إلى أن نظام مراقبة التسيير وسيلة وليس غاية تعمل على تزويد المسيرين بمختلف المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.

ولهذا حاولت أن أقدم إضافة إلى هذه الأعمال وذلك بالتطرق إلى نظام مراقبة التسيير ودوره في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال العمل على إبراز دور أدوات مراقبة التسيير سواء كانت كلاسيكية أو حديثة في تحسين ادائها.

المنهج المتبع

أما فيما يخص المنهج المتبع في إعداد هذه الدراسة فنعتقد أنه منهج يجب أن يجمع بين البساطة والدقة ، فالبساطة هي القدرة على تزويد القارئ بالمعلومات والأفكار التي يحتويها البحث دون عناء وجهد، أما الدقة فتعني التأصيل في التحليل، وقد يكون من الصعب الربط بين هذين الاعتبارين، وما دامت الصعوبة دون الاستحالة فإن المنهج الوصفي التحليلي هو الأنسب و الأوفى بهذا الغرض، وصحبناه بمنهج دراسة الحالة في الفصل التطبيقي متبعين في ذلك أسلوب المقابلة الشخصية مع مراقبي التسيير في المؤسسة، رغم الصعوبات التي حالت دون إتمام البحث على الشكل الذي كنا نأمل.

تقسيمات البحث

ومن أجل العرض الشامل و الموفق لهذا الموضوع تم تقسيم خطة هذا البحث إلى ثلاث فصول.

ففي الفصل الأول سنتعرض فيه إلى الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

أما الفصل الثاني فسنتناول فيه أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

بينما الفصل الثالث فهو يخص دراسة تطبيقية من خلال عرض واقع مراقبة التسيير وتحسين الأداء في مؤسسات الاقتصادية والأدوات المطبقة.

صعوبات البحث

كان ولا بد لكل عمل فكري أكاديمي أن يواجه مجموعة من المصاعب، ومن بينها الدراسة التي بين أيدينا حيث واجهتنا صعوبات عدة نذكر منها قلة المراجع خاصة باللغة العربية والاعتماد على المراجع الأجنبية مما أسفر عن وجود صعوبات في ترجمة بعض المصطلحات.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير.

تمهيد :

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

يتطلب هذا النظام مكانة خاصة و أشخاص مؤهلين يتمتعون بقدرات وكفاءات عالية تكون ملمة بالمعلومات المالية والمحاسبية بالإضافة إلى المعلومات الأخرى

وفي حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على إنشاء هذا النظام وعلى وضع نظام المعلومات الخاص به، وكذلك مسار المراقبة وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل والذي قسمناه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : مفهوم مراقبة التسيير و أهدافها،

المبحث الثاني : خصائص و أنواع مراقبة التسيير،

المبحث الثالث : مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و مراحل تصميمه.

المبحث الأول : مفهوم مراقبة التسيير و أهدافها

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

المطلب الأول : التطور التاريخي لمراقبة التسيير

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

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:¹

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

- المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLOAM"، الذي وضع ميكانيزمات التنظيم و تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية،

¹ MICHEL ROUCH & Gerad Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, Reuve Banque 4eme Edition ;2002, p : 28-30.

البحث و التطوير، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

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

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

2- مراقبة التسيير في مدارس التسيير: يمكن عرض رؤية مدارس التسيير المراقبة التسيير فيما يلي:²

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

– "F.W.TAYLOR" أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.

– "BEDEAUx" قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية وهذا من أجل تقسيم المهام وإلغاء الحركات غير المنتجة لزيادة الإنتاجية.

– "MAX WEBER" حلل البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير وقواعد للعمل يجب عليهم احترامها و السير وفقها.

– "H . FAYOL" اشتهر بشعاره P.O.C.C.C (التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق والرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

2 - 2. **مدرسة العلاقات الإنسانية :** غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة، إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ

² C.ALAZARDC et SEPARIS , le controle de gestion manuel et application, 3 Se Edition, DLNOD, paris, 1996.p.15

سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام الإنساني لهم و لجهودهم و توفير الحرية في التفكير و الرأي و إقامة العلاقات الحسنة بينهم و بين المنظمة و مالكيها و إدارتها ، بل وحتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية و ذلك القطع الحجة أمام العمال بعدم واقعية الأهداف و لتحفيزهم أكثر على زيادة أدائهم

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

ففي نهاية عقد الستينات تم إدخال مفهوم النظام عن طريق النظرية العامة للأنظمة، الجديد في هذه النظرية أنها ترفض الطريقة الكارترية التقليدية التي تنص على تقسيم المركب إلى أجزاء بسيطة يمكن فهمها و دراسة دور كل جزء ثم استخلاص دور الجميع و لكن بالعكس من ذلك اعتمدت هذه النظرية على فكرة "أرسطو" التي مفادها أن الكل أكبر من مجموع أجزائه، فالنظام هو مجموعة أهداف مشتركة، أي أن مجموعة هذه العناصر متناسقة ومتبادلة التأثير بغرض الوصول إلى مجموعة من الأهداف، فالنظام الكل مكون من أنظمة جزئية مكونة بدورها من جزئيات، التي يجب النظر إليها عند التحليل ليس بصفة منعزلة ولكن في إطار النظام ككل.

من هنا فإن طريقة الأنظمة تعطي نموذج للمؤسسة يظهرها كمجموعة أو نظام كلي تام و قادر على التأقلم مع متغيرات المحيط بفضل آلية التغذية العكسية التي يتميز بها هذا النظام وما ينجر عنها من قرارات تصحيحية وتوجيهية، و في سياق هذا التحليل يتضح أن دور نظام المراقبة لم يعد دورا ثانويا بل هو عنصر أساسيا في النظام بما يقدمه من ضمان التوجيه الصحيح للنظام أي قيادة الكل و جعل التفاعل البيئي للأنظمة الجزئية يسمح بقيادة النظام ككل نحو الهدف المنشود أي قيادة الأجزاء.

ويمكن في هذه النقطة إدراج فكرة عامة مفادها أن النجاح يتوقف على قدرة المسيرين على التأقلم السريع وبلمسات بسيطة مع الظروف المتغيرة أكثر لما يتوقف النجاح على التنبؤات بعيدة المدى ، بمعنى أن طريقة التسيير الأكثر نجاعة هي تلك التي تعتمد على القياس الآني للنتائج المحققة و القيام في الحال بالتعديلات اللازمة، ومنه فالمراقبة تصبح ليست فقط كعملية للقيادة بل للضبط أيضا.

3- تطور طرق المراقبة "الطرق الأربع التاريخية التقارب الأهداف حسب (FIOL/1991) " : ظهرت هذه الطرق الأربعة لتقارب الأهداف كمناهج تهدف إلى إشراك كل أعضاء المنظمة في تحقيق أهداف المؤسسة في كرونولوجيا تاريخية (تسلسل تاريخي في شكل منظمات و/أو السلوك التنظيمي وهي:³

3 - 1. المراقبة عن طريق القوانين و الإجراءات : ظهر هذا التوجه في بداية القرن الماضي وهو ما يتميز بكتابات "F.TAYLOR" و "H.FAYOL" ووضع قيد التطبيق في مصانع فورد 'Ford' وبع

³ Michel GERVAIS, .contral de gestion , 7eme Edition, ECONOMICA, 2000, p.09

المؤسسات الأخرى، ويتميز هذا التوجه بضرورة تنمية اليد العاملة التي تسعى إلى تجسيد كل الإجراءات و ما يجب القيام به بصفة دقيقة، ومنه نفهم أن المبدأ الأساسي لهذا التوجه في تقريب الأهداف بالإضافة إلى كونه ذو صبغة آلية، وجهد غير إنساني، كما أنه مبدأ قاسي و صعب ولا يتماشى مع الوضعيات المبهمة و الصعبة و عليه فإنه منهنج غير ملائم للإطارات، فيكون لزاما عليهم الانتفاضة بسرعة نتيجة الظروف الصعبة وغير الملائمة بطريقة عفوية و مستقلة

3 - 2. المراقبة بواسطة عوامل التحفيز (التشجيع - الإرضاء) : هذه الطريقة مبنية على مبدأ فكرة مدرسة العلاقات الإنسانية و التي تهدف إلى ضرورة توفير الشروط المادية و المالية للعمل، و التي تعتبر كحواجز تحت العمال على بذل المزيد من الجهد ، وقد تطورت هذه المدرسة انطلاقا من تجارب "Hawthorne" التي نفذت في ورشة "General Electric" من طرف "E.MAYO"، و بالرغم من أن هذه المدرسة ظهرت في سنوات الثلاثينيات، إلا أنه و لا نتيجة أثبت حقيقة الطابع التشجيعي في نمو و تطور عوامل الإرضاء والتشجيع، التي تعتبر كشرط ضروري، لكنه غير كافٍ لأنه لا يضمن حقيقة تقارب الأهداف في الشركة، كما أن نقص الشروط المادية الضرورية الدنيا أثر سلبا على تطبيق مبادئ هذه المدرسة ميدانيا و بقيت مجرد طرح نظري ليس إلا.

3 - 3 . مراقبة التسيير عن طريق النتائج : و هذا ما يهمننا في هذا الموضوع، وقد ظهرت هذه الطريقة بين 1950 - 1960 و هي مبنية على فكرة ضرورة تفويض أحد القرارات إلى شخص ما، و لكن مع التوقيع على عقد يحدد الأهداف المتوخاة من المسؤول، ويضمن المتابعة المستمرة للنتائج للتأكد من مدى بلوغ الأهداف المسطرة، وقد اعتمدت هذه الطريقة بقوة و انتشرت بسرعة و طبقت في أكبر الشركات و على الرغم من هذا لم تستطع هذه الطريقة أن تكون في منأى عن الانتقادات، حيث تصاعدت عدة أصوات مناهضة لها وخاصة في سنوات الثمانينات والتي أدت لبروز عدة مدارس للبحث والتفكير في إيجاد البديل الرابع للمراقبة.

3 - 4. المراقبة عن طريق التحلي بقيم مشتركة : و يعتبر هذا النمط من تقارب الأهداف مسبقا، لأنه عوض عن أن تقوم بمراقبة بعدية، أي بعد الحصول على النتائج نقوم بالمراقبة قبل الوصول إلى النتائج، ويهدف هذا النمط إلى ضرورة اختيار الأشخاص عن طريق المسابقة و اختيار الأكفاء، بعدها نقوم بمحتمهم وتشجيعهم عن طريق التكوين من أجل الماضي قدما في نفس الاتجاه المسطر من قبل المؤسسة، و يعتبر هذا النمط قديم من الناحية التطبيقية في العالم، يهدف دائما إلى غرس وتقوية تلك القيم في أعضاء المؤسسة ودفعهم إلى أخذ نفس القرارات التي يتبناها المسؤولون فيما بعد وهو نمط يشبه تقريبا الأنماط الشائعة في بعض المنظمات الدينية و بعض الإدارات الاستعمارية التي كانت قائمة في إفريقيا و الهند... الخ. إلا أن تطبيق هذه الطريقة في عالم التسيير و الاقتصاد لم يرى النور إلا في الثمانينات، و من جهة أخرى فإن ثقافة الشركة لا تزال بعيدة الاستخدام بالرغم من بعض المبادرات التي قامت بها بعض المنظمات الهادفة إلى تغيير الثقافة المتبعة، فإن النتائج المرجوة لا تزال بعيدة المنال.

ومن جهة أخرى فقد تصاعدت الانتقادات تجاه الصبغة المخادعة لهذا النمط في مجال اختيار الكفاءات والتأثير في سلوكياتهم، وفي الأخير وصورة أقل إكراها يجب اتخاذ القرارات المثالية بقصد إبراز الانحرافات الموجودة في هذا النمط ورسم تنظيم متجانس للقيم و السلوكيات التي تترجم بخلق الإبداع.

إلا أنه لا يمكن أن تجد تركيبا للمقاربات الأربعة، حيث نادرا ما نصطدم بهذه الحالة، ولكن نجد نمط واحدا للتقارب في الأهداف.

المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير

لمعرفة مفهوم مراقبة التسيير يجدر بنا أولا تقديم ماهية المراقبة و المعاني التي كانت تحملها في فترات تختلف باختلاف الظروف من تقنيات و امكانيات و طبيعة النشاط إلى غير ذلك مما يعكس طبيعة عمل المراقبة داخل المؤسسة الاقتصادية.

أولا - مفهوم المراقبة.

كلمة المراقبة مصدر الفعل راقب الذي يأخذ عدة معاني في المنظمة تستخدم حسب الحالة، منها: تابع، قيم، تحكم، فتش، فنقول راقب وضعية ما بمعنى تابعها، قيمها، تحكم فيها لبلوغ هدف معين، أو راقب شيئا ما معنى فتشه للتحقق منه، وهناك من يستخدم كلمة الرقابة، ويمكن القول اصطلاحا أن المراقبة هي القدرة على متابعة وتوجيه و تقييم عمل ما في المنظمة من خلال نسق معين (معلومات - قرارات - إجراءات - مراقبة النتائج).

من هذا المعنى تعتبر أن المراقبة عنصر لازم و ضروري ينشأ مع كل تنظيم، ولقد تطورت فكرة الرقابة مع تطور المؤسسات وتطور الوظائف الإدارية بماء كذلك فإن الرقابة سايرت تطور حجم المؤسسة وتنوع عملياتها و التغيير في شكلها القانوني من مؤسسة ذات طابع فردي إلى شركة أشخاص إلى شركة أموال، ومن ثم فإنه كلما اتسع نطاق المؤسسة وتعددت عملياتها وزادت مشاكلها كلما زادت الفجوة بين مستوياتها الإدارية المختلفة و بالتالي يصعب القيام بالرقابة والمتابعة وتقييم الأداء، مما يستدعي ضرورة إجراء تطور في الأساليب الرقابية وفي أهداف تلك الأساليب لمواجهة احتياجات المؤسسة.

في بادئ الأمر كان يقصد بالرقابة مجموعة المقاييس والطرق والضوابط التي تتبناها إدارة المؤسسة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، واختبار الدقة الحسابية للبيانات المقيدة في الدفاتر، وهي ما تعرف بالرقابة داخلية.

وقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين بأمريكا عام 1936 تعريفا للرقابة الداخلية يقول: "أن الرقابة الداخلية والضبط الداخلي يشيران إلى وصف المقاييس والطرق التي تتبناها إدارة المؤسسة نفسها لحماية النقدية والأصول الأخرى للمؤسسة بالإضافة إلى ضبط ومراجعة الدقة الحسابية للدفاتر المسوكة معرفة هذه المؤسسة".⁴

⁴ محمد حسين احمد حسن، الرقابة الداخلية كأداة لتقييم الأداء رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلوان . كلية التجارة و إدارة الأعمال . 1981، ص 4.

كما كان نتيجة لزيادة عدد المؤسسات و تنوع أغراضها و كبر حجم عملياتها وتعقد مشاكل الإنتاج والتسويق واشتداد المنافسة أن قامت الإدارة بتطوير نشاطها. فصاحب هذا التطور تطور مماثل في أهداف الرقابة علاوة على أهدافها التقليدية، وكان ذلك عام 1949 عندما أصدر مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) نشرة خاصة بعنوان " الرقابة الداخلية " عرفها بأنها: " خطة للتنظيم و كل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والإنتاجية، البرمجة، الكفاءة، الاقتصاد، الفاعلية، وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة (الرقابة الإدارية)".⁵

وهكذا تطورت أهداف الرقابة الداخلية من حماية الأصول والتقليل من الأخطاء والغش وأصبحت تقيس مدى الكفاية في تطبيق السياسات الإدارية المرسومة، وأصبحت الرقابة الداخلية وسيلة فعالة في يد الإدارة للوصول إلى أقصى كفاية إنتاجية، ويعتبر هذا المعنى بداية استعمال مراقبة التسيير مفهومه الحديث.⁶

من خلال تطور مفهوم الرقابة الداخلية يرى كثير من الباحثين أن الإجراءات التنظيمية والمحاسبية تعتبر من أقدم وسائل الرقابة التي لجأ إليها أصحاب المؤسسات لأنها تطمئنهم على أمرين:

- حماية أموال وأصول المؤسسة ضد أخطار الغش والتلاعب والاختلاس؛
 - بيان نتيجة مجهودات المؤسسة ومؤشرات أعمالها نحو الارتفاع أو الإخفاق.
- وترجع الحاجة إلى ظهور المراقبة وتطورها إلى عدة أسباب أهمها:
- كبر حجم المؤسسات وما ترتب عليه من تفويض المسؤوليات الإدارات مختلفة بل إنه في الإدارة الواحدة توزع الاختصاصات على الأقسام المختلفة، ومن هنا نشأت حاجة الإدارة العليا إلى التأكد من أن الإدارات المختلفة تسيير وفقا للخطط الموضوعة؛
 - التأكد من دقة البيانات الدورية التي تحتاج إليها إدارة المؤسسة عند اتخاذ القرارات الإدارية السليمة؛
 - صحة البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية: جهات حكومية، مؤسسات مالية و مساهمين وغيرهم، مما يتطلب وجود نظام سليم للرقابة يعمل على تقديم تلك البيانات في الوقت المحدد وبدرجة صحيحة؛
 - مسؤولية الإدارة عن حماية أموال وأهداف المؤسسة؛
 - تطور المراجعة من مراجعة وقائية تهدف إلى حماية الأموال والخطط من الانحراف إلى مراجعة إنشائية تمد الإدارة بالبيانات التي تساعد في توجيه السياسات العامة واقتراح تطوير النظم.
- من خلال ما سبق يمكننا رؤية الرقابة من شقين هما:

⁵ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشاملة الكتب الجامعي الحادث، 01، الاسكندرية، 2017، ص78.

⁶ Claude alazar, Sabine 5cpari, Centrale de gesticita, 5 elnae ditiana Durati, Paris, 2001, p13.

1. رقابة داخلية محاسبية أو مالية تهدف إلى المحافظة على أصول وأموال المؤسسة من الضياع والاختلاس والتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها. ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم الوسائل التالية:

أ - الضبط الداخلي؛

ب - المراجعة الداخلية.

2. مراقبة التسيير وتهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة. ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم مؤشرات الأداء المالية وغير المالية التي سنبينها لاحقاً.

ثانياً- ماهية مراقبة التسيير .

مع تطور الفكر الإنساني وتنوع النشاط الاقتصادي دعت الحاجة إلى وجود عناصر أساسية للتحكم في هذا النشاط، تتمثل أساساً في التسيير المحاسبية، الرقابة كما ذكر سابقاً. فبعد ظهور تقنيات المحاسبة (1494) بدأ التركيز على التكاليف من حيث حسابها وتحليلها و مراقبتها كعامل أساسي لتقييم الإنتاج و تطوير المؤسسة، فظهرت أهمية التكاليف وحسابها مع الثورة الصناعية، ومن خلال الأفكار التي قدمها تايلور تطور استعمال المحاسبة إلى حساب المعايير (التكاليف المعيارية) و استخراج الانحرافات مقارنة بهذه المعايير ومراقبة النتائج، أو ما يعرف بالمحاسبة التحليلية المتعلقة باستغلال المؤسسة. ومن هنا بدأت الملامح الأولى لمراقبة التسيير مع توسع حجم المؤسسات وورشات الإنتاج، مما أدى إلى ضرورة تقسيم المهام والمسؤوليات.⁷

وقد حظي مفهوم مراقبة التسيير بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين لما ينطوي عليه هذا المفهوم من أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة ، فقد عرفها البعض بأنها " الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط و تنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما حُطط وتظم وتم التوجيه لها، وذلك بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان و الوقت المناسب و بالموارد المحددة".⁸

ومراقبة التسيير هي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التنسيق، الأوامر، الرقابة، ويرى البعض أنها: " تسق متكامل من الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات وأخيراً تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها"⁹

⁷ Claude alazair , Sabine Separi, Op cit,P13.

⁸ د.محمد حسين أحمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 7.

⁹ Claude alazair , Sabine Separi, Op cit,P15

كما تعرف مراقبة التسيير بأنها " متابعة عمليات التنفيذ لتبين مدى تحقيق الأهداف المراد إدراكها في وقتها، وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة و الكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها، والوصول بالإدارة إلى أكبر كفاءة ممكنة".¹⁰

وفي ضوء تقسيم أحد الكتاب للرقابة الداخلية إلى مراقبة تسيير ورقابة محاسبية، يطلق على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام. وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط والعمليات التي يتكون منها نشاط المؤسسة. بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية، كما تتضمن كل الوسائل والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل والتوجيه المحاسبي".¹¹

أو أن مراقبة تسيير هي: " الخطة التنظيمية و جميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المؤسسة والتي من شأنها تحقيق أكبر قدر من الكفاءة في عمليات المؤسسة و الفعالية أي الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ".¹²

ورأى آخرون بأن مهمة مراقبة التسيير ليست مجرد التأكد من أن الأعمال تؤدي وفقا لما هو محدد بل التأكد من أنها تؤدي بأفضل طريقة ممكنة وتعطي أفضل النتائج في أفضل الظروف المتاحة، فجاء تعريف روبرت أنتوني ليوضح بأن مراقبة التسيير: ¹³ هي تلك العمليات التي تتيح للمديرين التأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية من أجل الوصول إلى الأهداف العامة للمنظمات، وهي العملية المستمرة القائمة على نظام تخطيط استراتيجي، أهداف واضحة، تنظيم محدد بغية تحقيق الأهداف المخططة بأكثر فعالية وكفاءة ممكنة اعتمادا على المعطيات المتوفرة".

ولم يخل الأمر من تعريف الإداريين لمراقبة التسيير من خلال متابعة انجازات الأفراد و مراقبتها بتقييم النتائج المنبثقة عن الجهود المختلفة المبذولة وتصحيح الانحرافات عند حدوثها. فكان تعريف كونتز وأدونيل بأنها: " قياس أداء المرؤوسين وتصحيحه من أجل التأكد من أن أهداف المؤسسة والخطط المرسومة لبلوغها قد نفذت، فهي الوظيفة التي يستطيع بها كل مدير أن يتأكد أن ما تم فعله هو الذي كان يقصد إتمامه فعلا".¹⁴

وهناك من ينظر إلى مراقبة التسيير كونها عملية تركز على التهديد بالعقوبة والوعد بالمكافأة لتحقيق الأهداف ومنع الانحرافات عن طريق القيام بعمليات تفتيشية، فيعرفها الدكتور سعيد يحي بأنها: ¹⁵ "مجموعة من

¹⁰ د. محمد حسين أحمد حسن، القس المرجع السابق، ص 17

¹¹ Armand Dayan & coordonnateurs, Manuel de Gestion, Vol 01, Ellipses, 2ème édition, Paris, 2004, P819.

¹² Armand Dayan & coordonnateurs, Op cit, P319.

¹³ Cloude Alazar , Sabine Separi, Ibid, P16 .

¹⁴ ديبالة الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإشارة العامة في القطر العربي السوري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 1996، ص 26.

¹⁵ نفس المرجع، ص 26.

عمليات التفتيش والفحص والمراجعة يقصد منها الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله، ولاقتراح الحلول المناسبة التي تقضي على الأسباب التي تعوق تنفيذ هذا الغرض، وتحديد المسؤول في حال الخطأ والتلاعب وإحالة إلى الجهات المختصة".

إلا أن هذا القول خالفه كثيرون ورأوا لمراقبة التسيير من زاوية القدرة على التأثير في سلوك الآخرين بإيجابية و دون تحديد أو تخويف كما سنرى لاحقا فيما ذكرته المدارس الإدارية في هذا الشأن.

ومن زاوية أخرى يمكن للرقابة أن تتم بكل ما تقوم به المؤسسة من إجراءات وقرارات في جميع مستوياتها التنظيمية سواء كانت قرارات إستراتيجية ، قرارات تكتيكية أو قرارات تشغيلية. باستعمال وسائل وأدوات للرقابة في كل مستوى من المستويات، فقد تكون رقابة إستراتيجية أو تشغيلية أو مراقبة التسيير.¹⁶

وهناك العديد من المفاهيم الحديثة التي بنيت وفقا للنظرة المستجدة إلى مراقبة التسيير الإيجابية البناءة التي لا تكتفي بعملية الكشف عن الأخطاء أو الانحرافات التي وقعت فحسب بل تبحث عن أسبابها وكيفية تجنب وقوعها مستقبلا، إضافة إلى علاجها قبل استفحالها وتحمل نتائجها السلبية.

من التعاريف السالفة الذكر نستخلص أن مراقبة التسيير هي وظيفة من وظائف الإدارة تتمثل في مجموع الإجراءات والتقنيات والوسائل المستخدمة لمتابعة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاءة وفعالية وتحديد المسؤولية واتخاذ القرارات المناسبة .

وتعتبر مراقبة التسيير لازمة لجميع أشكال المؤسسات سواء كانت تهدف هذه المؤسسات إلى تحقيق الربح وكذا التي تهدف إلى تقديم خدمات عامة، بمعنى أن تكون مؤسسات صناعية، تجارية، خدمية، أو تكون مؤسسات خاصة أو عمومية أو مؤسسات كبيرة، صغيرة أو متوسطة.

المطلب الثالث : أهداف مراقبة التسيير

من خلال اعتبار مراقبة التسيير كإجراء يتدخل في مختلف مستويات المؤسسة، من خلال التعريف الحديث لها باعتبارها وظيفة تسعى إلى تصور وإعداد نظام معلومات معد لتوجيه سلوكيات الأفراد، والسماح لهم بالتصرف والعمل على تحقيق الانسجام الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل و الانجازات، كما يجب النظر إليها كأداة لقيادة المؤسسة لأنها تراقب مجاعة وفعالية النشاطات والوسائل (الاقتصاد في الموارد)، لتحقيق الأهداف.¹⁷

هدف مراقبة التسيير التحكم في أداء الأفراد والمؤسسات ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق الأهداف التالية:

أولا: الربط بين الإستراتيجية و المستوى التنفيذي

¹⁶ Armand Dayan & coordonnateurs, Op.Cit, P820.

¹⁷ Bousquier, contrôle de gestion, 2eme Edition, Vuibert, Paris, 2001, p29.

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

فحسب التعريف الذي قدمه Anthony سابقا والذي أشار فيه بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الإستراتيجية. ومن هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات :

- مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار،

- مراقبة التسيير آلية للتنشيط.

الجدول رقم (1-1) مراقبة التسيير آلية للتنسيق و التنشيط آلية لتنسيق القرار

الآلية للتنشيط	الآلية لتنسيق القرار
الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، و هو يتعلق بالجوانب الانسانية (اقناعهم، مكافأتهم، تحفيزهم، تعليمهم).	الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية و ذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل و اجراءات تخصيص الموارد

المصدر : Robert Teller, Le Contrôle de Gestion pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance

Management société, Paris, 1999, P09

وأشار كذلك Guedj بأن الإستراتيجية ليس مجرد تحديدها فقط وإنما كذلك تنفيذها بشكل جيد.¹⁸ هذا ومع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد إستراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك منابع يومية لتنفيذها، حتى تستطيع المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة. وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين النوايا الإستراتيجية المتخذي القرار ونشاطات المنفذين (إطارات، موظفين، بائعين، عمال). وذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة والتأكد من تنفيذها. كما أدى تجزئة مراقبة المؤسسة إلى ثلاث نظم جزئية للمراقبة (مراقبة إستراتيجية، مراقبة التسيير، المراقبة التنفيذية)، تسمح بتحديد دقيق لمراقبة التسيير فهي تندرج بين الخيارات الإستراتيجية والنشاطات اليومية. وعليه فالدور الأساسي لمراقبة التسيير هو مساعدة الإدارة على قيادة أفضل للإستراتيجية وهذا من خلال متابعة تنفيذها، هذا ما يستلزم ضرورة اطلاع ومعرفة مراقب التسيير بالإستراتيجية حتى يتمكن من توفير المعلومات اللازمة التي تمتد من درجة المحيط إلى غاية مؤشرات الأداء لضمان التنفيذ الناجح للإستراتيجية المحددة.

¹⁸ Norbert Guedj, le contrôle de gestion, édition d'Organisation, Paris, 1995, p54.

ثانيا: إعداد نظام معلومات التسيير

إن القيادة في أي مؤسسة تركز بشكل كبير على نظام معلومات جيد لأنه هو المسؤول عن توفير المعلومات في المؤسسة للسماح بتحضير القرار، و لهذا الغرض فإنه من الأهداف الأساسية لمراقبة التسيير تصور نظام معلومات فعال، أو تشخيصه وإثرائه إن كان موجودا ليتلاءم مع التوجهات الإستراتيجية والتحولات المعلوماتية . ويمكن التمييز بين عدة مظاهر لنظام المعلومات، حسب المعلومات التي يقوم بتنظيمها وتسجيلها ونشرها وحسب المستوى الإداري الذي يخدمه.

فهناك نظام معلومات استراتيجي خاص بمتخذي القرار ويمكن لهذا النظام أن يأخذ إما الشكل التقليدي المرتكز على التخطيط ولوحات القيادة المركزية، كما يمكن له أن يأخذ شكلا أكثر حداثة وتقدما من خلال وروده في شكل نظام يقظة استراتيجي يسمح بالتنبؤ بالتوجهات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية و تحولات السوق.

كما أن هناك نظام معلومات المسؤولين الموظفين يتمثل في آليات الموازنات التقديرية، التي تسمح لهم بوضع أهدافهم الخاصة وتحديد الوسائل الضرورية لتحقيقها، فضلا عن اختيار فرضيات العمل.

أما الشكل الثالث فهو نظام المعلومات التشغيلي معد لكي يسمح لهم بالمتابعة الدائمة والتقويم المستمر الأدائهم بفضل نظام تحليل الانحرافات.

إن تصور محل هذه الأنظمة يستدعي وجود قواعد وإجراءات دقيقة و تحديد دقيق للمهام وقنوات الاتصال وآليات واحترام الواجبات الإدارية والمحاسبية قصد الوصول إلى هدي انسجام النظام واتساق النشاطات فيما بينها، هذا الهدف الذي يعتبر أحد عناصر تقييم مراقبة التسيير كوظيفة.

ثالثا: المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة

المراقبة التسيير مسؤوليات أخرى، فلها مهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة، ليس فقط كضرورة لعمل المراقبة ونجاحها وإنما أيضا كجزء من مخرجات نظام التسيير، حيث يقوم مراقب التسيير باقتراح المناصب والهيكل الملائم، كما تكون له نظرة حول عناصر الموارد البشرية و إستراتيجية التحفيز... إلخ.

إن وضع نظام لمراقبة التسيير يفترض هيكل معين للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية ، فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير . طبقا لإستراتيجية المؤسسة ، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز، و بالتالي فإن مركز المسؤولية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة و المناسبة لتحقيق هذه الأهداف.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2) أنواع وخصائص مراكز المسؤولية في المؤسسة

مراكز التكاليف	مراكز المصاريف	مراكز رقم الأعمال	مراكز الأرباح	مراكز الاستثمارات
مراكز التكاليف هي بمثابة مصالح أو مديريات تحتتم فقط بالنشاطات التي ينجم عنها تكاليف و المسؤول على هذه المراكز ليس له في الواقع أي سلطة على مستوى المبيعات أو الاستثمارات أو الأرباح انما يعمل على انتاج الكميات اللازمة من المنتجات وفق الجودة المحددة و بأقل تكلفة.	يتم انشاء مراكز المصاريف عندما يكون قياس الفعالية سيء وهذا عندما يصعب تحقيق التوازن بين مستوى التكاليف المدفوعة و النتائج المحققة، فالتكاليف في هذه الحالة تكون تحت المراقبة الدقيقة لمسؤول المركز.	تستعمل مراكز رقم الأعمال أو مراكز الإيرادات لنوع معين من النشاطات مثل: الوكالات التجارية، هذه المراكز ليست للتحكم في أسعار البيع و لا التكاليف انما لتحسين النتائج على رقم الأعمال المحقق فقط.	مراكز الأرباح هي مسالحو مديريات أين يمكن للمسؤول أن يربط أو يوافق بين أفضل التكاليف و الإيرادات فيتم القاء مسؤولية النتيجة الصافية المحققة على عاتق هذا المسؤول و هذا ما يسمح له بمراقبة سعر البيع، حجم المبيعات و تكلفتها في وقت واحد، وبصفة عامة وتتم مراقبة هذا المركز من خلال جدول حسابات النتائج و التكاليف المعيارية.	مراكز الاستثمارات هي مراكز أين يكون المسير مسؤولا عن أهمية بعض الأصول أو الموجودات المستعملة، فهو يسعى الى تحقيق هدفين في ان واحد، تحقيق أحسن الأرباح في الحاضر و السعي لتنمية الأرباح في المستقبل عن طريق الاستثمارات.

المصدر: 19Pier Lauzel, Robert Teller, contrôle de gestion et Budgets, 8ème edition, Dalloz, Paris, 1997

رابعا: تحقيق اللامركزية

ومما سبق ذكره يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح:¹⁹

- تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة ككل، وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية ، - يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها والوسائل اللازمة لذلك،

¹⁹ P.L Bescos et autres, contrôle de gestion et management, 4ème édition, édition, Montchrestien, Paris, 1997, p79

- إنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الانجازات ، بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة،
- تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة و الفعالية في التسيير.

فالالامركزية ليست مجرد موضة أو فلسفة للتسيير ولكنها أيضا تلبية لاعتبارات أو متطلبات تطبيقية مثل:²⁰

- تحديد مكان اتخاذ القرار أين تتجمع أكبر الكفاءات (توفير المعلومات، المعرفة بالميدان، خبرة الأفراد)،
- مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية وبالتالي تحفيزهم.

وحيث تكون اللامركزية ممكنة ومرغوب فيها ، يقوم نظام مراقبة التسيير بتعديل طبيعة الإشراف المطبق، فالمسؤول الأعلى لم يعد بحاجة إلى متابعة كل نشاطات مساعديه بالتفصيل، إنما عليه أن يتحقق فقط من سلامة تأسيس هذه النشاطات من خلال النتائج المحققة و بالتالي يشكل نظام مراقبة التسيير آلية قوية للتنظيم، تضمن مسؤولية مختلف الأطراف والمسؤولين و تنسق بين نشاطاتهم.

المبحث الثاني : خصائص وإدارة مراقبة التسيير.

تأسيسا على مفهوم مراقبة التسيير وأدبياتها تبين الخصائص الأساسية التي يجب أن تتميزها حتى تؤدي دورها في المؤسسة، ومن ثم ندرك أهميتها وضرورة تطبيقها لتحقيق أهداف المسيرين المرجوة

المطلب الأول : خصائص وأهمية مراقبة التسيير.

أولا- خصائص مراقبة التسيير .

بالرغم من الاختلاف في النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها - وهو ما أدى إلى تعدد مفاهيمها وتنوعها - فإنه من الممكن تبيان نقاط الاتفاق التي أجمع أكثر الباحثين على كونها الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي:

1- أن الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة .

فالرقابة تعتبر وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة و كشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء. وإنما الرقابة تحذف أساسا إلى متابعة النشاط للتحقق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطط الموضوعة والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة

غير أن هذا لا يعني أن الرقابة لا تمارس عن طريق سلطة ما، فعملية الرقابة تمارس في حدود السلطة التنفيذية المخولة لها، غير أن هذه السلطة تقتصر على عملية المتابعة و كشف الانحرافات وإبلاغها إلى المسؤولين واتخاذ القرارات المصححة لهذه الانحرافات ولا تمتد لتشمل محاسبة المسؤولين عن هذه الانحرافات.

²⁰ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، 2006، ص50.

ولا شك أن ذلك يفيد في خلق جو من الثقة والتعاون بين أجهزة الرقابة وبين من تقع الرقابة عليهم، من أجل تحسين أداء المؤسسة، وذلك عكس المفهوم السابق للرقابة الذي يركز على مبدأ الجزاء والعقاب.²¹

2- أن الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها.

فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي. كذلك فإن الرقابة لا تقتصر على نشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة دون مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع و تسري على كافة الأفراد 3- الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين.²²

إن الرقابة ليست قاصرة على مستوى إداري معين يقوم بها و ينفرد مباشرتها دون المستويات الإدارية الأخرى، فالاهتمام بالرقابة على أداء مستوى إداري دون الآخر سوف يؤدي إلى فشل نظام الرقابة المتبع مما يتطلب الاهتمام بجميع المستويات الإدارية، وذلك لأن الوسائل الرقابية تعتبر في حد ذاتها وسيلة اتصال بين جميع المستويات الإدارية تربطها ببعضها عن طريق خطوات عمل وإجراءات محددة وتتطلب استخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقا لاحتياجات كل مستوى ودوره في تطبيق الرقابة.²³

4 - أن الرقابة تسعى إلى قياس الأداء وفقا لمعايير . مالية وغير مالية . محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.

5 - أن الرقابة تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة، والتأكد من أن الأداء يسير ضمن اللوائح والأنظمة والإجراءات والسياسات، والتحقق من أنه ينفذ بأفضل الطرق وأكثرها فعالية.

6 - أن الرقابة تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات و تسعى إلى تصحيحها من خلال البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجودها وإيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلا.

ثانيا - أهمية مراقبة التسيير .

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وإلمامهم بكل وظائفها، وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة الأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية

²¹ Cloude Alazar , Sabine Separi, Op. cit, P13.

²² Norbert GUEDJ et collaborateurs, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, les éditions d'organistion , 2ème Edition, Paris, 1996, P50.

²³ P. L Bescos et collaborateurs, Op. cit, P74.

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال:²⁴

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية؛
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية؛
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة ؛
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات. كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.
- و تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:²⁵

أ- تغيير الظروف.

توجه كل المنظمات تغيير الظروف البيئية، وبشكل متزايد. وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كثيرة في المنظمة و في البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ويساعد نظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير

ب- تراكم الأخطاء

لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إلحاق الضرر بالمؤسسة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاضد أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة مثلاً قد لا يشكل خطأ جسيماً، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بقرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

ج- التعقيد المنظمي.

عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عدداً محدوداً من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط، وتواجه سوقاً رابحة، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق، وتعقيد هيكلها، وازدياد حدة المنافسة، يجعلها تتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة، والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.

²⁴ توفيق محمد عبد الحسين، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977، ص137

²⁵ خليل محمد حسن الشماخ: مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، اثرء للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، ط5، 2007، ص 305-306.

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

وبالتالي فهي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم، وهي أحد العناصر الأساسية لها، كما تلعب دورا هاما في الاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة، وقياس كفاءة الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة.²⁶

ولكي تحقق الرقابة أهدافها لابد وأن تقتزن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها 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 وفي الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط وملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وما يقتزن بها من سياسات و برامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الإنجاز المراد تحقيقه.²⁷

ولذلك فإن للرقابة دور هام لتحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريته وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن خلال تلك الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة، من مسؤولين، أفراد، أنشطة، منتجات و مراكز مسؤولية وغيرها، وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة.²⁸

ويمكن إيجاز أهمية الرقابة كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية :²⁹

1. الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
2. اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛
3. التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها؛
4. التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
5. تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات و حسن سلوكهم،
6. المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها وذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقاً للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
7. التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقررة؛

8. التثبت من أن القوانين مطبقة تماماً دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع ،

²⁶ محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز العريقة، عمان، 2008، ص19.

²⁷ خضير كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، اثرء للنشر و التوزيع، عمان، 1، 2008، ص 384.

²⁸ P. L Bescos et autres, Opcit, P74.

²⁹ محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، ط2، عمان، الأردن، 1994، ص19.

9. الحد من تكاليف العمل ونفقاته و إيقاف الإسراف الزائد و ضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛

10 . الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

المطلب الثاني : أنواع مراقبة التسيير .

هناك العديد من التقسيمات التي يمكن استخدامها لتصنيف مراقبة التسيير، وفيما يلي عرض موجز المعظمها وقد يظهر فيها ازدواج أو تداخل أو تكامل:

أولا - أنواع مراقبة التسيير حسب أهدافها أو موضوعها.

تنقسم مراقبة التسيير حسب الهدف الذي تسعى إليه إلى نوعين :³⁰

أ - الرقابة الإيجابية.

تهدف الرقابة الإيجابية إلى التأكد من أن التصرفات والإجراءات والأنشطة المختلفة تسيير وفقا للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر إلى المستقبل والتنبيه به من جهة أخرى، وميزة هذه الرقابة هو سهرها على حسن سير العمل بعيدا عن محاولة تصيد الخطأ والانحراف.

ب - الرقابة السلبية.

وتهدف إلى اكتشاف الأخطاء بل تسعى إلى تصيدها دون أن توجه انتباه المسؤولين إلى أوجه القوة أو الضعف في التنفيذ وتقديم الحلول لمعالجة المشاكل القائمة و تلافي تكرار حدوث الأخطاء والانحرافات، وقدف الرقابة السلبية كذلك إلى منع حدوث المخالفات ودفع سوء استعمال السلطة ومعاقبة الآخرين، ولذلك تسمى أحيانا بالرقابة البوليسية.

إذا فالفرق بين الرقابة الإيجابية والرقابة السلبية هو أن المقصود من الرقابة الإيجابية هو ضمان حسن سير العمل وليس تصيد الأخطاء كما تهدف الرقابة السلبية.

ثانيا - أنواع مراقبة التسيير حسب المدى الزمني للتنفيذ .

وتنقسم مراقبة التسيير هنا إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي :³¹

³⁰ محمد عبد الفتاح ياغي، مرجع سبق ذكره، ص438.

³¹ محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص 27

أ- الرقابة المستمرة الموجهة.

وهي ما يعرف بالرقابة المانعة التي تسبق عملية التنفيذ وتبدأ مع التخطيط في مراحله الأولى للتأكد من كونه يسير في المنحى الملائم، وتستمر مع التنفيذ و تباشره باستمرار، فتعمل على التثبت من أنه يسير كما هو مخطط له، وتسعى إلى منع وقوع الانحرافات منذ البداية وقبل الانتهاء من التنفيذ. وإن تحقيق ما تهدف إليه هذه الرقابة يتطلب من المختصين وسيلتي الملاحظة الشخصية والمتابعة كي يتمكنوا من الاطلاع على سير العمل وتصحيح الانحرافات في حينها بالتوجيه والإرشاد والممارسة، ويعد هذا النوع من الرقابة من أفضل الأنواع وأدقها حيث يتم توقع حدوث الانحرافات فيتم منع وقوعها أو التقليل منها من خلال اتخاذ القرارات العلاجية بشأنها قبل استنفالها.

ب - الرقابة المرحلية.

وتعني تقسيم الخطة إلى مراحل، يتم قياس نتائج التنفيذ الفعلية بكل مرحلة بعد انتهائها ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً، ولا يتم الانتقال إلى المرحلة التالية إلا بعد التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للمرحلة السابقة مع ما هو مخطط، وتسمى هذه الرقابة أحياناً بالرقابة التخطيطية لأنها تتم على فترات دورية وفقاً لفترات الخطة للتأكد من أن كل جزئية من الخطة قد تمت في الوقت المخطط والمناسب لها.

ج - الرقابة بعد التنفيذ

ويطلق عليها أحياناً (الرقابة اللاحقة) أو (الرقابة البعيدة) أو (الرقابة غير المباشرة) وهي التي تتم بعد تنفيذ العمل كله واكتمال نتائجه ومهمتها قياس النتائج الفعلية لهذا العمل بعد إنجازه ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً لتحديد الاختلافات ومعرفة أسبابها ومحاولة إصلاحها، وتكمن أهمية هذا النوع من الرقابة في إتاحة الفرصة لمراجعة نشاطات المؤسسة المعنية لمراجعة شاملة ودقيقة، ولكن يؤخذ عليه أنه يفتقر إلى الفعالية نظراً لاكتشافه الأخطاء بعد وقوعها وتحمل المؤسسة نتائجها ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة جديدة.

وبصفة عامة يمكن القول أن الأنواع الثلاثة السابقة لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة وإن استخدام الرقابة الموجهة المستمرة والرقابة المرحلية مع الرقابة التالية (بعد التنفيذ) بصورة متكاملة يتيح للمؤسسة معرفة أفضل لأدائها الحالي (أين تقع الآن) والأداء المرغوب الوصول إليه (أين يجب أن تذهب) والعراقيل المانعة لهذا.

ثالثاً - أنواع مراقبة التسيير حسب التخصص أو أنواع النشاطات.

تتعلق أنواع الرقابة حسب التخصص بنشاط متميز ويكون موضوعها النشاط وحده ويمكن أن تشمل الرقابة في مثل هذه الحالات على كل أو بعض عناصر عمليات التسيير بالمؤسسة فتشمل مثلاً النواحي الإدارية والتنظيمية والوسائل وطرق العمل المستخدم والنواحي المالية وشؤون الموظفين واللوائح والقوانين والمشاكل التي تعيق سير العمل وتحقيق الأهداف.

وهناك عدة أنواع من الرقابة حسب النشاطات يمكن تلخيصها على النحو التالي :³²

أ- الرقابة على الأعمال الإدارية.

وتقوم برقابة جميع أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة ومتابعة أدائها وتقييمها بهدف التأكد من سير العمل الإداري بمختلف الوحدات الإدارية والتعرف على المعوقات التي تحد من سير هذا العمل لإزالتها وعلاجها والتأكد من تنفيذ السياسات التي تقرر من أجل تحقيق كفاءة الإدارة و سلامتها.

ب - الرقابة المحاسبية أو (المالية).

وتعني الرقابة على الأعمال المالية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال. وتشمل الرقابة على البيانات المالية والعمليات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات والمستندات القانونية وفقا للطرق النظامية وقواعد الميزانية والمبادئ المحاسبية وأحكام القوانين واللوائح والتعليمات والقرارات والمنشورات المالية. وتهدف هذه الرقابة إلى حماية الأموال العامة الخاصة بالمؤسسة وكشف الأخطاء والمخالفات المالية والبحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوثها ومحاولة إيجاد الطرق والوسائل الكفيلة بعلاجها وتصحيحها وتحديد المسؤولية ومساءلة مرتكبيها.

ج - الرقابة الفنية

ويقصد بالرقابة الفنية ذلك النوع من الرقابة المختصة بالأعمال الفنية التي يمارسها الفنيون في المجالات المهنية أو الحرفية ومثالها الأعمال الطبية والهندسية والصحية والتربوية والتعليمية والقانونية ... إلخ.

د - الرقابة الاقتصادية .

وهي الرقابة على المشاريع الاقتصادية التي تبدأ منذ مرحلة تحديد الأهداف، وتنتقل مرافقة مرحلة التنفيذ حيث تبلغ ذروتها، ومرحلة جمع المعلومات ودراستها وتحليلها، ومرحلة تقييم عملية التنفيذ، إلى أن تصل إلى مرحلة التصحيح والعلاج، ويكون هدفها الأساسي التحقق من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقا لما هو مرسوم و مطلوب بما يكفل تحقيق أهداف المؤسسة والنظر إلى المستقبل والتنبيه بالانحرافات المحتمل حدوثها، من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنعها قبل استفحالها وتحمل النتائج والأضرار الناشئة عنها، فنوع الرقابة هذا هو الرقابة الإيجابية التي تحقق الأهداف العامة بأقل قدر ممكن من التكاليف والخسائر. ومن الأساليب التي تستخدم في الرقابة على المشاريع: التقارير الدورية الشهرية، أسلوب جدول جانت GANT (أو جدول الموازنة اليومية)، أسلوب PERT بيرت وأسلوب المسار الحرج.

وما يجمع هذه الأنواع من الرقابة ضمن هذا التصنيف ما يسمى بالرقابة على أساس الأنشطة التي تشمل جميع الأنشطة ذات القيمة في المؤسسة الحديثة التي تعمل في ظل بيئة شديدة التعقيد من سرعة التقدم التكنولوجي

³² ديالة الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص144-145.

و تطور مستوى الصناعة حيث لم يعد نمط تايلور في التسيير والرقابة قائما، بل تطور مع ذلك معنى الرقابة التعرف بالرقابة الشاملة.³³

رابعا - أنواع مراقبة التسيير حسب كيفية جمع الحقائق.

يمكن تقسيم أنواع مراقبة التسيير على أساس كيفية جمع الحقائق إلى قسمين رئيسيين هما :³⁴

أ - الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات.

يكون النشاط الرقابي هنا على الوثائق والسجلات الورقية والإلكترونية الموجودة في المنظمة للتثبت من صحة هذه المستندات، لهذا تشكل الوثائق والمستندات وسيلة أخرى من وسائل مراقبة التسيير، فعن طريق مراقبتها يمكن للرقابة التوصل إلى معرفة سير العمل داخل المنظمة، وتطبق هذه الوسيلة في المنظمات الكبيرة، لأن هذه الرقابة تؤكد من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقا للتعليمات والقوانين المعمول بها والمخططة أصلا لتحقيق الأهداف.

ب - الرقابة على سلوك الأفراد وأدائهم للعمل.

يعتمد هذا النوع من الرقابة على الملاحظة الشخصية السلوك العمال وأدائهم للعمل. وتعتبر الملاحظة الشخصية من أحسن الوسائل لجمع المعلومات عن سلوك الأفراد وأدائهم، إذ يقوم المسؤول عن المراقبة بنفسه لمشاهدة ما يجري في ظروف طبيعية تماما مما يزيد في دقة المعلومات التي يحصل عليها عن طريق الملاحظة الشخصية، كما يمكن استعمال الوثائق الإلكترونية في ذلك.

خامسا - أنواع مراقبة التسيير حسب مصادرها.

تنقسم مراقبة التسيير حسب مصادرها إلى نوعين رئيسيين هما :³⁵

1 - الرقابة الداخلية.

ويقصد بها أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة بنفسها على أوجه نشاطاتها التي تؤديها، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية وإحكام مسارها نحو الاتجاه الصحيح، وتمتد الرقابة الداخلية عادة إلى جميع العمليات التي تؤديها المؤسسة وفي جميع مستوياتها التنظيمية، هذا وإن كانت مراقبة التسيير هي جزء من الرقابة الداخلية إلا أن هذا التقسيم يبين فقط أن عملية الرقابة تتم من مصادر داخلية.

وتعتبر الرقابة الداخلية في أحد وجوها رقابة ذاتية لأن التنظيمات نفسها هي التي تراقب أداؤها وتقدر إنجازها في ضوء المقاييس والمعايير المحددة مسبقا لتحديد الانحرافات الإيجابية أو السلبية ومعرفة أسبابها وتحليلها

³³ P. L Bescos et collaborateurs, Op.Cit, P397.

³⁴ محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³⁵ ديانة الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص 147-148.

وإيجاد الحلول المناسبة لها، على أن تكون هذه الرقابة إيجابية، تأخذ بالحسبان الاعتبارات السلوكية والإنسانية التي تؤثر في العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وفي طرق أداءهم وتكون مرنة، وبالتالي تحقق الأداء الجيد الذي يعتمد على مشاركة الأفراد المعنيين، ومن ثم زيادة فرصهم في المكافآت والترقيات ويكونوا أكثر تقبلاً لعملية الرقابة، وتعتبر هذه الرقابة نوعاً من الرقابة المانعة.³⁶

ويمكن تصنيف التدقيق الإداري الذاتي ضمن هذا النوع من الرقابة، ويقصد به أن تقوم المؤسسة دورياً بتقييم أدائها ككل، في جميع الأنشطة والمستويات، ومن بين المجالات الأساسية التي يشملها ذلك تحديد الوضع الحالي للمؤسسة في السوق، ودرجة تحقيقها خططها. وأية تعديلات اللازمة في أهدافها والسياسات التي يجب الأخذ بها، فهناك درجة ملحوظة من التقادم في كل هذه الواجهات من عمل المؤسسة، يتطلب تحديداً وإبداعاً و تكييفاً مع متطلبات البيئة (الاقتصادية، التكنولوجية والاجتماعية...).³⁷

2 - الرقابة الخارجية.

وهي تلك الرقابة التي يعهد بما إلى جهات متخصصة مستقلة عن الإدارة، للاطمئنان على أن المؤسسة ملتزمة باللوائح والقوانين المعمول بها وبالخطط التي رسمتها. وقد تطورت أساليب العمل بالرقابة الخارجية ولم تعد مجرد تفتيش وتتبع للمخالفات وإنما امتدت إلى النواحي الإيجابية والقيام بالبحوث والدراسات وتحليل المشاكل والوقوف على أسبابها، وتقديم الاستشارات و ترشيد القرارات والسياسات.³⁸

في هذا الإطار توجد مكاتب دراسات خارجية متخصصة في الإدارة والتسيير قدم خدمات من خلال تقييم أداء المؤسسة، دون الاقتصار على العمليات المالية بل تتسع هذه الرقابة لتشمل جميع مجالات مراقبة التسيير من تقييم أداء أنشطة المؤسسة المختلفة مثل: التسويق، الموارد البشرية، المالية، البحث والتطوير والعلاقات العامة لغرض معرفة مدى توافق الأداء الفعلي مع الأهداف الفرعية، ويؤكد هنا على تشخيص وتحديد مواطن الضعف والقوة مع تحديد الجهات المسؤولة عنها، مع الأخذ بالحسبان عوامل ووضعية البيئة الخارجية، وتقديم الاقتراحات و التوصيات التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في أحسن الظروف.

³⁶ محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص36.

³⁷ خليل خمد حسن الشماخ، مرجع سبق ذكره، ص348.

³⁸ نفس المرجع، ص350.

المبحث الثالث : مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و مراحل تصميمه

إن الحديث عن مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة تستدعي منا التفريق بين المسير و مراقب التسيير حيث أن المسير هو الذي يتخذ القرار في المؤسسة، بينما مراقب التسيير يساعد المسير على اتخاذ هذا القرار. وعليه سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا بعد استعراض صلاحيات مراقبة التسيير و مراحل تصميمه.

المطلب الأول: صلاحيات مراقبة التسيير وموقعها في المؤسسة

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى صلاحيات مراقبة التسيير و مراحل تصميمه. أولاً : صلاحيات مراقبة التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقبة التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى حديثة.

1- الصلاحيات الكلاسيكية

تختلف صلاحيات مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا وفي جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي :

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة المعبر عنها في مخطط طويل ومتوسط المدى، - يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة إلى أهداف خاصة كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة ويساعد مختلف المسؤولين في وضع موازناتهم،
- ينسق مجموع البرامج و الموازنات ويضمن انسجام هيكل المؤسسة،
- يراقب مختلف الانجازات ويقارننا مع التقديرات ليستخرج الفروقات ويقترح القرارات الواجب اتخاذها التصحيحها،
- يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومة الرئيسية أو النقاط الحساسة. وبصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، ويحرص على نوعية المعلومات وآجال الحصول عليها، وهو كذا رجل الدراسات الاقتصادية.

2- الصلاحيات الجديدة لمراقبة التسيير

إن الصلاحيات الجديدة لمراقبة التسيير تجعل منه ما يلي :

2-1- مرافق للتغيرات : آن مرافقة التغيرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، حيث أن نظام مراقبة التسيير هو الذي يتحمل هذه المهمة حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين وبخاصة المبتدئين يهدف من خلالها إلى:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة،

- تبليغ الرسائل المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج،

- تطوير الحوار مع المنفذين،

- المساهمة في تقديم صورة ايجابية عن وظيفته.

وعادة ما يمد مراقبوا التسيير إلى تقديم النصائح والتوجيهات للموظفين الجدد قبل مطالبتهم بالأرقام والمعلومات وهذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

2-2- رجل حوار التسيير : إن مهمة مراقبة التسيير تركز حول ثلاث نقاط هي: التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير اللازمة، ويهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على :

- ماذا وكم، وبعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه، - لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات التحسين المطلوب تحقيقه،

- كيف أي ماهي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

ثانيا: موقع مراقبة التسيير في المؤسسة

من خلال الأدوار التي يقوم بها نظام مراقبة التسيير، فإنه تخوله من بوء أعلى المراتب في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون له الإمكانيات والوسائل اللازمة وكذلك حتى يتمتع بالاستقلالية ليقوم بالأدوار الموكلة إليه.

يخل نظام مراقب التسيير موقعا وظيفيا يكون تابعا اما للمدير العام أو المدير المالي أو لمواقع أخرى، ومرد ذلك الحاجة إلى الاستجابة لثلاث متطلبات:

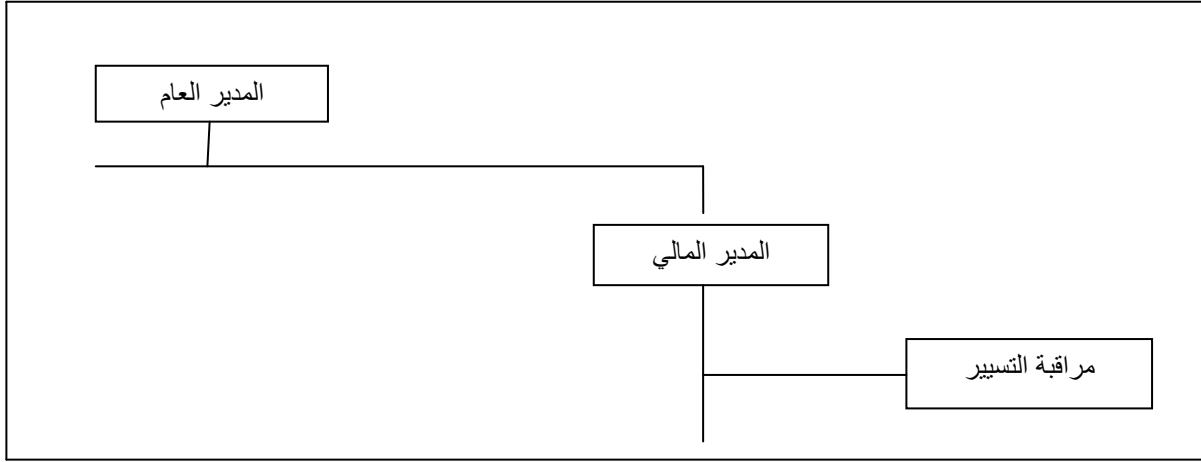
- الأول يعني استقلالية مراقبة التسيير، - الثاني يهدف إلى تقارب واحتكاك مراقبة التسيير بالميدان،

- والثالث يهتم بالمعلومات من حيث وفرتها وسهولة الوصول إليها.

1- تابعة مراقب التسيير للمدير المالي

يكون منصب مراقبة التسيير ضمن مصلح المديرية المالية مثلما يظهره الشكل (1-1).

الشكل رقم (1-1) تابعة مراقبة التسيير للمدير المالي



المصدر : Xavier Bouin , François Xavier Simon, François xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2000, p54

لهذه التابعة عدة سلبيات.³⁹

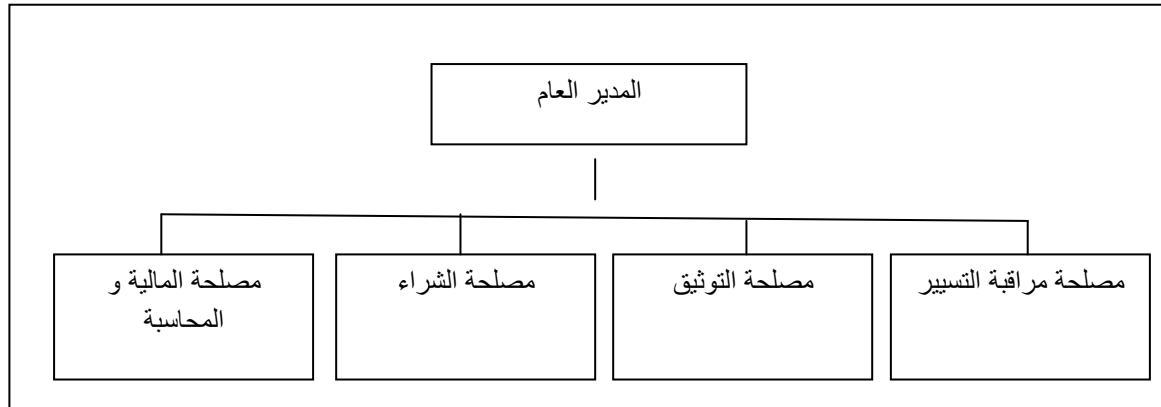
- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام و نظام مراقبة التسيير.
- يحمل نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقتهم مع المنفذين ومسؤوليتهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت.
- تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة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

2- تابعة مراقبة التسيير المواقع الأخرى

تضع بعض المؤسسات منصب مراقبة التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح، ويظهر ذلك حسب الشكل رقم (1-2).

³⁹ Xavier Bouin , François Xavier Simon, François xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2000, p54

الشكل رقم (1-2) الاتصال على هيئة أسنان المشط

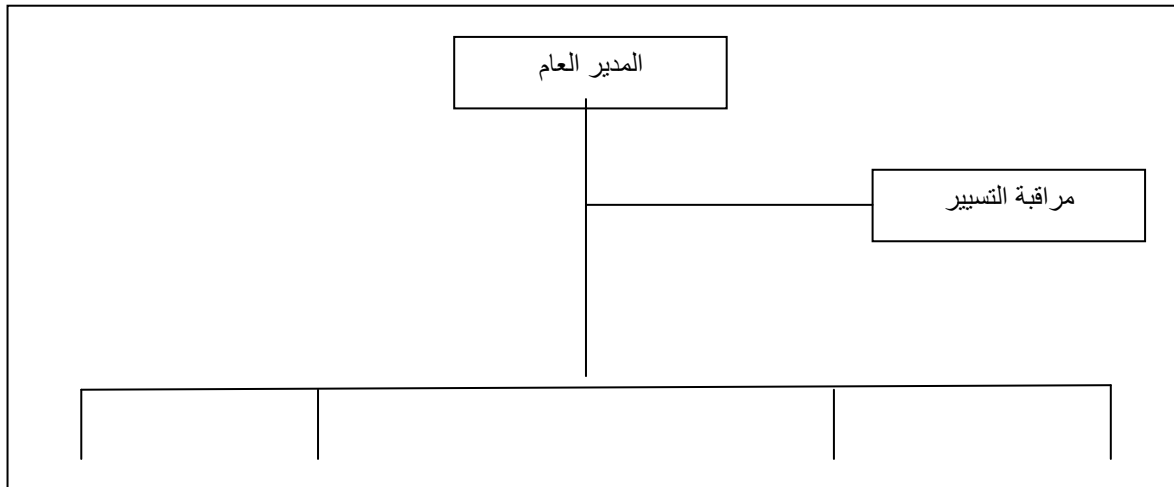


المصدر : Xavier Bouin , François Xavier Simon, Opcit, p54

3- تابعة مرافق التسيير للمدير العام

إن موقع مراقبة التسيير في المؤسسة الحديثة تجعله مرتبط بالمسير والمخطط (المدير العام، وهذا الموقع يعطيه استقلالية وسلطة التدخل كما هو مبين في الشكل (1-3).

الشكل (1-3) تابعة مراقب التسيير للمدير العام



المصدر : Xavier Bouin , François Xavier Simon, Opcit, p54

المطلب الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

يمكن لنظام مراقق التسيير ان يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين وهما :

- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجودا في المؤسسة، وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه ويندمج كذلك في النظام، ويسعى إلى تحسين فعالية هذا النظام الموجود، - وإما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في آن واحد. أ

أولا: تقديم عام لمراحل عمل نظام مراقبة التسيير

تحدد العوامل الأساسية لنجاح مهمة مراقبة التسيير على التحليل الشامل للوظيفة الموجودة ولمخطط النشاط، وتحدد الإشارة هنا إلى أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها وطريقة إدارتها ولهذا وقبل كل شيء على نظام مراقبة التسيير ان يقوم بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ومجالات نشاطها من اجل تحليلها بصورة معمقة وذلك وفق ثلاثة مراحل قبل تفصيلها فيما بعد: ⁴⁰

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

- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة،
 - التطلعات على المدى المتوسط،
 - الخصائص الرئيسية : مثل الثبات، التذبذب، الاحتكار، المردودية ... الخ.
- وتهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة، كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها.
- المرحلة الثانية:** وفي هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه، من أجل تقييم إيجابياته وسلبياته ومقارنته مع احتياجات المؤسسة.
- المرحلة الثالثة:** وفي الأخير عند الانتهاء من مرحلة التحليل يشرع في اقتراح نظام مراقبة التسيير، وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء.

ثانيا: تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة

حيث يتجه التحليل من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة ليل إلى قطاع نشاط المؤسسة، وهذا لاستخلاص أثر الظواهر الخارجية على المؤسسة.

⁴⁰ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 65.

1- تحليل المحيط العام

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

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

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

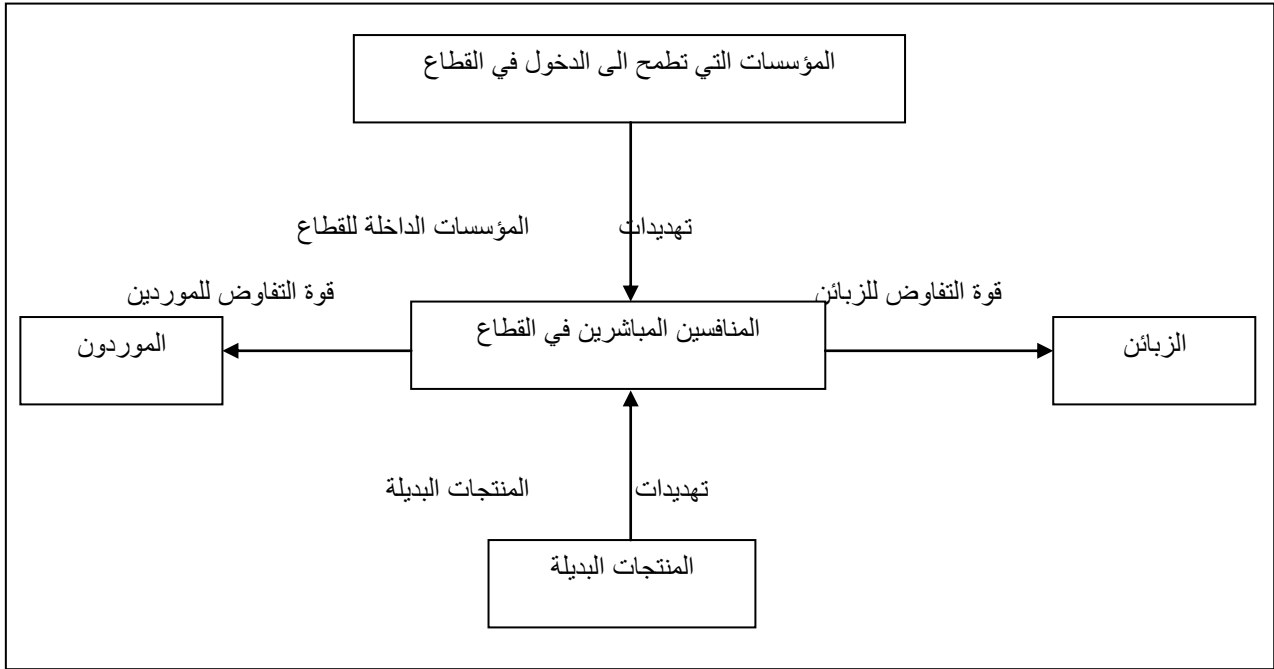
- **العوامل الاقتصادية والاجتماعية:** كمؤشرات الأسعار، ووضعية التشغيل، مؤشرات التضخم...الخ.
- **العوامل التجارية :** وتتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها وهذا حتى تحافظ المؤسسة على مكانتها في السوق.
- **العوامل الخاصة بالنشاط:** كمستوى التأهيل المهمة المؤسسة (كالإعلام الآلي مثلا)، سهولة التوظيف، الأجور المطبقة....الخ.
- **العوامل التنظيمية:** وتتعلق بالتشريعات بصفة خاصة بهذا المنتج أو ذلك و بالأسواق وقطاعات النشاط، ونتيجة لهذا البحث والتحليل يمكن لمراقب التسيير أن يستخلص العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها.

2- تحليل قطاع نشاط المؤسسة

وفي هذه المرحلة يتعمق مراقب التسيير في دراسته إلى أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة، وهذا المعرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه⁴¹. وفي هذا الإطار حدد Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي موضحة في الشكل:

⁴¹ M. Porter, L'avantage Concurrentiel, Dunod, Paris, 1997, P14.

الشكل رقم (1-4) القوى التنافسية الخمس لقطاع النشاط



المصدر : M, Porter, L'avantage Concurrentiel, Dunod, Paris, 1997, p15

تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بتحديد نقاط قوتها وضعفها وتساعد على إعداد إستراتيجيتها كما تسمح لها بتحديد الفرص و التهديدات الموجودة في محيطها وبالتالي تساعد على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

ثالثا: تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة

بعدما يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة وفي قطاع نشاطها، يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها وضعفها وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملامح المؤسسة و توجيه التدخلات المستقبلية.

1- الدراسة الاقتصادية

يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها، حاضرها، ومستقبلها، ويحاول في بداية الأمر استخلاص و معرفة إستراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة و أهم المسيرين وهذا من شأنه أن يساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها.

بعد التعرف على الأهداف وعلى الإستراتيجية الموضوعة، يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة مختلف المؤشرات الاقتصادية (رقم أعمالها، حصتها في السوق... الخ) والمالية السيولة، الاستقلالية المالية، رأس المال العام، الخزينة... الخ).

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج الحالية المحققة ، كذلك مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي ينبغي تحسينها وهذا يرجع لمراقب التسيير إلى الميزانيات، حسابات النتائج، الإحصائيات)، كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة.

2- تشخيص تنظيم المؤسسة:

وفيها يقوم مراقب التسيير بالاطلاع على الهيكل التنظيمي وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمي وإعادة تحديد المسؤوليات. ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، باعتبار هذه الأخيرة ليست حكما على أدائهم.

رابعا : اقتراح نظام لمراقبة التسيير ومتابعته

1- اقتراح النظام

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

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

2- متابعة النظام المقترح

لا يكفي مراقب التسيير باقتراحه النظام فقط، بل يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية:

2-1- تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة

و تتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

- هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج؟

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

- وهل هي مركزة على المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها في كل المراكز للمسؤولية؟

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية، لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملاءمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة ومع "المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء".

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

- آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق والنتائج المطلوبة،

- سهولة استعماله،

- مصداقية المعلومات المقدمة،

- وظيفة المعلومات المقدمة،

- إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

وعلى مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية و أن يتقبل الانتقادات الموجهة له، كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة.

2-2- طريقة عمله: إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط، مع احترام الإجراءات والآجال المحددة. يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النظام والأهداف الداخلية للمؤسسة وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل.

تسمح الرزنامة Calendrier بالتأكد من ملاءمة توقعات النظام وبتحديد المقاريخ الداخلية التي ينبغي احترامها، وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع اما لكثافة و ثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.

2-3- تكلفته: من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانية المؤسسة. إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج التكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بمدف دراسة كيفية تحسينها.

وكخلاصة لما سبق فإن الدراسة التشخيصية لوسائل مراقبة التسيير و طريقة عمل هذا النظام تهدف إلى التأكد من أن:

- المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية، - هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة، - تكلفة النظام توافقت مع إمكانيات المؤسسة،

تتحدد مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة تبعا للأدوار التي يضطلع بها، والأدوات التي يعتمد عليها في ذلك، والتي يجب أن تنسجم مع خصوصيات المؤسسة (تنظيمها وطريقة إدارتها)، حيث يقوم باقتراح النظام الملائم الوضعية المؤسسة (الداخلية والخارجية).

خلاصة الفصل

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى التطور التاريخي لمراقبة التسيير ثم إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره مسارا دائما للتعديل يسمح بالتدخل قبل، أثناء وبعد الأداء، حيث يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة الأداءات وتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها، وبالتالي يمكنهم التعرف على مواقع الخلل لتحسين أدائهم في المستقبل.

كما تناولنا في هذا الفصل أهداف مراقبة التسيير كرابط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي ومدى مساهمته في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة ودوره في وضع نظام المعلومات. وفي الأخير قمنا بإبراز مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي في المؤسسة وتبيان صلاحيته الكلاسيكية والجديدة ثم تبعناه بعرض الخطوات التي يتبعها المراقب عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير حيث يقوم بدراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة، ثم يقوم بإجراء الدراسة الداخلية للمؤسسة وبعدها يقترح النظام ثم يقوم بمتابعته. يعمل نظام مراقبة التسيير على تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامه للموارد، فهو أداة أساسية وضرورية التحسين أداء المؤسسات بصفة عامة والمؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية على وجه الخصوص، والتي رغم مختلف الإصلاحات التي عرفتها إلا أن أداءها لم يرق إلى المستوى المطلوب.

الفصل الثاني:

أدوات مراقبة التسيير و دورها في
تحسين الأداء في المؤسسات
الاقتصادية

تمهيد:

تحتاج كل المؤسسات مهما كان نوعها إلى نظام رقابة متطور لضمان السير الحسن لنشاطها، و هذه الحاجة الملحة جعلت الحاجة إلى استعمال أدوات و تقنيات دقيقة، وهذه التقنيات أو الأدوات هي عبارة عن المؤشرات التي يعتمد عليها المسؤولين في التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة و المرجوة من قبل المؤسسة.

فالمسير الناجح هو الذي يعتمد على الوسائل الصحيحة والدقيقة قبل البدء في أي مشروع لذلك تعتمد وظيفة مراقبة التسيير على الوسائل التي تساعد في تأدية هذه الوظيفة بشكل صحيح و ناجح و تستعمل أدوات مراقبة التسيير بمختلف أنواعها لمساعدة المسير لاتخاذ أفضل القرارات المتاحة و ذلك لتحسين أداء مؤسسته.

وقد فرضت منهجية البحث تناول هذه الأدوات في مبحثين:

- المبحث الأول : الأدوات الكلاسيكية وتضم محاسبة التكاليف، الموازنة التقديرية، التحليل المالي،
- المبحث الثاني : الأدوات الحديثة وتشمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، لوحات القيادة، البنشمركينغ وإعادة الهندسة.

المبحث الأول: الأدوات الكلاسيكية

وهي تلك الأدوات التي ارتبطت بظهور مراقبة التسيير ونخص بالذكر هنا محاسبة التكاليف، التحليل المالي والموازنات التقديرية. فمحاسبة التكاليف تسعى إلى دراسة، تحليل و مراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء، حيث يتم تحديد الانحرافات وأسبابها، في حين نجد التحليل المالي يعمل على معالجة البيانات المالية المتاحة واستعمالها في عملية اتخاذ القرار وتحسين الأداء.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات وهي تمدن عموما إلى معرفة نقاط القوة و الضعف لدى المؤسسة وهذا المساعدة المسؤولين على تقييم وتحسين أداء المؤسسة.

أولاً: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة

1- تعريف التكلفة

التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموع منتجات أو خدمة أو مجموع خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع أو الأداء

2- تعريف التكلفة النهائية (سعر التكلفة)

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

إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكلفه (تحملة هذا المنتج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم الخدمة.

وهذا التوجه يتضمن نظرة جديدة لبعض النواحي، خاصة ناحية السوق، وبالنظر إلى ضغوطات المنافسة والتي تفرض على المؤسسة سعر محدد، فالمشكلة ليست في حساب سعر البيع انطلاقاً من سعر التكلفة، وإنما البحث عن طريقة تجعل من سعر التكلفة أقل من سعر البيع التنافسي.

ثانياً: طرق حساب التكاليف

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المعجدية، الجزائر، 1990، ص14.

هناك عدة طرق لحساب سعر التكلفة والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

1- طريقة التكلفة الكلية (الحقيقية)

يقصد بالتكلفة الكلية الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) حيث تفترض هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى مراكز وأقسام تدعي مراكز التحليل أو مراكز العمل، و التي تستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف، أي يجب التفرقة بين الأعباء المباشرة و الأعباء الغير مباشرة، فالأولى تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط في حين الأعباء الغير مباشرة لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة إنما تنفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.

وبعد تعيين وتوزيع الأعباء على الأقسام يتم تجميع الأعباء الخاصة بكل قسم بهدف تحديد تكلفة كل قسم، وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع الأعباء غير المباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس.

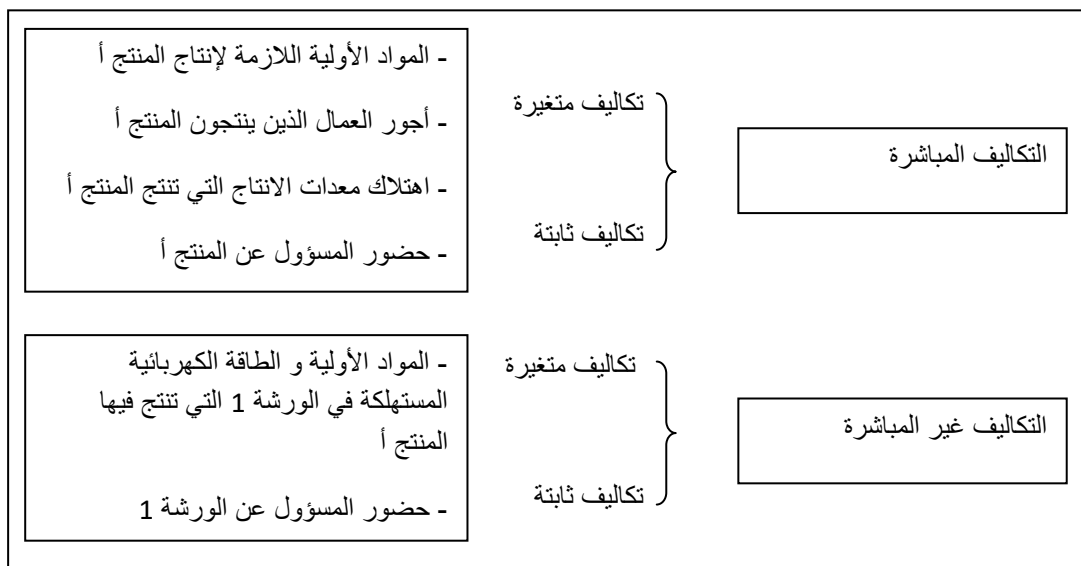
تسمح طريقة التكلفة الكلية ب:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة،
 - تسمح عملية مراقبة التسيير بتحديد مراكز المسؤولية، و بالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا،
 - تحليل سعر التكلفة حسب المراحل، شراء، إنتاج، توزيع.
- ورغم هذا، فهناك مجموعة من الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة وتتمثل في : - لا يمكن حساب التكاليف إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف،
- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة،
 - بالإضافة إلى ذلك، فهذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر.

2- طريقة التكلفة المتغيرة: تتكون التكاليف المباشرة وغير المباشرة من تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة كما هو مبين

في الشكل:

الشكل رقم (2-1) العناصر المكونة للتكاليف المباشرة و غير المباشرة



المصدر : Norbert Guedj, Opcit,P150

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط.²

إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي، أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج، أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في طريقة التكاليف فهذه اقتصادية تحليلي، فهذه الطريقة تهدف إلى تحليل النتيجة وليس حسابها، فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة).

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة هو المرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر (عتبة المر دودي أو رقم أعمال نقطة الصفر).

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - إجمالي التكاليف المتغيرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

رقم الأعمال X التكاليف الثابتة

² Norbert Guedj, Opcit, P157

عتبة المردودية =

الهامش على التكلفة المتغيرة

التكاليف الثابتة

عتبة المردودية =

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

مع العلم أن :

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال x 100

تمتاز هذه الطريقة بسهولة و قلة تكلفتها مقارنة مع طريقة التكلفة الكلية، كما تسمح بتقييم وضعية

المؤسسة من خلال مقارنة هامش تكلفتها المتغيرة مع هوامش باقي المؤسسات.

كما تعتبر عتبة المردودية مؤشرا هاما يتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة، فهو يسمح

لها بمعرفة التكاليف المتغيرة و الثابتة التي لا تحقق لها لا ربحا ولا خسارة، وبالتالي يسمح لها بمراقبة التكاليف

الإنتاجية والتحكم فيها على محال واسع، ويسمح لها بتحديد الأرباح في فترة زمنية محددة وهذا موجب تكاليف

إنتاجية عقلانية.

وما يأخذ على هذه الطريقة، أنه ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط

بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج، كذلك عدم الدقة في تقييم المخزونات الأنما تستبعد التكاليف الثابتة.

3- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

جاءت هذه الطريقة نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى كل من الطريقة الكلية التي لا تأخذ بعين الاعتبار

مستوى النشاط عند حساب التكاليف الثابتة، وكذلك الانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة المتغيرة التي

تتجاهل كلية التكاليف الثابتة، وبالتالي تعتبر هذه الطريقة حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

التحميل العقلاني كأسلوب لحساب سعر التكلفة معناه تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى

النشاط الاقتصادي، أي تثبتت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل

والذي يحسب وفق القاعدة التالية:³

المستوى الحقيقي للنشاط

معامل التحميل =

المستوى العادي للنشاط

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

- معامل التحميل أكبر من الواحد الصحيح ينتج عنه ربح (فائض) المردودية،

- معامل التحميل أقل من الواحد الصحيح ينتج عنه تكلفة البطالة (العطالة)،

- معامل التحميل يساوي الواحد الصحيح هذا يعني تطابق أو تساوي النشاط العادي و الحقيقي .

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح بحساب سعر تكلفة عقلاني إلا أنها تطرح بعض

المشاكل كصعوبة تحديد حجم النشاط العادي وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

4- طريقة التكلفة الهامشية

إن تقنية التكلفة الهامشية تعتمد في حسابها التكلفة المنتجات أو الخدمات على مختلف الطرق السابقة،

فهذه طريقة تركز على تحديد أثر تغير تكلفة إنتاج كمية محددة بتغير هذه الكمية بوحدة واحدة على ربح المؤسسة.

فهذه الطريقة تسمح لمراقب التسيير بتنبؤ آثار زيادة أو انخفاض الإنتاج بوحدة واحدة على تكلفة الإنتاج

و بالتالي على نتيجة المؤسسة: " إذن نستطيع تعريف التكلفة الحدية على أنها تكلفة آخر وحدة مصنعة".⁴

وبصفة عامة فإن التكلفة الهامشية هي التغير في التكلفة الإجمالية الناتج عن التغير في الإنتاج، وهذا ينطبق

على حالة الارتفاع والانخفاض في الإنتاج معا.

³ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبية التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص64.

⁴ Toufik Saada, comptabilité analytique de contrôle de gestion, Educapole, 2ème édition, Paris, 1998, p183.

5- أسلوب التكاليف التقديرية

هناك طريقتين من التكاليف التقديرية و تتمثل في الطريقة المعيارية وطريقة التكاليف المستهدفة.

5-1- الطريقة المعيارية: وهي تكاليف محددة مسبقا قبل بدء عملية الإنتاج، وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة⁵، وهي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة، والمصاريف غير المباشرة.

- إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحديد الانحرافات من جراء مقارنتها بالتكاليف الحقيقية وتحليلها قصد تحديد مستوياتها وأسبابها والمسؤول عنها، مما يسمح بتقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة المعيارية و الحقيقية لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات، وفي الواقع فإن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكيا بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، ومقارنة فوائدها مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الفروقات مسموح بها أي لا تراقب⁶.

5-2- التكاليف المستهدفة: تحدد المؤسسة أسعار البيع حسب ظروف السوق، حسب خصائص المنتجات، وحسب الهامش الذي حددته، تقوم بحساب سعر التكلفة والذي لا يجب تجاوزه وتسمى كذلك بالتكلفة الهدف وهي تعتمد على العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر السوق} - \text{الهامش (الربح)}$$

التكلفة المقدرة وهي تكلفة المنتج المستقبلية حسب الوضعية الحالية من حيث حالة المشتريات، الإنتاج وحالة البيع، وفي أغلب الأحيان تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة، لذلك يجب تخفيضها إما بإحداث تغييرات في المنتج نفسه (الخصائص التقنية للمنتج أو في ظروف الشراء، الإنتاج أو البيع).

إن التكلفة التقديرية عبارة عن تكلفة مستقبلية يتم تحديدها إما على أساس تكاليف الفترة السابقة أو تكاليف المؤسسات المنافسة على أساس تكاليف معيارية نظرية، ويشترط أن تكون موضوعية وقابلة للتحقيق وأن تحدد بمساهمة مختلف الأقسام.

⁵ رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص86.

⁶ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص163.

ثالثا: محاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء

لم يعد في الاقتصاد أن تعرف المؤسسة كيف تباع لتحقيق النجاح، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها على ما يطلبه السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك مضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل محاسبة التكاليف على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا.

إن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معياريا في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية.

فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنة وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تتم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنة.

كما يمكن اعتماد المعلومات الواردة من محاسبة التكاليف في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات، يتوقف عليها مستقبل المؤسسة فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة ملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكل التكاليف.

وفي هذا الإطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات، وتكون هذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية إستراتيجية فعلى سبيل المثال، في مرحلة طرح منتج جديد، متى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه، وهنا تكون بعض المعلومات مفيدة وقيمة.

المطلب الثاني : الموازنات التقديرية

إن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة هذه الموارد.

وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد على المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات، وهو ما نجده في نظام الموازنات الذي يعد نظاما متكاملًا، فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة بكل كفاءة و في الأوقات اللازمة.

وينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنات والثانية بإجراءات مراقبتها.

أولاً: مفهوم الموازنات التقديرية

1- تعريف الموازنة وخصائصها

1-1- تعريف الموازنة : تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تدخل ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي التغطية مدة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات)، ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 3 سنوات مثلاً، وبناءً على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير تقديرات للسنة المقبلة⁷.

وبالتالي يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعاً للموارد، و مرتبط بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة. ويجب أن ترق الموازنة بمخطط عمل نوعي يتضمن تواريخ انجاز النشاطات.

1-2- خصائص الموازنة: من التعريف السابق يتضح جلياً أن الموازنة تتميز بثلاثة خصائص و هي:⁸

- **تعبير كمي:** حيث أن البرامج قصيرة الأجل تستدعي ترجمة أهدافها إلى كميات و كذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

- **تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة ليست تقديراً للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس إلى معرفة وتنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط.

- **تحدد لفترة معينة:** وقد تكون سنة واحدة أو أقل وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها، فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة و التي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات ومن ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

2- قواعد إعداد الموازنات التقديرية

هناك مجموعة من القواعد تتحكم في إعداد الموازنات التقديرية وهي:⁹

- يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من

⁷ Armand Dayan, manuel de gestion, édition Ellipes, volume1, Paris, 1999, p809.

⁸ Norbert Guedj, opcit, p254.

⁹ فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 09.

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

- ربط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء،
- اعتماد الموازنة على التنبؤ وهو توقع أحداث مستقبلية، وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل، وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة، ويجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر وعدم التأكد
 - يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة، بنود التكاليف والإيرادات، وكل المستويات الإدارية، وكذلك كل الجوانب الكمية والمالية،
 - توزيع الموازنات زمنيا وجغرافيا لكي نتابع ونقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين، - المشاركة في الأحداث بحيث يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركون في إعدادها.
 - إن اشتراك المسؤولين في إعداد وتنفيذ الموازنات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، كما تسمح هذه المشاركة أيضا بتنمية روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا معرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.
- إن الموازنات هي جزء من نظام تسيير الموازنات والذي يتكون من مرحلتين متميزتين:¹⁰
- وضع الموازنات (BUDGETISATION)،
 - مراقبة الموازنات (LE CONTROLE BUDGETAIRE).
- وبهذه الصورة يعتبر تسيير الموازنات نظاما مساعدا على مراقبة التسيير، وعلى اتخاذ القرار باعتبارها تساعد على تحديد الفروقات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة ككل.
- فتسيير الموازنات هي وظيفة جزئية من مراقبة التسيير ويظهر دور مراقب التسيير في هذا الإطار على النحو التالي:
- عليه أن يحدد إجراءات وضع ومتابعة الموازنات،

¹⁰ Claude Alazard, Sabine Sépari, opcit, p275.

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

- التنسيق مع المسؤولين لمساعدتهم على وضع الموازنات انطلاقا من التنبؤات الخاصة بنشاطات مراكزهم،
- مراقبة الانسجام بين مختلف الموازنات على مستوى المؤسسة ومراكز الأرباح وذلك بتفادي الاستعمال المزدوج،
- ضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة حيث يقدم تعليقات وملاحظات للمسؤولين حول الموازنة الموضوعة كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها،
- يقوم بتحليل تقارير الموازنات (الفروقات) الواردة من مختلف وحدات التسيير،
- يقوم بمساعدة المسؤولين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، كما يشارك في وضع نظام المعلومات المتمثل في لوحات القيادة.

ثانيا: مراحل إعداد الموازنات

يمكن تلخيص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي :¹¹

- توضيح الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة
- جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة
- توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة (الظروف الآتية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، المنافسة المحلية والوطنية و الدولية، معدل التضخم...).
- ومن هذه المراحل يتم ما يلي :
- تشكيل الأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة
- تشكيل الأهداف القصيرة الأجل،
- إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل والطويلة الأجل (سياسة البحث والتنمية، سياسة التوسع، سياسة التسعير...).
- تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام،
- تعيين لجنة الموازنة ويجب أن يكون دورها وظيفيا فقط، و متكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية، ويجب أن يكون من بينها المراقب المالي، كما يجب أن تكون المصالح ممثلة في هذه اللجنة،

¹¹ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

- إشعار كل الأشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح، بأهداف أو سياسات المؤسسة،
- قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.

ثالثا: الموازنات ودورها في تحسين الأداء

الموازنة هي أداة في يد الإدارة تساعد على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، وأنها أفضل أسلوب قدمته العلوم المحاسبية والإدارية، حيث يمكن استخدامه في تحقيق أقصى درجات الكفاءة والفعالية في المؤسسة، ويظهر ذلك في:

1- في مرحلة التخطيط والتنسيق

على اعتبار الموازنة خطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة، يتطلب تحضيرها جهود كافة المستويات الإدارية، فإن ذلك يشعر جميع العاملين بمسؤوليتهم، حيث تقوم بتحديد وتوزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أداء العاملين، كما يمكن أن تكون مصدر تحفيز أو خمول وذلك إذا كانت تعكس حاجات العمال أم لا، فمن المعلوم أن حاجات العمال يمكن أن تكون مادية أو معنوية، وحتى يكون لديهم حافز العمل، لا بد من الحصول على مقابل، وهو إشباع هذه الحاجات فالموازنات لا بد وأن تكون بتلك الطريقة التي تسمح للعمال بإشباع حاجاتهم وعن طريقها تحقق المؤسسة أهدافها، لهذا يجب إشراك مختلف فئات عمال المؤسسة في إعداد الموازنات من أجل تقبلها كأداة ومعياري لقياس وتحسين أدائهم.

أما التنسيق فهو ضرورة حتمية لنجاح التخطيط، فلا يمكن أن نتصور وجود خطة من دون تنسيق بين الأنشطة، والوحدات الفرعية، والعاملين... الخ. فالتخطيط يحمل بين طياته، حتما عملية التنسيق، لإزالة كل تعارض في الأهداف الفرعية، تحقيقا للهدف الرئيسي للمؤسسة.

فالتنسيق ضروري مثلا بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج، حتى لا يتم إنتاج أكثر أو أقل من المبيعات المتوقعة، ولضمان توفر الإنتاج اللازم، وتسليمه للعملاء في الوقت المحدد كذلك يجب أن تلتزم إدارة المبيعات بالطاقة الإنتاجية، ويكون التنسيق في ضوء الموارد المالية المتاحة للمؤسسة، وما تخضع له من مؤثرات داخلية وخارجية، ضمانا لاستيعاب العمل في المؤسسة.

2- في مجال المراقبة وتقييم الأداء

و لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط، إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للمراقبة على الأنشطة، ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابته وإلا أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها، لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي التي تؤديه الموازنة عن طريق متابعة الأداء الفعلي للأنشطة ومقارنته مع الأداء المخطط وذلك بتحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها وعلاجها في الوقت المناسب. كما تهدف رقابة الموازنة إلى إجراء التنسيق اللازم بين الإدارات والأقسام خلال عملية تنفيذ الموازنة، حتى يؤدي العاملون واجباتهم، في توازن تام، لتحقيق الأهداف وفقا لجدول زمني محدد وتوقيت متناسق بين الأنشطة بعضها ببعض.

تنتج الموازنة فرصة تطبيق المساءلة المحاسبية عند تحديد أسباب الانحراف عن الخطة الموضوعية وبذلك يشعر كل مسؤول بحدود مسؤوليته والصلاحيات المخولة، بالجدول الزمني الذي يرتبط به، في تنفيذ النشاط المكلف به. تساعد الموازنة على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب الإدارة بالاستثناء، أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة بذلك الأمور الروتينية تسير سيراً طبيعياً من دون أن تضيق وقتها وجهدها في تلك الأمور.

المطلب الثالث: التحليل المالي

انطلاقاً من القوائم المحاسبية ومعالجتها، بهدف الحصول على أرقام تعبر بدقة على النشاط المالي والاقتصادي للمؤسسة، يمكن استنتاج عدداً من المؤشرات الأساسية، والتي على أساسها يقوم المحلل المالي بتطبيق واستخدام مختلف الأساليب والأدوات التي تساعد على تقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

أولاً: مفهوم التحليل المالي وأهدافه

1- مفهوم التحليل المالي

يعتبر مفهوم التحليل المالي من مواضيع الإدارة المالية، وضرورة قصوى للتخطيط السليم وكذلك هو تشخيص الحالة المالية للمؤسسة لفترة زمنية معينة (فصل، سنة ...). باستعمال وسائل تختلف باختلاف الطرق والأهداف من هذا التحليل.¹²

¹² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي (الجزء الأول)، الجزائر، 1990، ص13.

وبتعبير آخر فهو عبارة عن دراسة تحليلية انتقادية مفصلة للقوائم المالية وتحليل المعلومات المفيدة والملائمة والضرورية المرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالمؤسسة إضافة إلى تحليل السياسات والخطط والأهداف والمعايير . وهو تلك الدراسة التفصيلية للبيانات المالية في فترة زمنية معينة (دورة أو عدة دورات) من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسة المالية.

وهو متابعة الحالة المالية للمؤسسة وتحليلها في فترة معينة من أجل اقتراح إجراءات تساعد على تحسين الحالة المالية.

كما أنه تحليل العناصر القوائم المالية في فترة معينة من أجل معرفة التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر وآثارها.

2- أهداف التحليل المالي

تختلف أهداف التحليل المالي حسب الجهة التي تقوم به، فيمكن للمؤسسة أن تحدد هذه الأهداف بالتنسيق مع دوائرها المالية، وإما أن تقوم به جهات خارجية عن المؤسسة (المصرفيين، رجال الأعمال ... الخ). وعموما فإن أهداف التحليل المالي تتمثل في:

- تقييم الوضعية المالية ومدى استطاعة المؤسسة على تحمل نتائج القروض،
- تقييم النتائج المالية حيث بواسطتها تحدد الأرقام الخاضعة للضريبة،
- قياس مرد ودي العمليات المحققة من طرف المؤسسة،
- إعطاء أحكام على مدى تطبيق التوازنات المالية في المؤسسة على مردوديتها،
- وضع المعلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية،
- توضيح سياسة القروض تجاه الزبائن،
- مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع،
- تقييم الوضعية المالية و معرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها والضمانات التي تقدمها.

ثانيا: مراحل التحليل المالي، أساليبه ومؤشراته

1- مراحل التحليل المالي

يمر التحليل المالي بمجموعة من المراحل وهذا يعتمد على نوع التحليل وأهميته ودرجة التفصيل المطلوبة فيه، ويتفق معظم الباحثين في التحليل على أن مراحلها هي:

1-1- تحقيق هدف التحليل بدقة : من الضروري جدا أن يحدد المحلل المالي الهدف الذي ينبغي الوصول إليه، ومدى أهمية هذا الهدف وتأثيره، ويلاحظ أن أهداف التحليل المالي تتفاوت من فئة إلى أخرى، فنجاح العملية التحليلية يعتمد على تحديد الهدف بدقة.

1-2- تحديد الفترة الزمنية للتحليل المالي : في هذه المرحلة يتم تحديد البعد الزمني للتحليل المالي، وبمعنى أوضح تحديد عدد السنوات التي سيتم تحليل بياناتها.

1-3- اختيار أسلوب التحليل المناسب : تتعدد أساليب التحليل المالي المتاحة أمام المحلل، ومنها استخدام أسلوب النسب المالية وكذلك الأساليب الاقتصادية وغيرها، إذ يقف المحلل المالي في هذه المرحلة أمام مجموعة من البدائل وعليه أن يتخذ البديل المناسب.

1-4- إعادة تبويب القوائم لتلائم أسلوب التحليل المختار : في هذه المرحلة يتم التبويب السليم للقوائم المالية من زاوية التحليل المالي التي تستعمل عملية التحليل، وكل هذا يعتمد على خبرة المحلل المالي ودرايته، والتي من خلالها يستطيع توفير الدقة والوضوح والبساطة في القوائم المالية، وبالتالي تحقيق هدف التحليل المالي.

1-5- التوصل إلى الاستنتاجات : تتم عملية الاستنتاج من قبل المحلل المالي في إبداء رأي في محاييد، بعيد عن التحيز الشخصي بكافة جوانبه والالتزام بالموضوعية بأكبر قدر ممكن.

1-6- صياغة التقارير : التقرير هو وسيلة لنقل نتائج العملية التحليلية مع ذكر الاقتراحات التي تتناسب مع النتائج المتوصل إليها.

2- أساليب التحليل المالي

هناك ثلاثة أساليب أساسية يستخدمها المحلل المالي لدراسة وتحليل الأرصدة المختلفة والنسب التوضيحية التي تربط ما بين الأرصدة المتجانسة بهدف القيام بتحليل شامل على مختلف المجالات (النشاط، المردودية، النقدية، الهيكلية...) وهي:¹³

2-1- التحليل الاتجاهي: يكمن التحليل الاتجاهي في دراسة الأرصدة والنسب على مدى دورات متعددة

¹³ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، تقييم الأداء والتنبؤ بالفضل، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع عمان، 2000، ص 55.

حيث يهدف التحليل المالي في غالب الأحيان إلى دراسة الماضي لتشخيص الحاضر والتنبؤ بالمستقبل، ويقتضي بالضرورة دراسة على مدى دورات مختلفة تسمح باستنتاج التوجهات والتطورات.

2-2- التحليل المقارن: هذا الأسلوب يستدعي مقارنة الأرصدة والنسب الخاصة بالمؤسسة مع نفس الأرصدة والنسب التابعة لمؤسسة أخرى مشابهة للمؤسسة محل الدراسة و تنتمي إلى نفس القطاع فمن خلال هذه المقارنة يمكن تقييم فعالية المؤسسة نسبيا مع مؤسسات مماثلة لها.

2-3- التحليل المعياري: يركز التحليل المعياري على مقارنة بعض الأرصدة والنسب للمؤسسة محل الدراسة مع بعض القيم والمعدلات المعيارية المتعارف عليها في مجال التحليل المالي، يذكر منها على سبيل المثال:

- تمويل العناصر الثابتة بالموارد المستقرة،
- لا يجب أن تتجاوز قيمة الديون الطويلة والمتوسطة الأجل قيمة الأموال الخاصة،
- لا يجب أن تتجاوز قيمة الديون الطويلة والمتوسطة الأجل ثلاثة أضعاف قيمة الطاقة التمويلية ... إلخ.

ثالثا: التحليل المالي والأداء

يستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها، وحجم ونوع التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وهذا بالعمل على:¹⁴

- قرار الاستثمار طويل الأجل وكل ما يرتبط بهذا القرار من تحليل طرق تقييم مقترحات الاستثمار وكيفية حساب تكلفة الفرصة للأموال وأسعار الفرص البديلة وأسس حساب مخاطر الأعمال،
- قرار تمويل طويل الأجل وما يرتبط به من دراسة أفضل هيكل تمويلي للمؤسسة في ضوء الهياكل التمويلية للمؤسسات المماثلة في النشاط، وكذلك ما يرتبط من تحليل المصادر المثلى للتمويل طويل الأجل وأثر كل مصدر على ربحية المؤسسة من جهة وعلى كفاءة استخدام المال العام من ناحية أخرى،
- إدارة رأس المال العامل وكل ما يرتبط بما من حيث كيفية رفع كفاءة إدارة النقدية
- رفع الكفاءة في تحصيل المقبوضات والاستفادة القصوى من فرص التأخير في الدفع،
- التحليل الاقتصادي للائتمان من حيث شروطه ومدته والناتج من زيادة المبيعات والمخاطر المتوقعة

¹⁴ سيد الهواري، مدخل إلى الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1996، ص 11-14.

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

- تحليل الحجم الاقتصادي الأمثل للطلبية ومواعيده،
- اختيار مصادر تمويل قصير ومتوسط الأجل وكل ما يرتبط بها من حيث تحليل اقتصاديات كل من الائتمان التجاري والائتمان المصرفي في ضوء أهداف المؤسسة.
- تعمل كل من محاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية، التحليل المالي على تقديم المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة بالتفصيل، وتكون هذه المعلومات ذات طبيعة مالية ومحاسبية تساعد المؤسسة على اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين أدائها.

المبحث الثاني : الأدوات الكمية الحديثة

إن التطور الذي شهدته وظيفة مراقبة التسيير واقتصار الأدوات التقليدية على تقديم معلومات تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، وإهمالها للجوانب الأخرى، تم تطوير بعض هذه الأدوات والاستعانة بأدوات حديثة تتناسب مع حركية وديناميكية المؤسسة ومحيطها.

وستناول في هذا المبحث أكثر هذه الأدوات استعمالاً لدى المؤسسات التي بلغت مستوى متميز من الأداء.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (Activity Based costing)

يشهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في وسائل وسياسات نظم الإنتاج مما أثر بالتبعية على نظم التكاليف، فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة مما أدى إلى بزوغ نظم حديثة، ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي.

أولاً: مدخل إلى التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بالنظر إلى التطورات التي شهدت مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج (أنظمة وتقنيات الإنتاج، التسويق، الجودة، المنافسة... الخ) وتوسع نشاط المؤسسات و كبر حجمها، أين أصبحت طرق التكاليف التقليدية عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الفعالة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء وتتبع سلوك التكاليف و معالجة مشكلة عدم تخصيص و تحميل الأعباء غير المباشرة. فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية.

1- مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC*

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة و خاصة محاسبة التكاليف التغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات والتي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة، فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، كبديل لمختلف الطرق التقليدية بداية من سنة 1986 من خلال برنامج البحث المسمى بنظام إدارة تسيير الموارد CMS الذي قام به مجمع دولي لمؤسسات و مستشارين، وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين المشاركين : بورتر، ميلر كوبر، كابلن والفرنسيين: كوداك، فيلبس... وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينهما : أندرسون، بيت مارويك...¹⁵.

2- خصائص ABC

تعمل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط الموارد والنشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، حيث يتم تحميل بعض عناصر الأعباء الغير مباشرة بطريقة مباشرة، في حين أنهما تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية. وتعتمد ABC على أسس عديدة لتحميل الأعباء الغير مباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة¹⁶، وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط).

لقد أثبتت ABC إمكانيات هائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيات الحديثة في التصنيع والتسيير واندماج أنظمتها أين كان انطلاقها، ثم عممت على نشاطات وقطاعات أخرى، خاصة تلك التي تتنوع تشكيلة منتجاتها وارتفاع نسبة أعبائها الغير مباشرة وتنشط في محيط تنافسي، وهذا ما يحتم على المؤسسة بضرورة وجود نظام معلومات محاسبي دقيق يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي تحتاجها المؤسسة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، خاصة تلك المتعلقة بالتسعير وخطة تشكيلة الإنتاج.

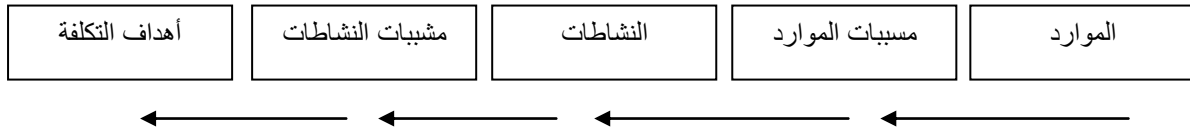
¹⁵ Patrick Pigét , comptabilité analytique, 3eme édition Economica, Paris, 2001, p61

¹⁶ أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص65.

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، حيث يسمح هذا التطابق بتتبع الأعباء و استهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنهم، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة. وعليه فالشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة ABC هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات، وكذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي:

الشكل (2-2) مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر : Xavier Bouin, François Xavier, Tous Gestionnaires, Dunod, Paris, 2002, p139

3- مصطلحات ABC

- **هدف التكلفة** : يمكن أن يعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة و يمثل في أحد المعايير التالية:
(منتج، خدمة، زبون، طلبية...).
- **الموارد**: هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من أجل القيام بالإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء.
- **النشاط**: هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدد من الموارد: وقت، قوة عمل، آلات، معلومات...الخ.
- **مسببات التكلفة**: هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد و مسببات النشاطات.
- **مسببات الموارد**: هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

ثانيا: تطبيق طريقة ABC

إن عملية تصميم ووضع نظام المحاسبة التحليلية على أساس الأنشطة تندرج في إطار تسييري متكامل يتطلب القيام بإعادة تنظيم المؤسسة و تحليل لكل أنشطتها وهذا لا يعني التخلي على كل ما هو سابق، بل ينبغي الحفاظ على الرصيد الايجابي للطرق والإجراءات المتعلقة بالأنظمة السابقة. والعمل على البناء عليها حتى يمكن التحكم في عناصر التسيير للمؤسسة والانتقال تدريجيا إلى نظام فعال ومرن قابل للتطوير ينسجم مع الأدوات التسييرية الأخرى.

توضع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بعد تحديد الأهداف وتعيين فرقة المشروع وفق الخطوات

التالية: ¹⁷

1- تحديد الأنشطة

يتم إعداد قائمة أولية لكل النشاطات والقيام بمناقشة كل الجوانب المتعلقة بها خاصة أثرها على المنتجات والنشاطات الأخرى واستهلاك الموارد، حيث يتم تحليل الأنشطة في إنشاء القيمة وترتيبها حسب أهميتها، والنشاطات التي تساهم في إنشاء القيمة أو التي لها أثر سلبي على القيمة، وبالتالي يمكن للمؤسسة أن تضبط وتراقب استهلاك الموارد

2- حساب تكلفة الأنشطة كميا

الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس المقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة، ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة تكلفة النشاط يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

3- تحديد مسببات التكلفة

يتم تحديد مسببات التكلفة التي تعد من المميزات الرئيسية لهذه الطريقة، بحيث يتم تحديد العلاقة بين الموارد والأنشطة أو بين الأنشطة وأهداف التكلفة، ويعني ذلك تخصيص الموارد على مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى وأهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات، وما تحتاج إليه بصفة فعلية وهذا بواسطة معايير دقيقة وواقعية متمثلة في مسببات التكلفة تكون قابلة للقياس ومعبرة على العلاقة السائدة عدد أوامر الشراء، عدد مرات الفحص، عدد مرات التجهيز... الخ).

4- إعداد مصفوفة الربط بين النشاطات ومسببات التكلفة.

¹⁷ www.infotechaccountants.com

5- حصر الموارد وتخصيصها بناء على قائمة النشاطات ومسببات التكلفة (تتبع ودراسة سلوك عناصر التكاليف).

6- إعادة تجميع النشاطات التي لها نفس الموصفات المتعلقة بمسببات التكلفة أو النشاطات لتسهيل تحميل الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة.¹⁸

7- تحميل الأعباء على أهداف التكلفة.

8- دراسة وتفسير النتائج و العمل على التحسين المستمر لإجراءات تتبع وحساب التكاليف.

ثالثا: التسيير على أساس الأنشطة ABM* (Activity Based Management)

يعد التسيير على أساس الأنشطة الإطار الذي تعمل من خلاله **ABC**، بحيث يشكلان نظاما متكاملًا السير المؤسسة مبني على أسس واحدة، وتعد طريقة **ABC** الأداة الرئيسية والفاعلة لمراقبة التسيير في نظام **ABM** من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وبالمقابل يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق طريقة **ABC**، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر، سواء يتم تصميم ووضع النظامين في مرة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الانسجام و تحقيق أقصى حد للفعالية والأداء الجيد.

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام التسيير على أساس الأنشطة يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم على ثلاثة مراحل متتابة :

- المرحلة الأولى : تحديد الصلاحيات والسلطات للطاقت المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، اختيار المؤشرات التسييرية، لوحة القيادة...الخ). - المرحلة الثانية: تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، اختيار النشاطات، مسببات التكلفة...).

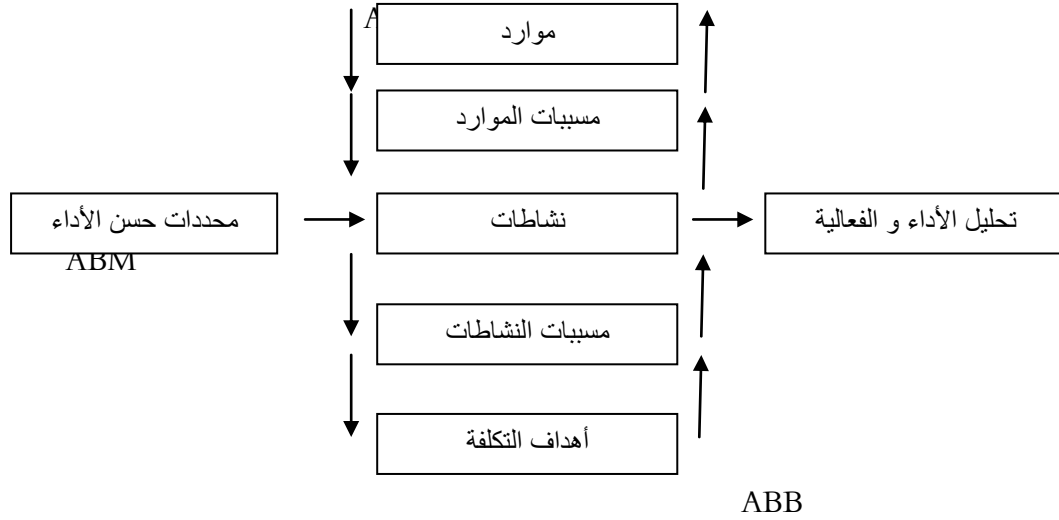
- المرحلة الثالثة : تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي والتسييري و الهيكل المحاسبي...الخ).

وما يمكن ملاحظته أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين **ABC** و **ABM**، ويتطلب

¹⁸ Laurant Ravignon et autres, gestion par activités, la méthode ABC/ABM, 5ème édition, les éditions d'Organisations, Paris, 2001, p236

عند وضع نظام **ABM** تعيين فريق مشرف على هذا المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة، مسؤول تنفيذي له دراية جيدة بالميدان الصناعي، مراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات المحاسبية.¹⁹

الشكل (2-4) التسيير على أساس الأنشطة حسب تصور CAM-I



المصدر : Xavier Bouin, François-Xavier Simon, tous gestionnaire, Dunod, Paris, 2002, p145

إن نظام **ABM** يسمح بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف، تحديد التوجهات والاختيارات الإستراتيجية بشكل دقيق وتوفير الأدوات والأساليب الجديدة الملائمة للتوقع والمحاكاة وتوفير المعلومات المناسبة، المتمثلة في التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** والموازنات على أساس الأنشطة **ABB** (Activity Based Budgeting)، فالأولى تسمح بتوجيه الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات تكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر، والثانية تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاط والموازنة وبالتالي تحديد حجم الموارد الضروري لذلك، وهي بذلك تعد أداة جيدة للمحاكاة والتخطيط، ومرجعا مهما لتحديد وتحليل الفوارق وتسمح بالتحديد الفوري للأعمال التي ينبغي القيام بها، وكذا تشكل تلك الأدوات نظاما تسيير علي متكاملًا.

¹⁹ Philippe Denerripon, gestion par activity based management, expert comptable, édition SD, Paris, p53

المطلب الثاني: لوحة القيادة في تسيير المؤسسة

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة، وذلك بمقارنة النسب المحصل عليها مع النسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948، وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري، وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير" إلى "جدول المراقبة" إلى "لوحة القيادة".

أولاً: مفهوم لوحة القيادة، أهدافها، مبادئ وضعها

1- مفهوم لوحة القيادة

لقد تعددت التعاريف الخاصة بلوحة القيادة و لعل أهمها ما يلي:

تعريف Norbert Guedj: "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 إستراتيجية المؤسسة".²⁰

تعريف Michel Gervais: " لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن معرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدى قصير و تسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات".²¹

تعريف JEAN Richard Sulzer: "تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسييرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم".²²

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن لوحة القيادة أداة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة مع الوضعية التنبؤية، كما يقوم أيضا بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات وتتميز بسرعة الوضع مقارنة مع الأدوات الأخرى.

²⁰ Norbert Guedj, Op cit, p285.

²¹ M. Gervais, contrôle de gestion, édition Economica, Paris, 1997, p593.

²² J.R Sulzer, comment construire le tableau de bord « les objets et les méthodes d'élaboration », édition Dunod, Paris, 1975, p10.

2- أهداف لوحة القيادة

تبعاً للمميزات التي انفردت بها لوحة القيادة، فأبعادها ووظائفها تبرز في النقاط التالية :

2-1- لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة : وذلك لقيامها بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة مع النتائج المتحصل

عليها، وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخص نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.

2-2- لوحة القيادة أداة حوار و مشاور : إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة يكمن في خلق حوار عبر كافة مراكز المسؤولية وهو ما يبرر عقد الاجتماعات العامة وغيرها.

2-3- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز : فهي تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، ويمكن أن تساهم أيضاً في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم زيادة في الأجور، علاوات... الخ).

2-4- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار : تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة و تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أكما تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلاً.

2-5- لوحة القيادة أداة لتشخيص المؤسسة : تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص المؤسسة، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها، هذا التشخيص يهدف بدرجة أولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة، ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية العامة.

وعادة ما يكون مسؤولو مراكز المسؤولية قد خلصوا إلى نتائج تعبر عن أسباب الانحرافات والاحتياطات

المأخوذة في كافة المستويات، وتتم المديرية العامة بمخلق تلاءم بين كافة الإجراءات التصحيحية المقترحة.

ثانيا: إعداد لوحة القيادة

1- مبادئ وضع لوحة القيادة

باعتبارها أداة من أدوات التسيير فإن وضعها و تصورهما يخضع للمبادئ التالية:

1-1- الانسجام مع الهيكل التنظيمي: حيث يجب أن يتوافق المخطط العام للوحات القيادة مع تقسيم

المسؤوليات، سواء أفقيا (خطوط المسؤولية) أو عموديا (مستويات) السلطة وهذا ما يسمح ب:

- أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة خاصة، تحتوي على مؤشرات مناسبة له تمكنه من الفهم الجيد للوضعية والتدخل السريع والفعال متى كان ذلك ضروريا،

- القدرة على تجميع وحدات القيادة في نفس الخط الهرمي نظرا لبنيتها المتشابهة،

- أن تحتوي كل لوحة قيادة على تجميع لنتائجها حيث يظهر هذا التجميع في لوحة القيادة للمستوى الأعلى.

1-2- السرعة في جمع ونشر المعلومات: فمن الضروري تقليص آجال جمع المعطيات إلى أدنى حدود ممكنة

وليس من الضروري أن تكون نهائية أو متناهية في الدقة، كما هو الحال في التقارير البعدية للنشاط بل يمكن اعتماد معطيات تقريبية لأنما أجدى وأنفع حين ورودها في الوقت المناسب، من معلومة دقيقة بعد فوات الأوان وهذا ما | يتوافق مع القدرة على إنذار المسؤولين مبكرا فيما يخص الاختلالات المختلفة.

1-3- التركيز على النقاط الهامة: حيث يجب اختيار من الكم النهائي من المعطيات والمعلومات أكثرها نفعا

للمسؤول مع الحرص على قلة عددها وتلخيصها، وهنا يظهر سر تسمية (الأنحلوسكسون) للمعلومات الواردة في لوحة القيادة بالمقتطفات "Flash". وفي الأخير يجب عرض لوحة القيادة في شكل يسهل قراءتها وبسرعة.

2- مراحل إعداد لوحة القيادة

تخضع عملية إعداد لوحة القيادة المنهجية صارمة، وذلك لأهمية هذه الأداة في عملية التسيير، فقبل كل

شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى

المتوخاة من وراء تبني لوحات القيادة كأدوات للتحكم في قيادة المؤسسة، وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية:²³

²³ P. Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, 2ème édition, Vouibert, Paris, 2001, p474.

2-1- تحديد الأهداف : بعد تحديد مسؤولي القطاعات المعنية بوضع لوحات القيادة يتعين تحديد الأهداف التي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة، ويجب أن يكون الهدف ممكنا ومحددا ومعقولا، ومن الأفضل أن يكون وليد جلسات حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق.

2-2- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف: وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف و تسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية كما يتم في هذه المرحلة مايلي:

- تحديد المعلومات الضرورية،

- جمع المعلومات المتوفرة في المؤسسة و تصنيف عناصرها،

- البحث عن المعلومات غير المتوفرة و دراسة سبل الحصول عليها.

2-3- اختيار المؤشرات الملائمة: بعدما يتم تحديد العناصر التي سيتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول الاختيار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها أكثر ملاءمة لتحديد نشاطه ويتم ذلك وفق المبدأين التاليين: - تقليص عدد المؤشرات لتجنب التعقيد والتداخل، - إشراك المسؤولين في عملية اختيار المؤشرات.

2-4- بناء لوحة القيادة واختيار التقديم الملائم لها: بعد اختيار المؤشرات، يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها، أي بناء لوحات القيادة بتبني أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة للمؤشرات العامة لمتابعة النشاط

كاللوحات الإحصائية، المقتطفات، الرسوم البيانية... و التصميم العام للوحة القيادة يظهر أربعة مناطق كما يلي:

- **منطقة المؤشرات الاقتصادية :** تمثل مختلف المؤشرات التي يتم اختيارها كعناصر أساسية في عملية التسيير في المراحل السابقة،

- **منطقة النتائج:** وقد تكون دورية أو تراكمية متعلقة بالنشاط، كمية أو كيفية، كما تظهر هناك عناصر أخرى خاصة بالأداء المالي لمراكز المسؤولية مثل:

- هامش المساهمة في رقم الأعمال بالنسبة لمراكز الإيرادات،

- النواتج والأعباء بالنسبة لمركز الأعباء،

- نتائج وسيطة كالقيمة المضافة أو قدرة التمويل الذاتي بالنسبة لمركز الأرباح.

- **منطقة الأهداف:** تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي يتم اعتمادها للفترة المعنية.

- **منطقة الانحرافات :** تظهر في هذه المنطقة الانحرافات سواء بالقيم المطلقة أو القيم النسبية، والقيم الواردة هنا ليست قصرا ناتجة عن مراقبة الموازنة ولكن قد تكون ناتجة عن أي حساب يكون ذا فائدة للتسيير.

3- عناصر لوحة القيادة

هناك العديد من العناصر الإعلامية يمكن أن تحتوي عليها لوحة القيادة أهمها:

3-1- القيم المجمعة أو القيم الخام: مثلا رقم الأعمال لكل وكالة أو ناحية هي قيم مجمعة للمدير التجاري،

ولهذه القيم أهمية كبيرة كي يتمكن المسؤول من أخذ نظرة سريعة وواقعية حول نشاطه.

3-2 الانحرافات: يمكن استخراج عدد كبير من الانحرافات من أنظمة مراقبة التسيير لكن لا يجب أن تظهر لوحة

القيادة إلا الانحرافات التي لها علاقة مباشرة بالجوانب الأساسية للنشاط، هذه الانحرافات تمثل أداة هامة في القيادة لأنها تسهل عملية اكتشاف الاختلالات المحتملة.

3-3- النسب: هي قيم تمكن من معرفة وضعية المؤسسة وهيكله نشاطها، وتمكن من قياس أدائها، يحسب

بعضها انطلاقا من المعلومات المحاسبية بينما تحديد البعض الآخر انطلاقا من معطيات مقاسه بالوحدات المادية، وعادة ما تكون دلالة النسبة محدودة إذا كانت منفردة لذا يشترط تعددها، وتحتوي لوحة القيادة على نسب تتم بعملية التسيير في المدى القصير.

3-4- الجداول: عادة ما تكون في نموذج يسمح بإظهار الانحرافات بين التنبؤات والانجازات، وتعطي هذه

الجداول معلومات مفصلة وتمكن المسؤول من القيام بحسابات تكميلية.

3-5- العلامات الساطعة: هو نوع من المؤشرات ذات الأهمية الخاصة، وهي عبارة عن عتبة الانحرافات محددة

من طرف المؤسسة، لغرض جلب اهتمام المسؤولين حين حدوثها أو تجاوزها وحثهم على اتخاذ تدابير وإجراءات تصحيحية، وتتميز هذه العلامات بمظهر خاص فقد تكون مؤشرات أو قيم أو أيضا تصاوير أو أضواء مختلفة.

3-6- الأشكال البيانية: وهي من أدوات العرض المفضلة في لوحات القيادة، لأنها تسمح بالعرض السريع

والفعال للتطورات أو التغير في الانسياق والتوجهات العامة، بالإضافة إلى قدرتها على الربط بين عدة عناصر وقد

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

تكون على شكل أشرطة، أعمدة، منحنيات تراكمية، أسنان المنشار، أشكال بيانية حلزونية... الخ.

ثالثا: أنواع لوحات القيادة

إن التنوع في لوحات القيادة ينبع من اختلاف حاجة كل مستوى هرمي إلى المعلومات عن المستوى الآخر، ففي المستويات التشغيلية تكون الحاجة إلى استغلال معلومات تدخل ضمن نطاق التسيير التشغيلي، حجم الخدمات المقدمة، نوعية الزبائن التي تمت خدمتهم، أما في المستويات العليا فالاهتمام ينصب أكثر حول معلومات محاسبية مثل نسبة إنتاجية القروض، وعليه يمكن التمييز بين نوعين من لوحات القيادة:

1- لوحة قيادة مراكز المسؤولية : تعرف على أنها وسيلة تساعد على قيادة الهيئات اللامركزية، وتتابع بواسطة

مؤشرات محددة من نقاط مفاتيح التسيير التي تكون تحت المراقبة الفعلية للهيئة، والتي تتوافق مع الأولويات الإستراتيجية للمؤسسة. و يمكن إعطاء الشكل العام للوحة القيادة اللامركزي كما يلي:

الشكل (2-6) الشكل العام للوحة قيادة مركز مسؤولية

	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
العنوان	4	4	1	الأهداف في نخاية N	الأهداف في نخاية M	الأهداف في M	تحقيق في M	تحقيق في NM-1	تحقيق في M-1	تحقيق في M	
المؤشر 1	7	6	5		متراكم	M	متراكم				
المؤشر 2											
المؤشر 3											
.....											

المصدر : Michel Rouach et Gérard Nauleau, le contrôle de gestion bancaire et financier,

p:241

حيث:

M : الشهر الحالي (المعي)

M-1: الشهر السابق

N: السنة الجارية

MN-1 : الشهر الموافق من السنة الماضية

باستعراض البيانات في الجدول للشهر المعني (العمود 1) مع الشهر الفارط (العمود 2) أو مع الشهر الموافق من السنة الماضية (العمود 3)، هذا ما يمكن من إظهار وتحديد الاتجاه العام بمقارنة ما تم تحقيقه في الشهر المعني (العمود 1) مع الهدف المرتقب تحقيقه في الشهر (العمود 5)، ومن الممكن حساب نسب تحقيق الهدف الشهري (العمود 8). نفس الحساب يمكن أن نقوم به انطلاقا من المبلغ المتراكم، ويمكن إذن أن نضع نسبة التحقيق الأهداف منذ بداية السنة (العمود 9) و نسبة تحقيق الهدف السنوي المنتظر (العمود 10).

إن وضع جداول قيادة مراكز المسؤولية يتوقف على حركية مزدوجة منفذة من طرف مراقبة التسيير، حركة نازلة تساعد على اللامركزية بتوضيح الجدول و تشكيل توجهات إستراتيجية من طرف المسيرين، وحركة صاعدة لتنسيق وسائل القيادة (أنواع المؤشرات)، كيفية تحليل المعلومات التي تسمح بمقارنة وتجميع قسط من المعلومات الناتجة عن الهيئات اللامركزية.

هذه الحركية تتم بصفة متفاعلة عن طريق التشاور بين مستويات المسؤولية الإستراتيجية والتشغيلية، وهي تتطلب تحاليل نظامية لسلسلة من الأسباب والنتائج يتم القيام بها بين مختلف هذه المؤشرات.

2- لوحة القيادة الخاصة بالمديرية العامة

تبين هذه اللوحات الأداء الاقتصادي والمالي لمختلف أنشطة المؤسسة وفقا للتوجهات الاقتصادية المتبناة باعتباره أساس للتحليل الدائم لشروط تشكيل الناتج الصافي و مختلف مستويات الهوامش، بالإضافة إلى مجموع مراكز التكلفة الأساسية، المستخدمين، تكاليف عامة متنوعة... الخ.

في هذا المستوى يمكن حساب المردودية والمعلومات المرسله من طرف مراكز المسؤولية، التي تكون على شكل قيمة تمثل الإجمالي أو الهامش المعياري، ونادرا ما تكون على هامش حقيقي صافي بسبب تقسيم المسؤوليات (بحيث تكون مسؤولة عن حجم وسعر البيع، ولكن ليس على أساس تكلفة الموارد) وتوفر المعلومات. إن حساب الهامش الحقيقي الصافي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار بعض المعلومات التي لا تؤخذ إلا في المصالح المركزية، مثل التكلفة الحقيقية المقدرة للمصدر بالنسبة للشهر المرجعي للوحة القيادة، كما يمكن أن نلاحظ أن بعض عناصر لوحة القيادة المركزية لا يمكن التحصل عليها بجمع المعلومات من لوحات القيادة اللامركزية الأما تحتاج إلى بعض التحاليل الإضافية.

3- حدود لوحات القيادة التقليدية

- لقد أدى التطور الكبير لأدوار لوحات القيادة واعتبارها كأداة للتشخيص، الحوار، التحفيز، ومسايرة التطورات، أصبح لا يوافق دائما للتطبيق الكلاسيكي للوحات القيادة المعروفة والمستعملة فقط كتقارير مالية، مما يجعلها في الكثير من المرات عاجزة عن إظهار الوضعية الحالية للمؤسسة.
- لا يوجد لوحة قيادة ملائم لكل مصلحة أو مستوى تنظيمي لكن لوحة قيادة وحيد لا يوافق دائما خصوصيات النشاط،
- لوحة القيادة غالبا ما يجمد لسنوات دون أن ينشغل بالتأقلم مع الاحتياجات الجديدة وكذلك الأهداف والوسائل،
- أهداف لوحة القيادة التقليدي كانت في كثير من الأحيان المراقبة دون مساعدة للمتغيرات أو للتحسينات،
- فترة لوحة القيادة في الغالب هي نفسها لكل المصالح، وبالتالي فإنها تظهر عدم الملاءمة لبعض النشاطات،
- تصميم لوحة القيادة التقليدي لا يترك المبادرات المستعملية، حيث يكون في كثير من الأحيان مركزا وبعيدا عن الواقع،
- المؤشرات المستعملة تكون أحيانا غير مربوطة بالإستراتيجية الإجمالية ولا تسمح بتوجيه النشاط في الوقت المناسب.

رابعا: لوحة القيادة لقيادة الأداء

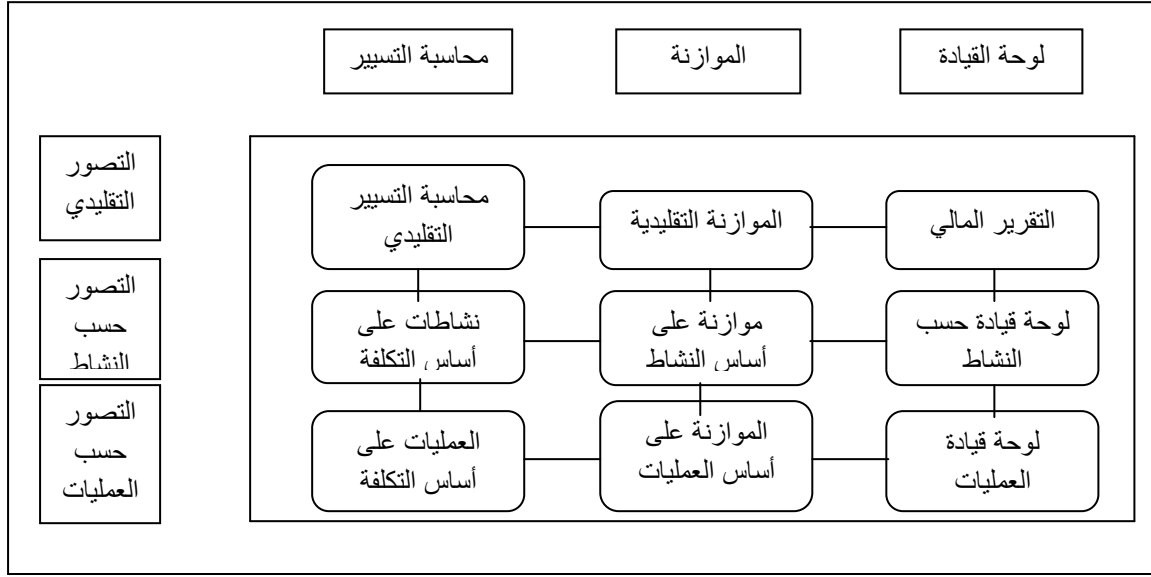
إنه يتعلق بالانتقال من لوحة قيادة خاص بتلخيص وترتيب سريع لمعلومات قدمت من قبل المؤسسات، نحو لوحة قيادة في الوقت الحقيقي لمتابعة وتحسين كل مستويات النشاط والأداء، والتشكيلات الجديدة للوحات القيادة تحاول المساعدة على قيادة الأداء.

1- لوحة القيادة تعكس إستراتيجية المؤسسة

على غرار التطور الذي شهده حساب التكاليف والموازنات للتأقلم الجيد مع تقسيم المؤسسة (تكلفة النشاط والعمليات، موازنة العمليات)، بإمكان لوحة القيادة أن تعد بشكل أكثر استعراضي وديناميكي على هيكل المؤسسة (لوحة قيادة نشاط، لوحة قيادة عمليات...)²⁴.

²⁴ محاضرات الأستاذ ناصر دادي عدون، السنة أولى ماجستير إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2005.

الشكل (2-5) لوحة القيادة تعكس الإستراتيجية



المصدر : محاضرات الأستاذ ناصر دادي عدون، السنة أولى ماجستير إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2005.

نلاحظ من خلال الشكل أن لوحة القيادة قد تطورت مع إعادة تشكيل المؤسسات، أين أسست على ثلاثة أبعاد متكاملة (الوظيفة، النشاط، العمليات).

ومن أجل لوحة قيادة على أساس النشاط، فالمؤشرات يجب أن تشكل بالنظر إلى الأهداف، الاحتياجات، القيود للنشاط أو العمليات، وليس على أساس النشاط، وبالتالي لوحة القيادة ليس تقرير مالي لوظيفة ما، ولكن تشخيص كمي و كفي للنشاط.

هذه اللوحات هي كذلك أداة للتسيير والقيادة، وهذا بالتحاور والتنسيق والتحسين المستمر للنشاطات.

2 - لوحة قيادة تعكس الحاضر للتنبؤ بالمستقبل

حسب " M . Valasselaer " لوحة قيادة فعال لقيادة الأداء يجب أن يسمح بالتوفيق بين العديد من المحاور، قد تكون أحيانا متعارضة.

- الرؤية إلى الأمام والخلف،

- التفكير والقيام،

- إحداث ديناميكية في المؤسسة.

إنه يتعلق باقتراح أداة لتحسين الأداء، تكون رابط بين الإستراتيجية والعمليات التشغيلية وهذا التوجه

يناسب لوحة قيادة مستقبلي (تنبئي).

3- لوحة القيادة الاستشرافي Balanced Scorecard

إن سعي المؤسسة للوصول إلى أداء أكثر شمولية، وإحداث القيمة لكل في ظل تزايد ضغوطات شركائها الداخليين و الخارجيين، يحتم عليها استعمال أدوات تسييرية تسمح بتلخيص وتكامل عديد الأبعاد والأهداف (البعد الإنتاجي، التجاري، المالي والموارد البشرية)، وهو ما تحسد فعلا في نموذج "Norton" و "Kaplan"، حيث أوضحا أن تسيير المؤسسات يعتمد على مؤشرات مالية وغير مالية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار إنشغالين أساسيين:

- تحقيق الهدف وليس استرجاع المسار المتبع،

- خلق القيمة وليس مجرد تخفيض التكاليف.

وجمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة قيادة متوازنة "equilibre" من أجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية:²⁵

- ما هي نظرة المساهمين إلينا ؟ (النظرة المستقبلية المالية)،

- ما هي نظرة المستهلكين إلينا؟ (النظرة المستقبلية للزبائن)،

- أين يمكن أن نتفوق؟ (النظرة المستقبلية للعمليات الداخلية)،

- هل باستطاعتنا الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ (النظرة المستقبلية للتعليم والتجديد).

حسب Kaplan , Norton هناك علاقة سببية بين مختلف محاور ميزان سكور كارد، فالتحكم الجيد

في العمليات الداخلية يشارك في استثمار حقيقي للمؤسسة في البحث والتطوير وترقية منطق التمرن الوظيفي وتذهب لتحسين رضى الزبائن وهذا ما يساعد على تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة.

4- دور لوحة القيادة الاستشرافي في تحسين الأداء

يعمل لوحة القيادة التوازني على توضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمة لأهدافها، حيث يعمل على استعمال

مؤشرات لإيصال والتعبير عن مفاهيم، قد تكون معقدة أحيانا تحت شكل محدد جدا.

- يبلغ ويفصل الأهداف مع المؤشرات الإستراتيجية، حيث يقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على

²⁵ Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p1139

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

وضعها لبلوغ أهداف الكل، وذلك بوضع وتعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي، والذي يسمح للفاعلين بالتوزيع على الهيكل لفهم عمل المجموعة، وتأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين،²⁶

- يخطط ويحدد الأهداف ويوافق المبادرات الإستراتيجية، ومقارنة مستويات الأداء المنتظرة و الإنجازات، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء والتي تسعى المبادرات الإستراتيجية غمرها،

- تقوية عودة الخبرات والمتابعة الإستراتيجية، وتوضع هذه العملية على مفهوم حصر النظام، فنجد أن المسيرين ملزمون بضمان أن الإستراتيجية نفذت كما حددت في بادئ الأمر، وبعد ذلك إعادة إختبار فرضياتهم حتى يضمنوا بأن النظرة التي تقود نشاطهم تبقى ملائمة بالنظر للإنجازات والملاحظات والخبرة المتلقاة من المؤسسة.

المطلب الثالث: البشمر كينغ وإعادة الهندسة Benchmarking و Reengineering

وهما من أحدث الأساليب التي أصبحت تنتهجها المؤسسات بغية تحسين أدائها ككل حتى تضمن لها مكانة بين المؤسسات الناجحة.

أولاً: البشمر كينغ

لقد تم اختراعه من طرف Rank Xerox الرائد العالمي في آلات النسخ سنة 1975، وهذا لمواجهة منافسة المؤسسات اليابانية (Rank Xerox , Ricok , Mirolda , Sharp ...) حيث قررت Rank Xerox بإجراء مقارنة مع أفضل المؤسسات في مختلف وظائفها وحرفها.

1- تعريف البشمر كينغ

لقد ترجمت كلمة بشمر كينغ تبعاً للتطورات ومقاييس التحليل المقارن، و معناه العمليات التي من خلالها يمكن مقارنة أداء المؤسسة بمثيلاتها الأخرى.

ويتضمن البشمر كينغ دراسة أسلوب المؤسسات الذي وصلت إلى مستوى أداء متميز، والعمليات التي توضع لبلوغه، وتستعمل هذه الأداة لتحقيق هدفها في تحسين أدائها الخاص.²⁷

البشمر كينغ هو وسيلة شرعية للتغيرات التنظيمية والتكنولوجية بالاعتماد على النماذج التي يجب أن تأخذ

²⁶ Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, Le contrôle de gestion dans les administrations de l'état, éléments méthodologie, France, juin 2002, Fiche 19, p181.

²⁷ Robert Ccamp, le Benchmarking, les éditions d'Organisations, Paris, 1989, P28.

وأقل محاكاة (تقليد) لأفضل التطبيقات والإنجازات الفعلية، والتعديلات الضرورية.

2- أنواع البشمر كينغ

و إن طبيعة البشمر كينغ يمكن أن تحقق بطرق مختلفة وهذا يتوقف على أهداف المؤسسة ويمكن التمييز بين الأنواع التالية:²⁸

2-1- البشمر كينغ الإستراتيجي: ويتعلق بتحسين الأداء للمجموعة ككل بحيث يؤسس على الإستراتيجية التي تطورها أين تكون الأداء أفضل، وهذا النوع من البشمر كينغ ينطوي على تحليل المهمات والقدرات الأساسية للمؤسسة، وهذا بوضع قواعد جديدة لتوزيع النشاطات وتعبئة الموارد.

2-2- البشمر كينغ التنافسي: وفي هذا الإطار تعمل المؤسسات على تحليل و تحسين أدائها، بالنظر إلى منتجاتها أو خدماتها ومقارنته مع ما يقوم به المنافسين في نفس النشاط.

2-3- بشمر كينغ العمليات: هذا النوع من البشمر كينغ مربوط بالعمليات المتعلقة بإنتاج المنتجات أو الخدمات، من قبل المنافسين المحققين لأفضل الأداءات.

2-4- البشمر كينغ الوظيفي: إنه يتعلق بمقارنة مع مؤسسات تنشط في قطاعات مختلفة بهدف تحسين العمليات والتنظيمات في المؤسسات، وفي هذه الحالة، فالإبداعات المحققة هي في الغالب مهمة.

2-5- البشمر كينغ الداخلي: وينفذ في قلب المؤسسة نفسها، في وحداتها لنشاطات مقارنة، أين تكون المعطيات والمعلومات سهلة، وتكلفة الوقت والموارد تكون أقل، وبالتالي فوضع هذا النوع من البشمر كينغ يوفر أقل مقاومة، لأنه يتعلق بنفس المؤسسة، وتطبيقه يكون أكثر سهولة.

2-6- البشمر كينغ الخارجي: هذا النوع من التطبيق هو مستهلك للوقت والموارد لضمان مقارنة المعطيات المجمعة، ووضع التحسينات الضرورية، ونتيجة ذلك طول التمرن الخارجي وصعوبة تحويل أفضل التطبيقات.

2-7- البشمر كينغ الدولي: لقد كان للعملة والتطورات التكنولوجية دورا كبيرا في وجود هذا النوع من البشمر كينغ، بحيث أتاحت إمكانية المقارنة مع المؤسسات الرائدة من بلدان أخرى، وهذا النوع مكلف للوقت والموارد، وأداءات هذه المؤسسات يخضع للأحداث الدولية.

3- مراحل وضع البشمر كينغ

²⁸ Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, opcit, Fiche 21, p197.

إن وضع البشمر كينغ يتحقق عبر أربعة مراحل هي :

3-1- تخطيط الدراسة : وفيها يتم تحديد القطاعات المراد تقييمها، تحديد الأهداف والمعايير المستعملة، إختيار

نوع البشمر كينغ المخصص، إختيار شركاء الدراسة، تحديد المشروع، اقتناء الوسائل المالية والبشرية الضرورية للدراسة.

3-2- جمع المعطيات والمعلومات : الخاصة بأداء مؤسساتهم، إختيار الشركاء لوضع رؤية مشتركة للسيرورات

المراد وضعها ووضع مقاييس الأداء المختار.

3-3- تحليل المعلومات : تقسيم المعلومات ينشأ من طريقة تحليلها، الكشف عن انحرافات الأداءات مع أفضل

الممارسين، البحث عن أسباب هذه المعلومات حتى يضمنوا أن التفسيرات ذات مصداقية، مماثلة وسائل تحسين الأداء الممكنة.

3-4- مماثلة القياسات المأخوذة ووضعها : إختبار الإنجازات والتوصيات، وضمان إمكانية وضعها لتدنية

إنحرافات الأداءات.

4- البشمر كينغ وتحسين الأداء

يجب أن يكون البشمر كينغ مفهوم كتطبيق متكامل وعملية تحسين دائمة، أين يكون الهدف هو تحسين

أدائها، فضلا على أنه ميكانيزم للتمرن، والذي يسمح للمؤسسات بالتوجه نحو أفضل التطبيقات، وإمتصاص

انحرافات الأداء فهو يعمل على:

- تعبئة فعالة للتأطير،²⁹

- معرفة العمليات الخاصة بالقدرة على المقارنة مع أفضل التطبيقات،

- إدارة التغيير والقدرة على النبي في شكل خلاصات البشمر كينغ، - الوعي بأن المنافسة تتطور بدون انقطاع

وبالنظرة البعيدة،

- تقسيم المعلومات مع شركاء البشمر كينغ،

- إعطاء الأولوية للبحث عن أفضل الطرق، قبل قياسها للأداء،

- تركيز البحوث على المؤسسات الرائدة أو المديریات المعروفة بأنما الأفضل في ميدان نشاطها،

²⁹ Robert Ccamp, opcit, p44

- احترام مراحل عمليات البشمر كينغ،
- الانفتاح على الأفكار الجديدة، وخلق الإبداعات في تطبيقها للطرق الموجودة،
- الإبداعات في عمليات إنتاج المنتجات وتوفير الخدمات،
- التحسين في قياس الأداءات والتحسينات المتعلقة بالجودة، الإنتاجية والخدمات.

ثانيا: إعادة الهندسة

تعد إعادة الهندسة أو الهندرة أحدث وسيلة في الإدارة بعد أن تمكنت عدة مؤسسات رائدة من تحقيق نتائج لم يسبق لها مثيل في عالم التطور والتحسين المستمر، حيث تعتبر إعادة الهندسة إدارة التطوير المؤسسات، وذلك من خلال التغيير الجذري لطرق أدائها.

1- تعريف إعادة الهندسة

التعريف الأول: يمكن تعريف هندسة التغيير "Reengineering" أو الهندرة على أنها استخدام مجموعة الأدوات والوسائل المتطورة بالإضافة إلى الاستفادة من التقنيات الحديثة في إحداث الدمج الأمثل لهذه الوسائل وصولاً إلى التغيير الجذري في كل أرجاء المؤسسة وفي الوفاء باحتياجات المستهلك.³⁰

التعريف الثاني : إعادة الهندسة تعني إعادة التنظيم السريع والجذري للعمليات الإدارية الإستراتيجية وذات القيمة المضافة والجوهرية.

التعريف الثالث: هي إعادة التفكير المبدئي والأساسي وإعادة تصميم نظم العمل وإعادة هندسة إدارة الأعمال بصفة جذرية من أجل تحقيق تحسينات جوهرية فائقة في معايير الأداء الحاسم مثل التكلفة والجودة، والخدمة والسرعة والإتقان، وذلك باستخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة كعامل تمكين أساسي يسمح للمؤسسات بإعادة هندسة نظم أعمالها.³¹

وقد نشأت إعادة الهندسة في أوائل التسعينات كأداة مساعدة وأداة رئيسية جديدة للفكر الإداري، ويقوم هذا المدخل والمبدأ على نبذ وتغيير المفاهيم والقواعد والفروض التي على أساسها تبني الإدارة قراراتها، والبحث عن قواعد و فروض و مفاهيم جديدة تناسب القرن الحادي والعشرين ويرتكز هذا المدخل والمبدأ على مفهوم العملية التي تعني مجموعة من الإجراءات والأنشطة المتكاملة التي ينتج عنها شيء ما له قيمة للمواطن و الزبون والمستفيد

³⁰ أمين عبد العزيز حسن، إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة 2001، ص 33

³¹ في نفس المرجع السابق، ص 34

والمتعامل مع المؤسسة.

2- عناصر إعادة الهندسة

2-1- أن يكون التغيير أساسيا: إعادة الهندسة لا تشمل الطرق والأساليب الإدارية المستخدمة فقط بل تتجاوزها إلى الأعمال نفسها والفرضيات التي تبين عليها تلك الأعمال، ومن أمثلة الأسئلة التي تطرح لماذا نقوم بالأعمال التي نقوم بها؟ ولماذا يتبع هذا الأسلوب من العمل؟ هل ما نقوم به ذو قيمة مضافة تساعد في تحقيق رسالة وأهداف المؤسسة؟.

2-2- أن يكون التغيير جذريا: تهدف إعادة الهندسة إلى إحداث تغيير جذري له قيمة و معنى ولا يكون تغييرا سطحيا أي تحسين وتطوير ما هو موجود، والتغيير الجذري يعني إعادة بناء ما هو قائم ليتناسب مع المتطلبات الحالية والمستقبلية لتحقيق أهداف المؤسسة.

2-3- أن تكون النتائج جوهرية وضخمة: تهدف إلى إعادة تحقيق نتائج جوهرية ضخمة بمعنى أنه لا يقتصر عملها على التحسين والتطوير النسبي و الشكلي في الأداء والذي في الغالب يكون تدرجيا.

2-4- أن يكون التغيير في العمليات: يكون التركيز في إعادة الهندسة على تحليل وإعادة بناء العمليات الإدارية وليس على الهياكل التنظيمية ومهام الإدارات أو الأقسام أو المسؤوليات الوظيفية، فالعملية الإدارية هي نفسها محور التركيز والبحث وليس الأشخاص والإدارات والأقسام.

2-5- أن يعتمد التغيير على تقنية المعلومات: إعادة الهندسة تعتمد على الاستثمار في تقنية المعلومات، و استخدام هذه التقنية بشكل فعال، بحيث يتم توظيفها للتغيير الجذري الذي يحقق أسلوبا إبداعيا في طرق وأساليب تنفيذ العمل وليس للآلة التي تهدف إلى توفير الوقت.

2-6- أن يعتمد التغيير على التفكير الاستقرائي وليس الاستنتاجي: تعتمد إعادة الهندسة على الاستقراء والذي يتمثل في البحث عن فرص التطوير والتغيير قبل بروز المشاكل التي تدعو إلى التغيير على تحليلها والبحث عن حلول مناسبة لها.

3- دوافع وأهداف إعادة الهندسة

و إن رياح التغيير التي تحتاج بيئة وأسواق العمل محليا ودوليا، فالعولمة واتفاقيات التجارة الحرة والاتجاه إلى التخصص، وما يصاحبها من نتائج، وإلى حرب الأسعار، وقصر عمر المنتج والخدمات في الأسواق نتيجة التطوير

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير و دورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

والابتكار المستمر، يجعل الطريق صعبا أمام المؤسسات التقليدية والرافضة للتغيير نحو الأفضل.

وهنا تبرز أهمية إعادة الهندسة كأحد الأساليب الإدارية والهندسية الحديثة التي تساعد المؤسسات في مواجهة المتغيرات وتلبية رغبات وتطلعات عملائها في عصر لا مكان فيه للمؤسسات في ظل الروتين والبيروقراطية الإدارية.

تهدف المؤسسات من وراء إعادة الهندسة إلى إحداث تغيير جذري في الأداء والذي يتمثل في تغيير أسلوب وأدوات العمل، ويتم ذلك من خلال تمكين كافة العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال الصحيحة والمفيدة، أي أنه يتم استخدام أحد قواعد الفكر الإبداعي، وهي قاعدة الخروج من الصندوق (out box)، والتي تنادي العاملين إلى الإبداع في أعمالهم والتخلص من قيود التكرارية والرقابة والنظر إلى الأمور المحيطة بأعمالهم بنظرة شمولية تساعد على تفجير الطاقات الإبداعية الكامنة لدى كل عامل.³²

كما تهدف إعادة الهندسة إلى توجيه المؤسسة للتركيز على متطلبات العملاء من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم.

- تمكين المؤسسة من أداء أعمالها بسرعة عالية وذلك من خلال توفير المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها،

- تحسين جودة الخدمات والمنتجات التي تقدمها المؤسسة لتناسب مع رغبات واحتياجات العملاء،

- تخفيض التكلفة هو أحد أهداف إعادة الهندسة، ويتم ذلك من خلال إلغاء العمليات غير الضرورية والتركيز على العمليات ذات القيمة المضافة.

4- إعادة هندسة الموارد البشرية

وتتم عبر النقاط التالية:

- إقامة الطرق ذات الأداء العالي وخاصة الطرق اليابانية،

- وضع خطط العمليات الجديدة السهلة وتجنب الصعوبة المعقدة،

- رقابة الروح المعنوية وقياسها،

³² آيت زيان، قرينو حسين، هندسة وتصميم النظم العامة وإدارة الأعمال في المؤسسات الجزائرية، الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي بخميس مليانة، ديسمبر 2006، ص 11.

- بناء قدرات جديدة في الموارد البشرية واستثمارها في الشكل المناسب والصحيح،
 - إعادة هندسة النظم واللوائح والتشريعات والمراسيم،
 - إعادة هندسة اللوائح والإجراءات وتبسيطها،
 - إعادة هندسة التصاميم وطرق التحفيز ومفاهيم القيادة،
 - إعادة هندسة نظم المعلومات الخاصة بسوق العمل والبيانات الديموغرافية،
 - إعادة هندسة أساليب إعداد وتنمية المديرين.
- إن حركية وديناميكية المؤسسات ومحيطها يحتم عليها تكييف أدواتها التسييرية أو انتهاج أدوات جديدة بما يمكنها من الوصول إلى الطرق الأحسن أداء وذلك ببشمركة وإعادة هندسة أعمالها.

خلاصة الفصل

عندما نحضر لعملية تحسين في الأداء في مؤسسة اقتصادية قالمهم هو المستقبل وليس الماضي، فعلى مستوى التكاليف نجد التكاليف التاريخية ليست ذات دلالة كبيرة، ومعاينة الماضي ليس مهما إلا لكونه يقدم معلومات تشكل قاعدة للتفكير ولا يمكن استعماله مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار وتحسين الأداء.

وفي هذا الصدد حد أن تحليل التكاليف يمكنها أن تحدد كيفية تطور التكاليف في المستقبل و اعتماد المعلومات الواردة منها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ القرارات التصحيحية يتوقف عليها مستقبل المؤسسة، و اعتبار من اللحظة التي تبني عليها يمكن أن تتصور سباقا خاصا لسير العمليات والتنسيق فيما بينها وضبطها وهو المسار الموازي، وبالفعل أثناء المناقشة الموازية يتم الحزم في القرارات الأساسية والتنسيق فيما بينها، كما أن الحصول على أرقام تعبر بدقة على النشاط المالي والاقتصادي للمؤسسة للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها وحجم ونوع التمويل المناسب والمقترحات الاستثمارية

إن الاعتماد على تحليل التكاليف و التحليل المالي فقط غير كافٍ لأن المعلومات الناتجة عنهما تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، لهذا السبب لابد من استعمال لوحات القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية و غرور المالية و كأداة تلخيصية وتركيب سريع للمعلومات ومتابعة وتحسين كل مستويات النشاط.

وبالنظر إلى حركية وديناميكية المؤسسة ومحيطها تم استحداث أدوات جديدة أين انتهت المؤسسات إلى بنشركة أعمالها والذي يسمح لها بالبحث عن الطرق أكثر أداء لضمان ميزة تنافسية ولن يكون لها ذلك ما لم تعيد هندسة أعمالها من خلال التغيير الجذري لطرق أدائها.

الفصل الثالث :

مراقبة التسيير و تحسين الأداء في
المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد

تحتل المؤسسات الاقتصادية مكانة بالغة الأهمية في البناء الاقتصادي والاجتماعي لأي بلد بنطلع الى تنمية متوازنة، وتلعب أنظمة مراقبة التسيير داخل هذه المؤسسات دور حاسم في توجيه و تطوير هذه المؤسسات حتى تتمكن من تحسين أدائها. ويمكن اعتبار الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصول السابقة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة تسيير فعال، والذي يعمل على تحسين أداء المؤسسة ككل، ويتطلب هذا توفر أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة وفي إطار استكمال هذه الدراسة أردنا من إدراك ذات الشيء بمجموعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث سنحاول اكتشاف اذا كان هنالك أي أثر من مراقبة التسيير على أداء هذه المؤسسات.

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة

إن تحليل المعطيات لأية دراسة يتطلب معرفة البيانات الإحصائية المتمثلة في مجتمع وعينة الدراسة وأدوات القياس التي يعتمد عليها في استخلاص نتيجة التحليل من خلال مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة، إضافة إلى البيانات الأخرى غير الإحصائية التي لها علاقة بالعينة، وهو ما نبينه في هذا المبحث.

المطلب الأول : المنهج، مجتمع وعينة الدراسة

1- المنهج المتبع في الدراسة :

من أجل معالجة الموضوع تم استخدام المنهج التجريبي لملائمته مع المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة و هو الأسلوب الذي تتمثل فيه معالم الطريقة العلمية بشكل صحيح و الذي يحاول وصف و تقييم واقع مراقبة التسيير و دورها في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2- بيئة مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية مستغانم، وتعتبر هذه المؤسسات عن مختلف القطاعات الاقتصادية، الصناعية، التجارية، الخدمية والمقاولاتية. وإن الواقع الذي تعيشه هذه المؤسسات في الولاية المذكورة قد لا يختلف كثيرا عن ذلك الموجود في بقية أنحاء الوطن بالنسبة للمؤسسات المماثلة، سواء فيما يتعلق بالجانب التشريعي و التنظيمي أو من حيث مساهمتها الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق التنمية، وكذا من حيث المشاكل والمعوقات التي تعاني منها مختلف المؤسسات في الجزائر.

3- عينة الدراسة :

تتم دراسة نتائج البحث وتحليلها باختبار الفرضيات وقياس مدى مصداقيتها للإجابة على تساؤلات الإشكالية المطروحة ومن ثم معرفة مدى تحديث طرق التسيير وأدوات مراقبة التسيير في المؤسسات من عينة الدراسة و كذا استنتاج المقترحات والحلول الممكنة.

اختيرت عينة عشوائية من المؤسسات من هذه الولاية، تنشط في القطاعات الاقتصادية التالية : الصناعة، التجارة، المقاولاتية و الخدمات، بالإضافة إلى التركيز على المؤسسات المهيكلة ماليا وإداريا حتى يمكن الوثوق بها في تقييم عملية التسيير والرقابة التي تنتهجها.

ونظرا لعدم توفر العناوين والمعلومات الكافية حول الكثير من مفردات مجتمع الدراسة، بالإضافة إلى حدود إمكانات الباحث، فقد تم انعقاد 30 مقابلة شخصية مع القائمين على إدارة المؤسسات قام فيها الطالب بطرح مجموعة من الأسئلة متعلقة بمراقبة التسيير و أدواتها لمعرفة مدى تأثيرها على أداء هذه المؤسسات في الواقع.

المطلب الثاني : البرامج و الأدوات المستعملة

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في عرض و تحليل البيانات على برنامج Excel اصدار 2007 ، لمعالجة البيانات التي تكون في شكل جداول لترجمتها الى أشكال نباتية في أعمدة تسهل عملية الملاحظة و التحليل، كما تم استخدام الأساليب الاحصائية.

من تلك الأساليب انتهجنا التحليل الاحصائي الوصفي و ما يندرج عبر التكرارات و النسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة و تحديد استجابات أفرادها.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها

المطلب الأول : تحليل البيانات المتحصل عليها

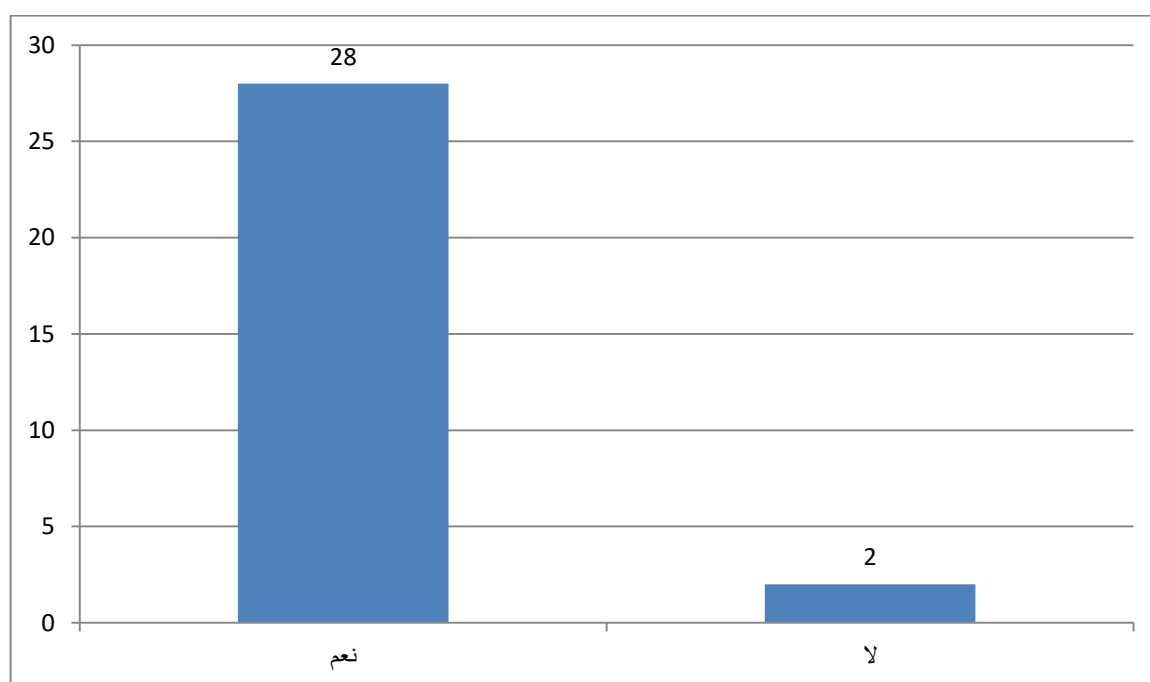
(1)- هل سبق لك أن سمعت عن مراقبة التسيير ؟

الجدول رقم (3-1) اجابة السؤال عن معرفة مراقبة التسيير

مراقبة التسيير	التكرار	%
نعم	28	93,33
لا	2	6,67
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل (3-1) اجابة السؤال عن معرفة مراقبة التسيير



المصدر : من اعداد الطالب

إن معظم القائمين على ادارة المؤسسات المستهدفة يعرفون مفهوم مراقبة التسيير ، و هذا يعني أن مراقبة التسيير وظيفة حساسة للمؤسسة، وبالتالي فإن غيابها قد يؤدي إلى اختلال في التوازن داخل المؤسسة، مما قد يحتم عليها تحمل خسائر كبيرة.

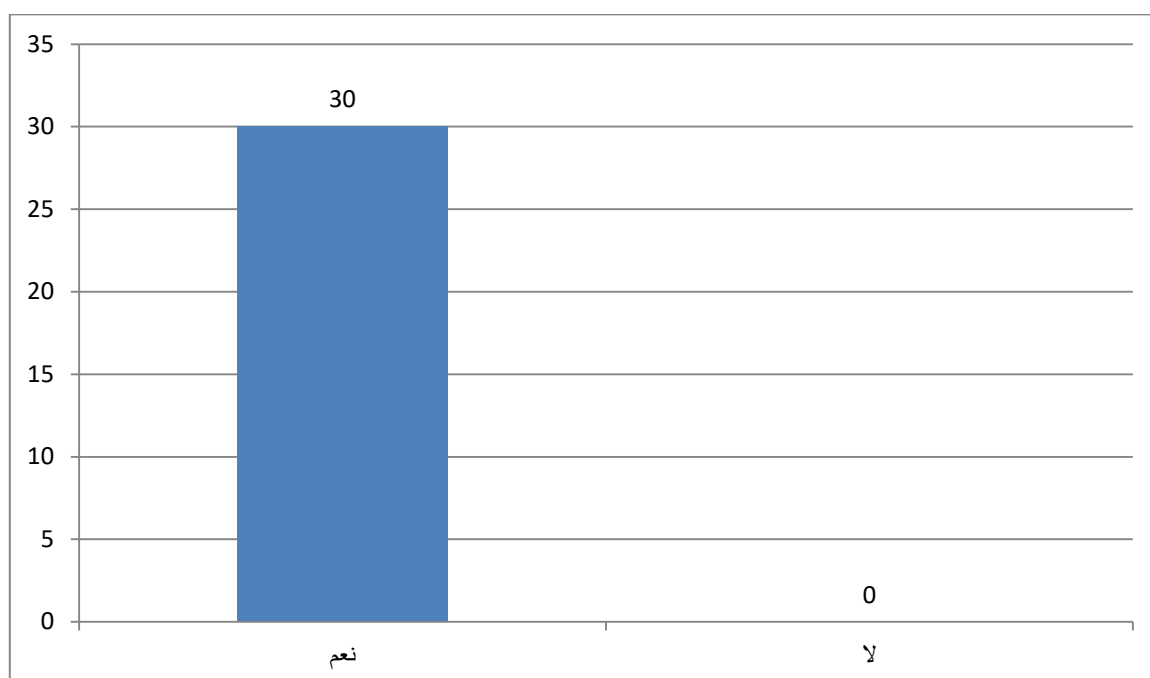
(2)- هل تعتقد أن مراقبة التسيير ضرورية في المؤسسة؟

الجدول رقم (2-3) أهمية مراقبة التسيير

أهمية مراقبة التسيير	التكرار	%
نعم	5	33,3
لا	10	66,7
المجموع	15	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (2-3) أهمية مراقبة التسيير



المصدر : من اعداد الطالب

جميع مسيري الشركات المستهدفة يعتقد أن وظيفة مراقبة التسيير ضرورية لحياة المنظمة ويرجع ذلك إلى الدور الهام الذي تلعبه مراقبة التسيير في الحرص على تحقق الأهداف والغايات طويلة الأجل للمؤسسة من ناحية، ومن ناحية أخرى تطوير الاستراتيجية المتبعة لتوجيه الإدارة نحو تحسين أدائها.

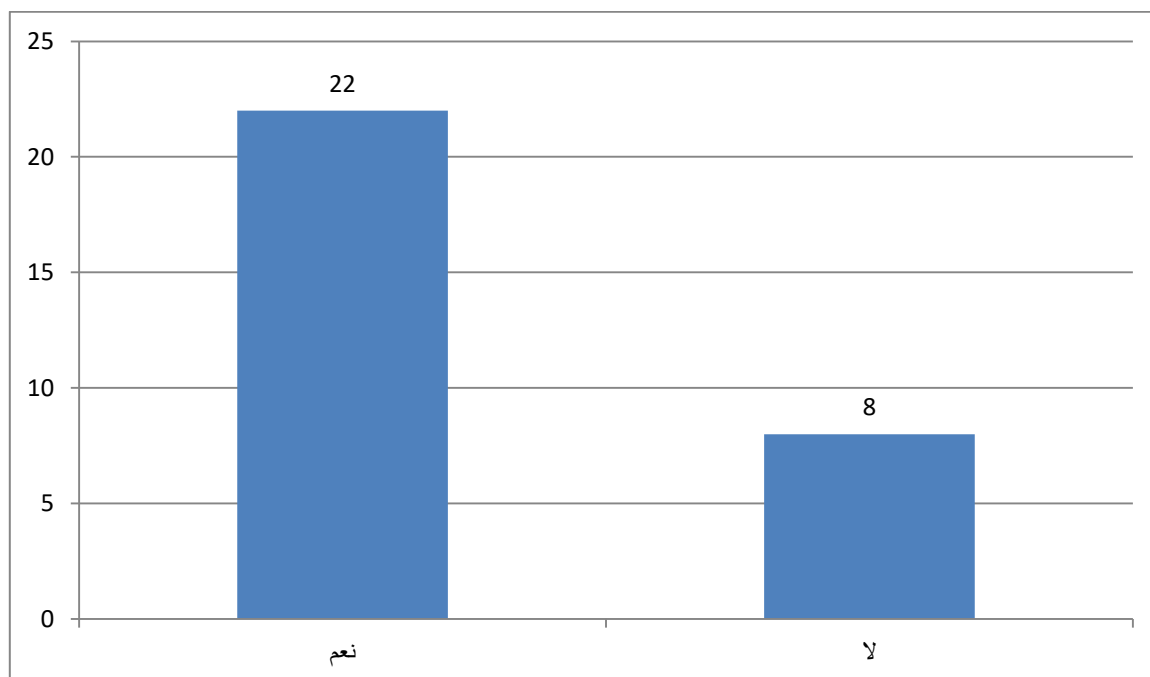
(3) - هل لديك نظام مراقبة التسيير في مؤسستك؟

الجدول رقم (3-3) وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

وظيفة مراقبة التسيير	التكرار	%
نعم	5	33,3
لا	10	66,7
المجموع	15	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-3) وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر : من اعداد الطالب

26.7% من المؤسسات المستهدفة ليس لديها خدمة مراقبة التسيير و 73.3% تمتلك واحدة. وهذا يدل على ضرورة دمج وحدة مراقبة التسيير في المؤسسة لمساعدة الميسرين على اجتناب الوقوع في الأخطاء و اتخاذ القرارات الصحيحة و اللازمة في الوقت المناسب لتسيير مؤسساتهم.

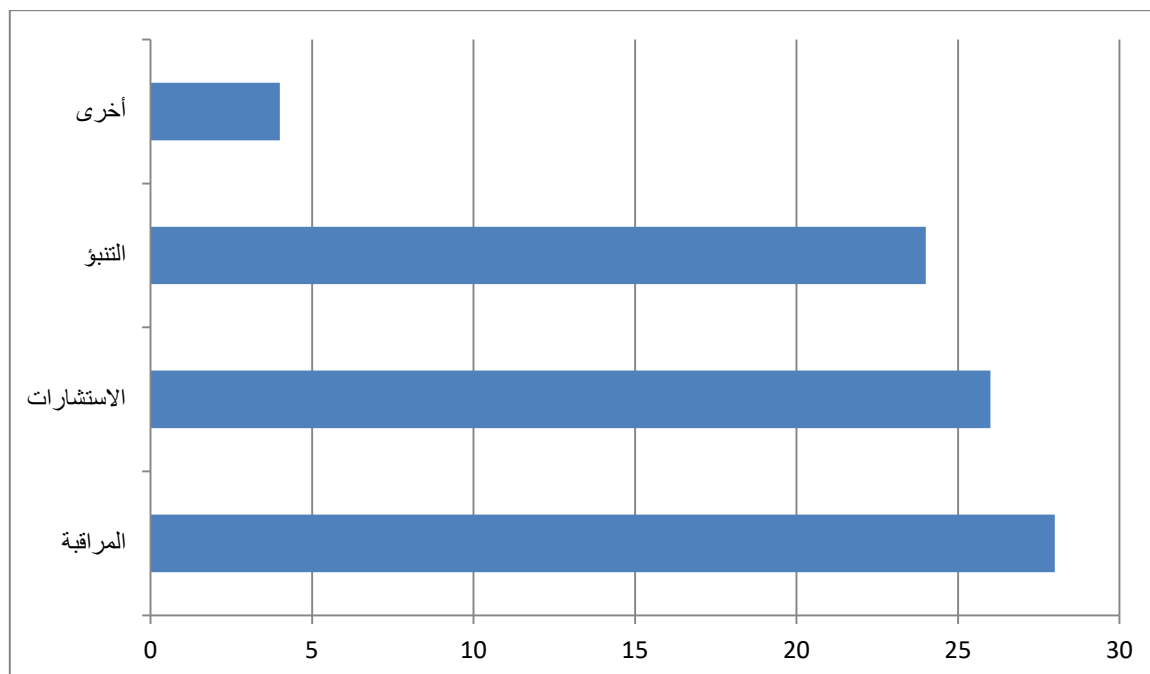
(4)- برأيك، ما هي مهام مراقبة التسيير؟

الجدول رقم (3-4) مهام مراقبة التسيير

مهام مراقبة التسيير	التكرار	%
المراقبة	28	93,3
الاستشارات	26	86,7
التنبؤ	24	80,0
أخرى	4	13,3
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-4) مهام مراقبة التسيير



المصدر : من اعداد الطالب

أخرى : المساعدة في اتخاذ القرارات / التدقيق

بالنسبة لغالبية المؤسسات المستهدفة، مراقبة التسيير مسؤولة في المقام الأول عن مهام المراقبة والاستشارات و الجزء الاخر من المؤسسات فمراقبة التسيير مسؤولة عن مهام تنبؤات بسبب أهميتها في إدارة الأنشطة التجارية.

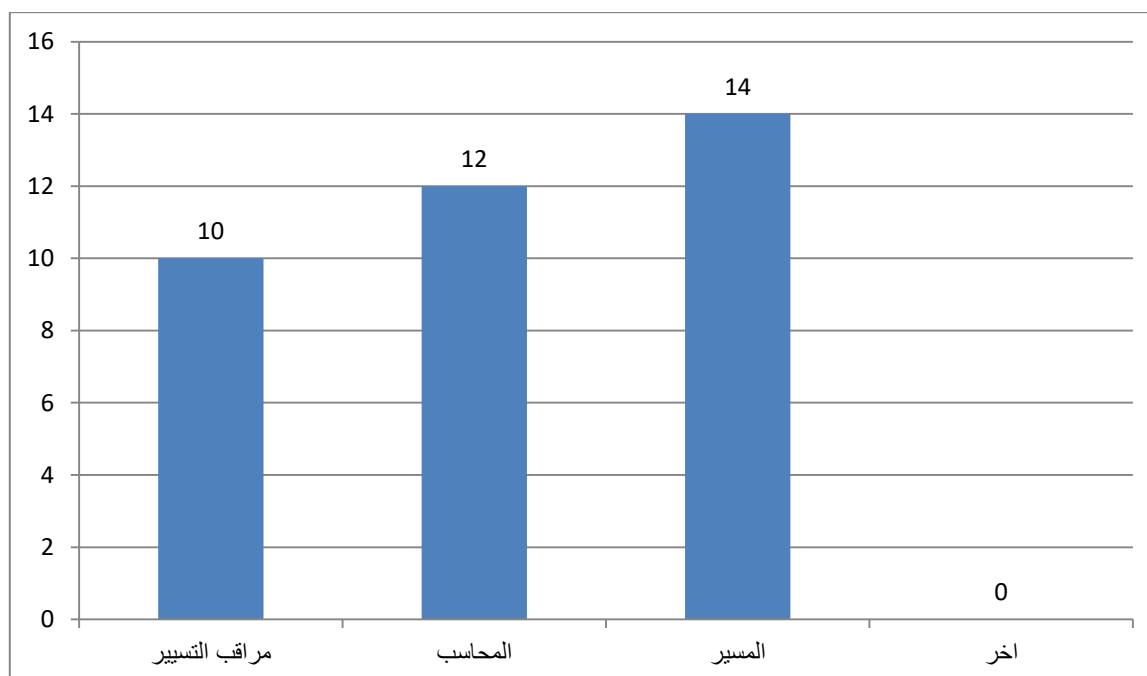
(5)- من الذي ينفذ تقنيات مراقبة التسيير؟

الجدول رقم (3-5) منفذ تقنيات مراقبة التسيير

أدوات مراقبة التسيير	التكرار	%
مراقب التسيير	10	33,3
المحاسب	12	40,0
المسير	14	46,7
اخر	0	0,0
المجموع	30	0

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-5) منفذ تقنيات مراقبة التسيير



المصدر : من اعداد الطالب

بالنسبة لثلثي المؤسسات المستهدفة، فإن المحاسب و المسير هم الأشخاص الذين يقومون بتنفيذ أدوات مراقبة التسيير، بينما بالنسبة للثلث المتبقي، فإن مراقب التسيير هو المسؤول عن تنفيذ تقنيات مراقبة التسيير. ويمكن تفسير ذلك بسبب هيمنة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تتميز بالبنيات البسيطة غير المعقدة التي يكون رأسمالها محدودًا (شركة ذات المسؤولية محدودة).

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

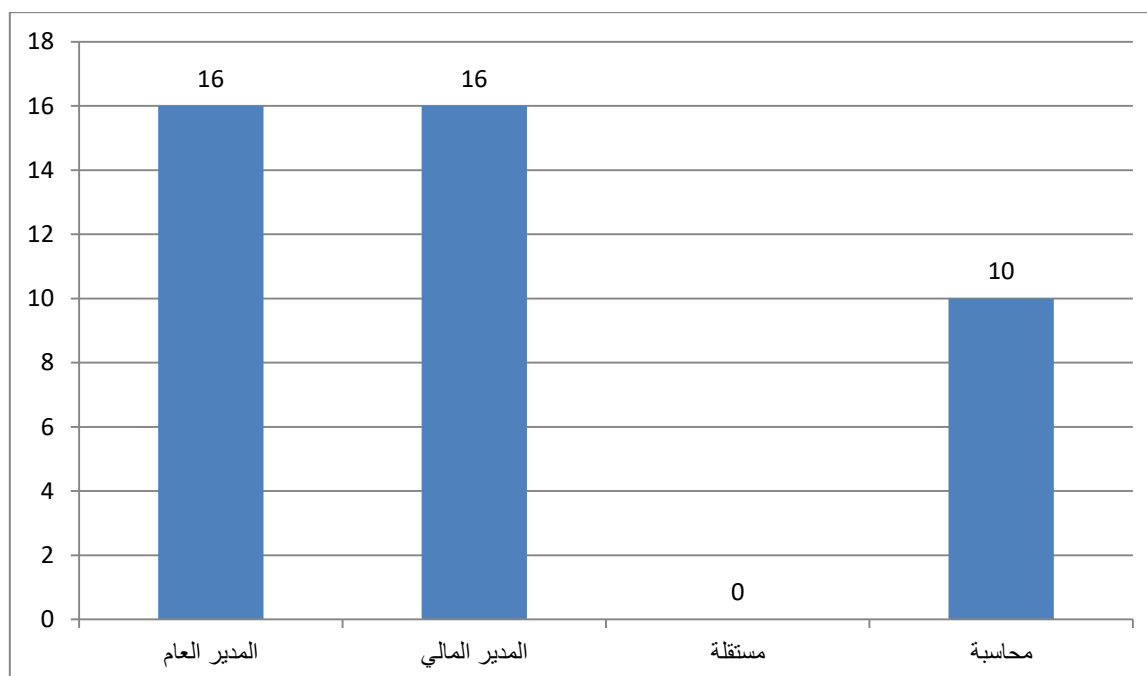
(6)- ما هو موقع مراقبة التسيير داخل مؤسستك؟

الجدول رقم (3-6) تابعة مراقبة التسيير

موقع مراقبة التسيير	التكرار	%
تابعة للمدير العام	16	53,3
تابعة للمدير المالي	16	53,3
مستقلة	0	0,0
مدمجة مع المحاسبة	10	33,3
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-6) تابعة مراقبة التسيير



المصدر : من اعداد الطالب

في 53.3 % من المؤسسات المستهدفة، يتم دمج وظيفة مراقبة التسيير في الإدارة العامة أو الإدارة المالية. في حين أن 33.3 % من المؤسسات تدمجها مع وظيفة المحاسبة ذلك بسبب حجم المؤسسة حيث هو السبب الأول لعدم وجودها كوظيفة مستقلة، وبالتالي فإن موقف مراقبة التسيير هو موقف المشاورة أو منصب وظيفي للمؤسسات الكبيرة في حين بالنسب للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فمراقبة التسيير غير رسمية و تستعمل فقط عندما تواجه المؤسسة صعوبات في التسيير.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

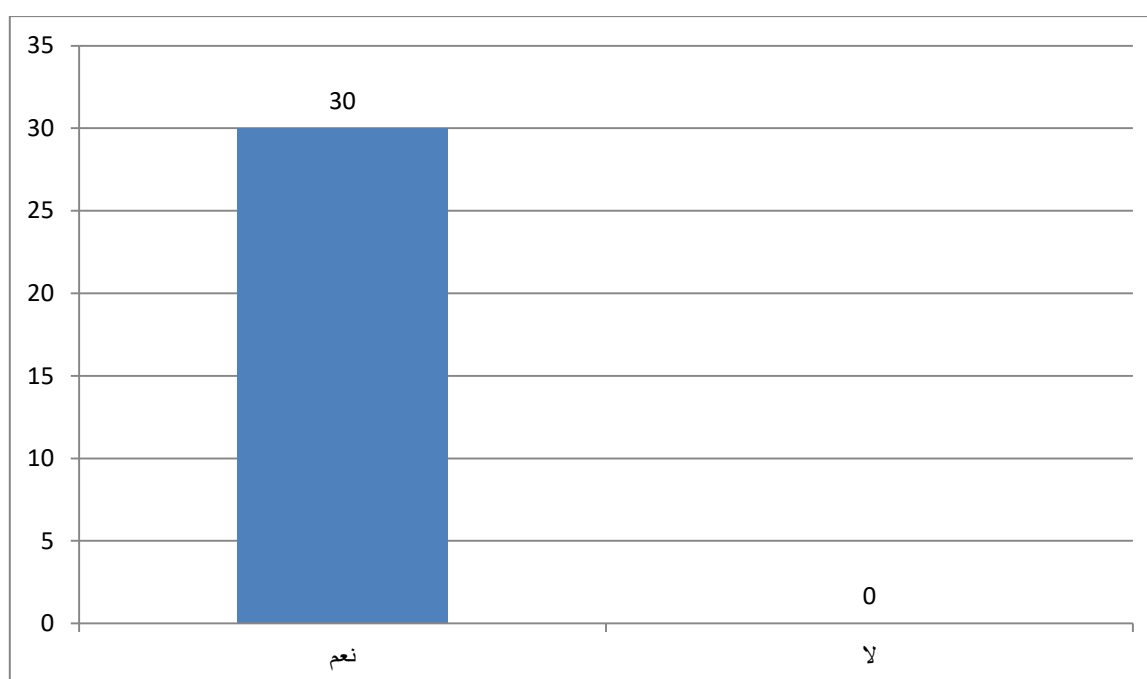
(7)- هل هناك علاقة بين مراقبة التسيير والأقسام المختلفة في مؤسستك؟

الجدول رقم (3-7) وجود علاقة بين مراقبة التسيير والأقسام المختلفة

علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى للمؤسسة	التكرار	%
نعم	30	100,0
لا	0	0,0
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-7) وجود علاقة بين مراقبة التسيير والأقسام المختلفة



المصدر : من اعداد الطالب

جميع المؤسسات المستهدفة تؤكد بأنه هناك علاقة بين مراقبة التسيير والوظائف الأخرى للمؤسسة. اذ يعتبرون هذه العلاقة ضرورية لملائمة إجراءات مراقبة التسيير مع الوظائف الأخرى من أجل التحكم في الأداء التنظيمي للمؤسسة.

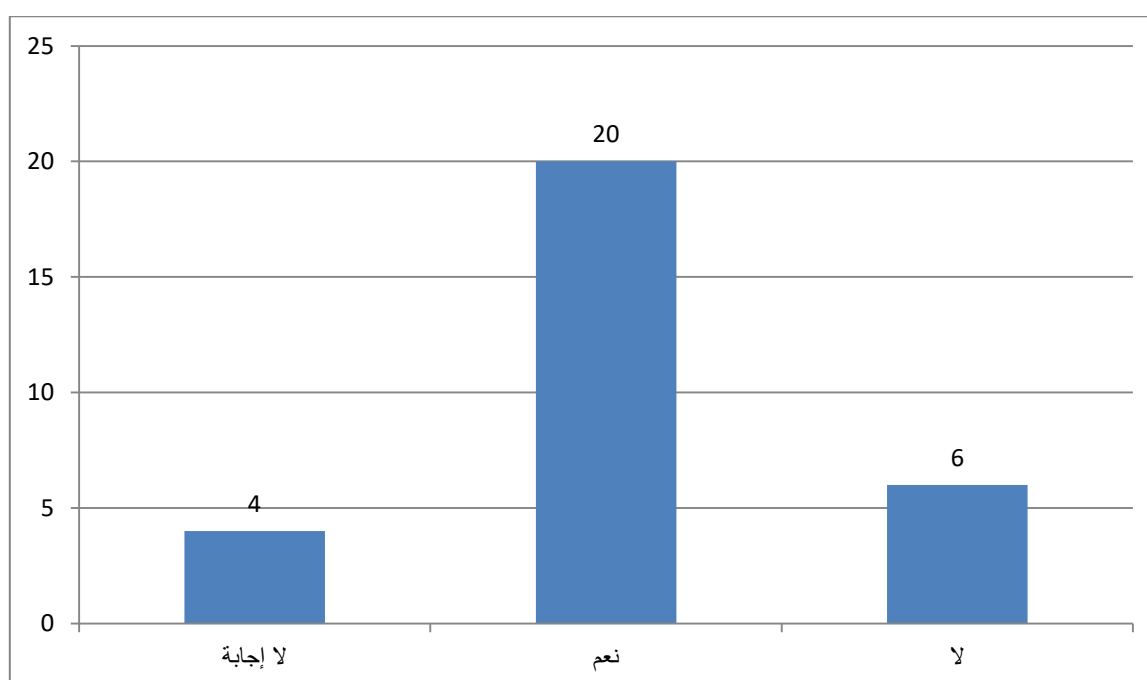
(8)- هل سمعت من قبل عن مفهوم الأداء؟

الجدول رقم (3-8) مفهوم الأداء

مفهوم الأداء	التكرار	%
لا إجابة	4	13,3
نعم	20	66,7
لا	6	20,0
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-8) مفهوم الأداء



المصدر : من اعداد الطالب

66.7% من مسيري المؤسسات المستهدفة قد سمعوا بالفعل عن مفهوم الأداء، في حين أن 20% من المسيرين لا يملكون أي معلومة حول هذا المفهوم.

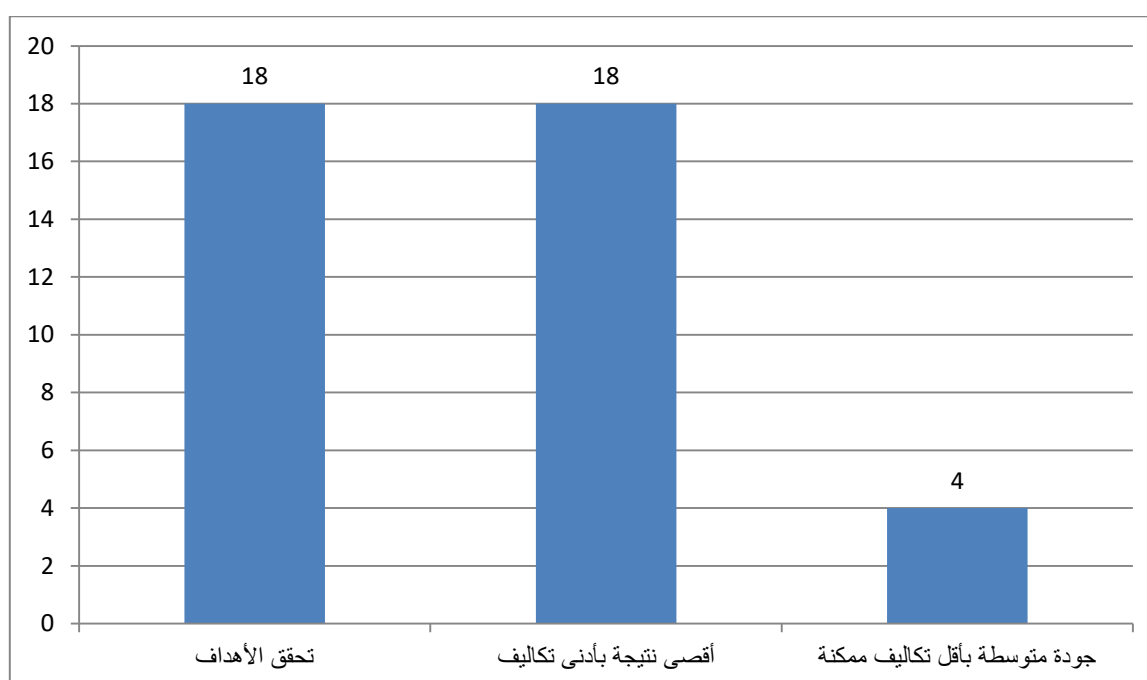
(9) - برأبك، متى تعتبر أن لمؤسستك أداء جيد ؟

الجدول رقم (3-9) تحقق أداء جيد

أداء المؤسسة	التكرار	%
عند تحقق أهداف المؤسسة	18	60,0
عندما يتم الوصول الى النتيجة القصوى مع الحد الأدنى للتكاليف	18	60,0
يتم الحصول على الجودة المتوسطة بأقل التكاليف الممكنة	4	13,3
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-9) تحقق أداء جيد



المصدر : من اعداد الطالب

بالنسبة إلى 60% من المؤسسات المستهدفة، يتم تحقيق أداء جيد عندما تتحقق الأهداف من ناحية وعندما تتحقق النتيجة القصوى بأقل التكاليف من ناحية أخرى. لذا فإن الأداء عند معظم المؤسسات هو مزيج من الكفاءة والفعالية.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

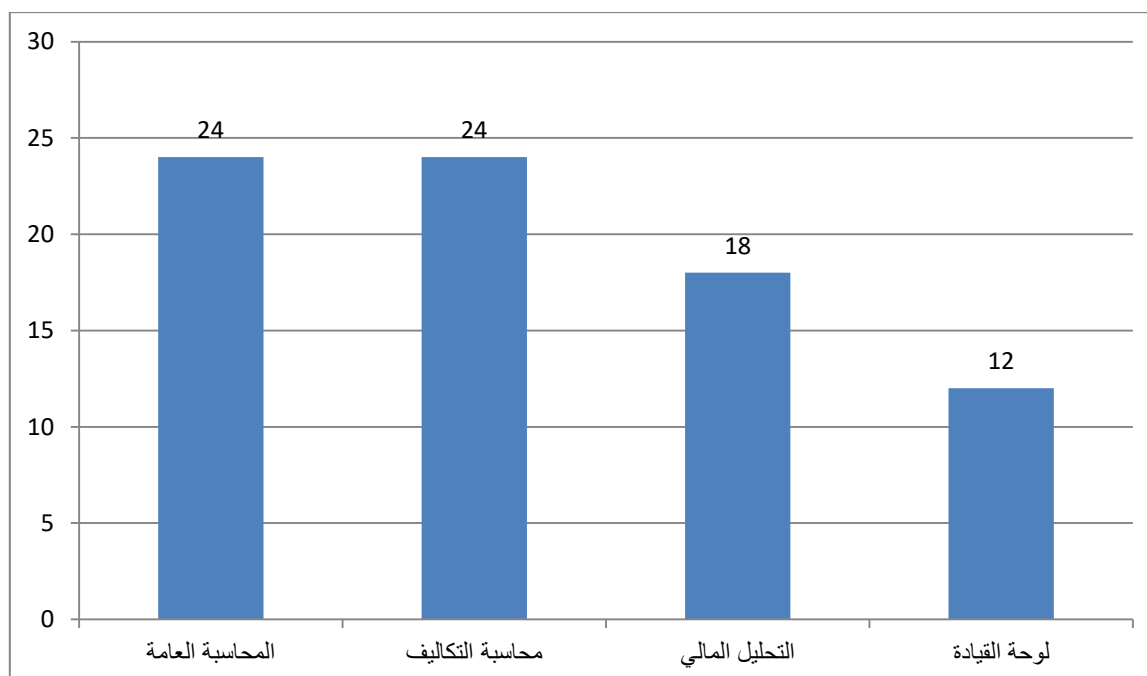
(10)- برأيك، ما هي أدوات مراقبة التسيير الأكثر استخدامًا في مؤسستك؟

الجدول رقم (3-10) أدوات مراقبة التسيير الأكثر استخدامًا

أدوات مراقبة التسيير	التكرار	%
المحاسبة العامة	24	80,0
محاسبة التكاليف	24	80,0
التحليل المالي	18	60,0
لوحة القيادة	12	40,0
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-10) أدوات مراقبة التسيير الأكثر استخدامًا



المصدر : من اعداد الطالب

تستخدم 80% من المؤسسات المستهدفة المحاسبة العامة والتحليلية في المقام الأول ، بينما تستخدم 60% من المؤسسات التحليل المالي في المرتبة الثانية ، وفي النهاية تستخدم 40% من المؤسسات لوحة القيادة في المرتبة الثالثة. هذا يبين بساطة وأهمية طريقة حساب التكاليف.

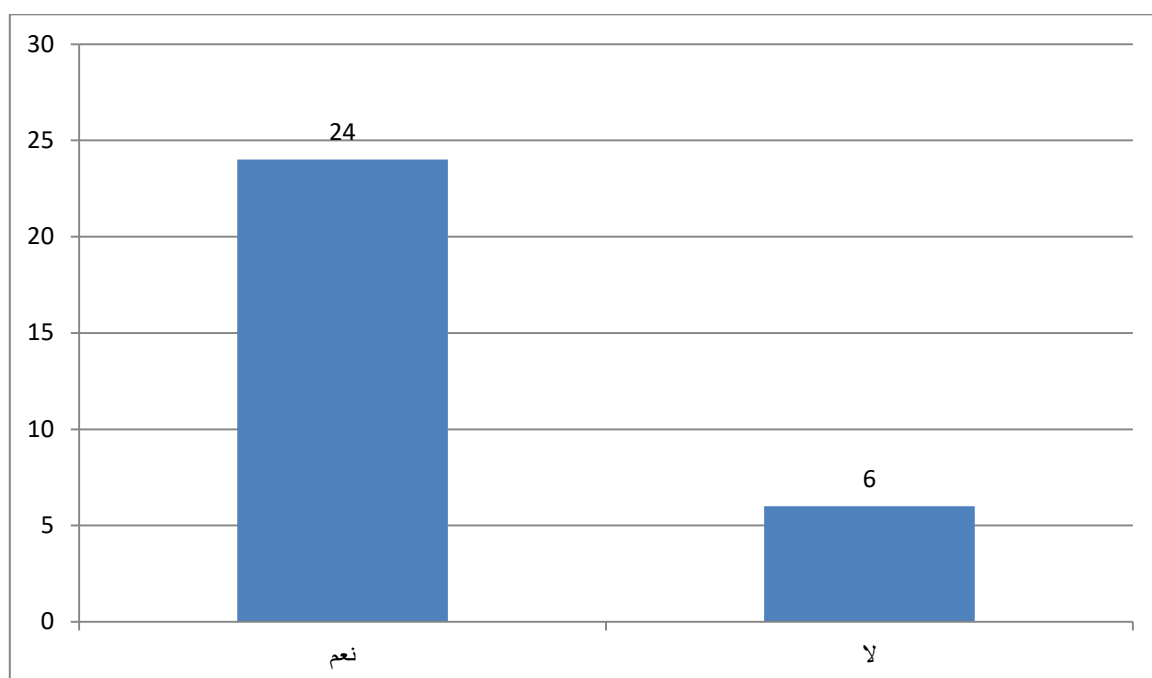
(11)- هل تعتمد مؤسستكم على محاسبة التكاليف ؟

الجدول رقم (3-11) استعمال محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف	التكرار	%
نعم	24	80
لا	6	20
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-11) استعمال محاسبة التكاليف



المصدر : من اعداد الطالب

تتبنى 80% من المؤسسات المستهدفة طريقة حساب التكاليف ، في حين أن 20% من الشركات لا تعتمد على هذه الطريقة. ويرجع ذلك إلى دورها في تقسيم التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وتخصيص جميع التكاليف على المنتجات.

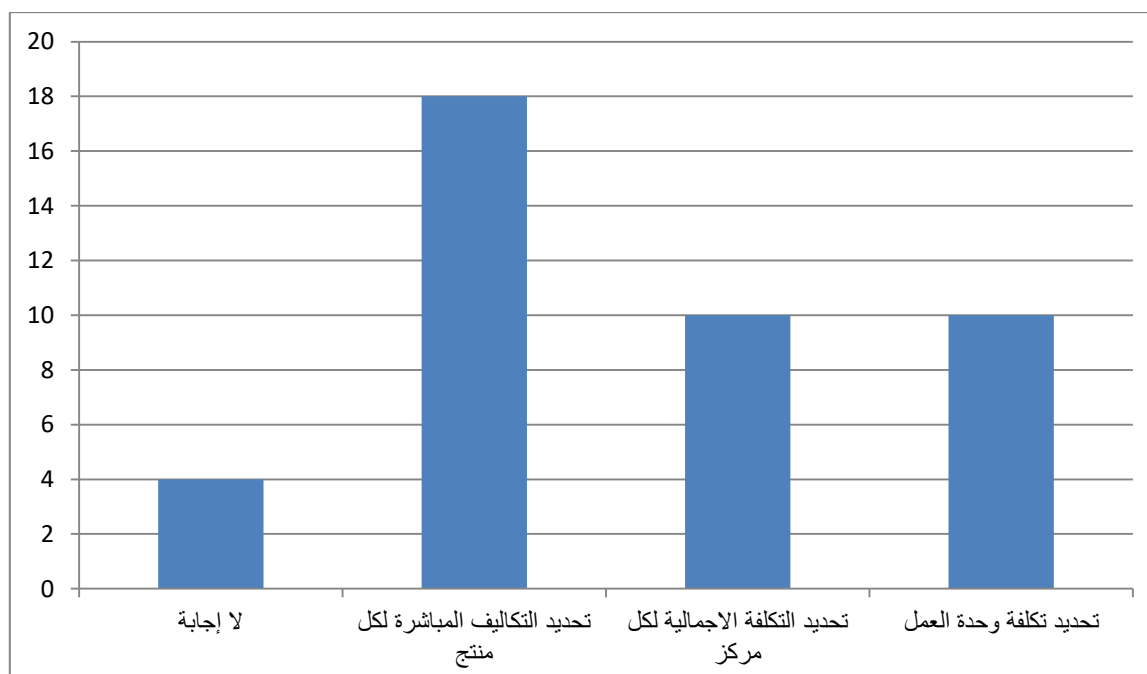
(12)- وفقا لما تراه، على ماذا تستند طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)؟

الجدول رقم (3-12) طريقة التكاليف الكلية

مراكز المسؤولية	التكرار	%
لا إجابة	4	13,3
تحديد التكاليف المباشرة لكل منتج	18	60,0
تحديد التكلفة الإجمالية لكل مركز مسؤولية	10	33,3
تحديد تكلفة وحدة العمل	10	33,3
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-12) طريقة التكاليف الكلية



المصدر : من اعداد الطالب

بالنسبة إلى 60% من المؤسسات المستهدفة ، تعتمد طريقة التكلفة الكلية (الحقيقية) على تحديد التكاليف المباشرة لكل منتج. أما من ناحية أخرى ف 33.3% من المؤسسات تعتمد على طريقة مراكز التحليل على التكلفة الإجمالية لكل مركز تحليل وتحديد تكلفة وحدة العمل .وهذا يدل على اهتمام كل المؤسسات بتحديد التكلفة المباشرة لكل منتج والتكلفة الإجمالية لكل مركز تحليل.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

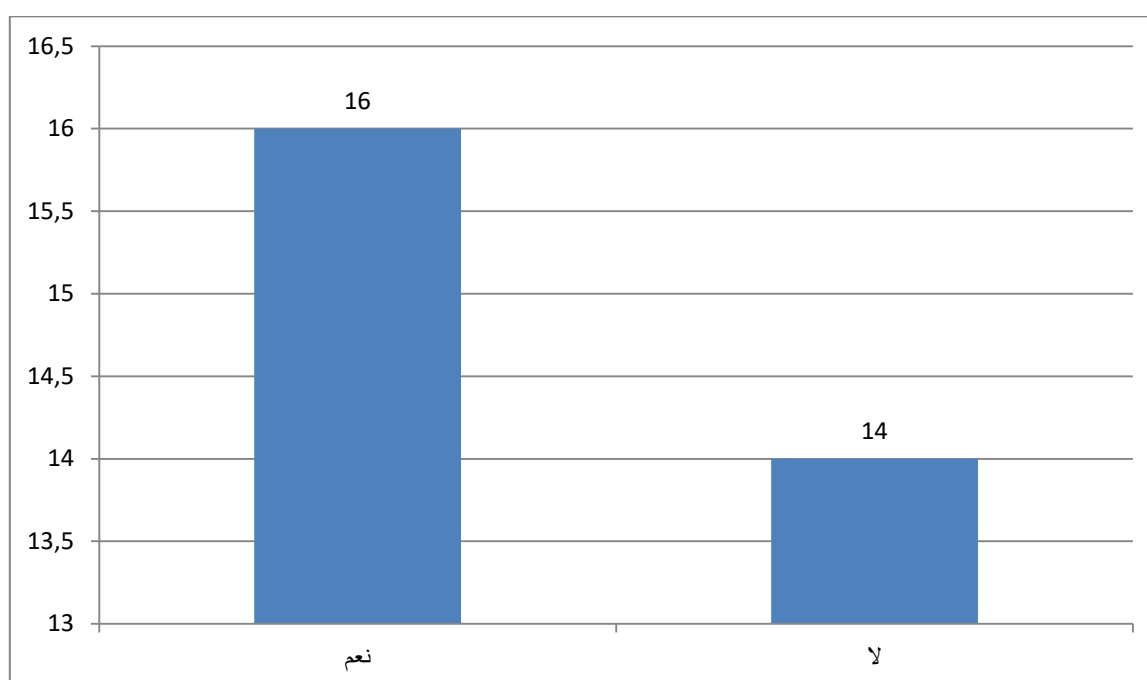
13)- هل تستعمل طريقة التكلفة على أساس نشاط "ABC" أي حساب التكلفة لكل نشاط في مؤسستك؟

الجدول رقم (3-13) استعمال طريقة التكلفة على أساس نشاط

طريقة ABC	التكرار	%
نعم	16	53,33
لا	14	46,67
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-13) استعمال طريقة التكلفة على أساس نشاط



المصدر : من اعداد الطالب

تستخدم 53.3% من المؤسسات المستهدفة طريقة ABC ، في حين لا تستخدمها 46.7%. وقد يفسر ذلك رغبة الشركات في العثور على تتبع مرضي للتدفقات الداخلية بالإضافة إلى الرغبة في إعادة إنشاء علاقة سببية في حساب تكلفة المنتجات.

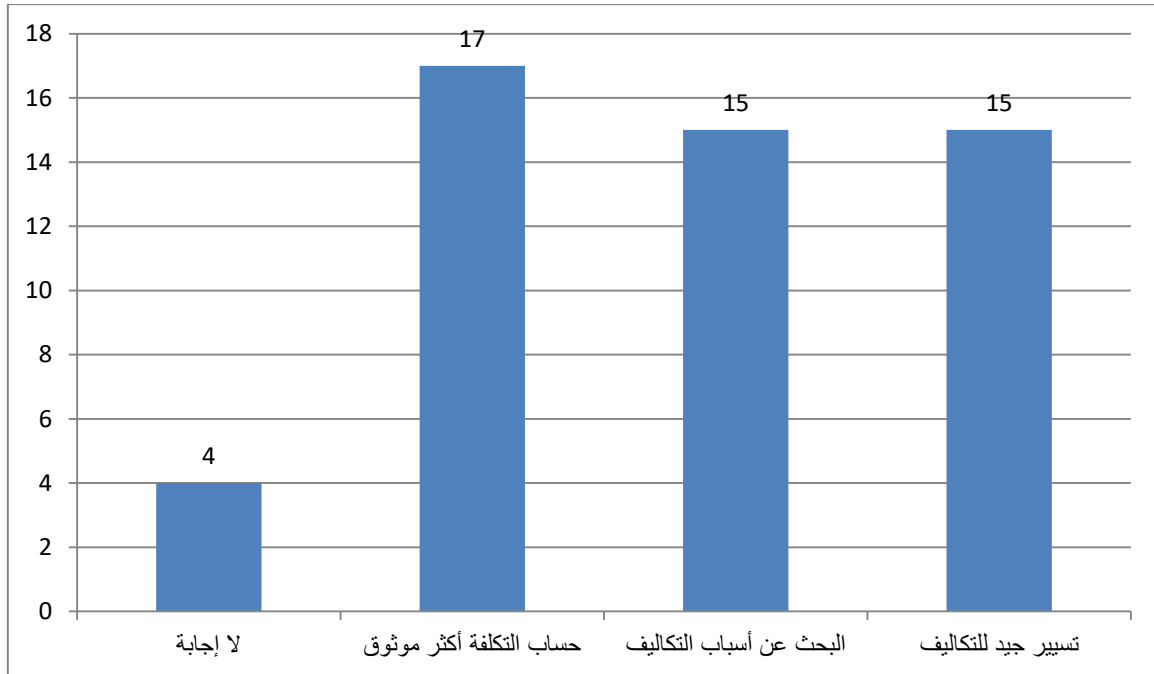
14)- وفقا لك، ما هي أهداف طريقة ABC؟

الجدول رقم (3-14) أهداف طريقة ABC

أهداف طريقة ABC	التكرار	%
لا إجابة	4	13,3
حساب التكلفة أكثر موثوقية	17	56,7
البحث عن أسباب التكاليف	15	50,0
تسيير جيد للتكاليف	15	50,0
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-14) أهداف طريقة ABC



المصدر : من اعداد الطالب

تمارس أغلبية المؤسسات المستهدفة طريقة ABC مستهدفتا في المرتبة الأولى مراقبة جيدة للتكاليف، و في المرتبة الثانية البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف، و في المرتبة الثالثة حساب مختلف التكاليف بطريقة موثوقة.

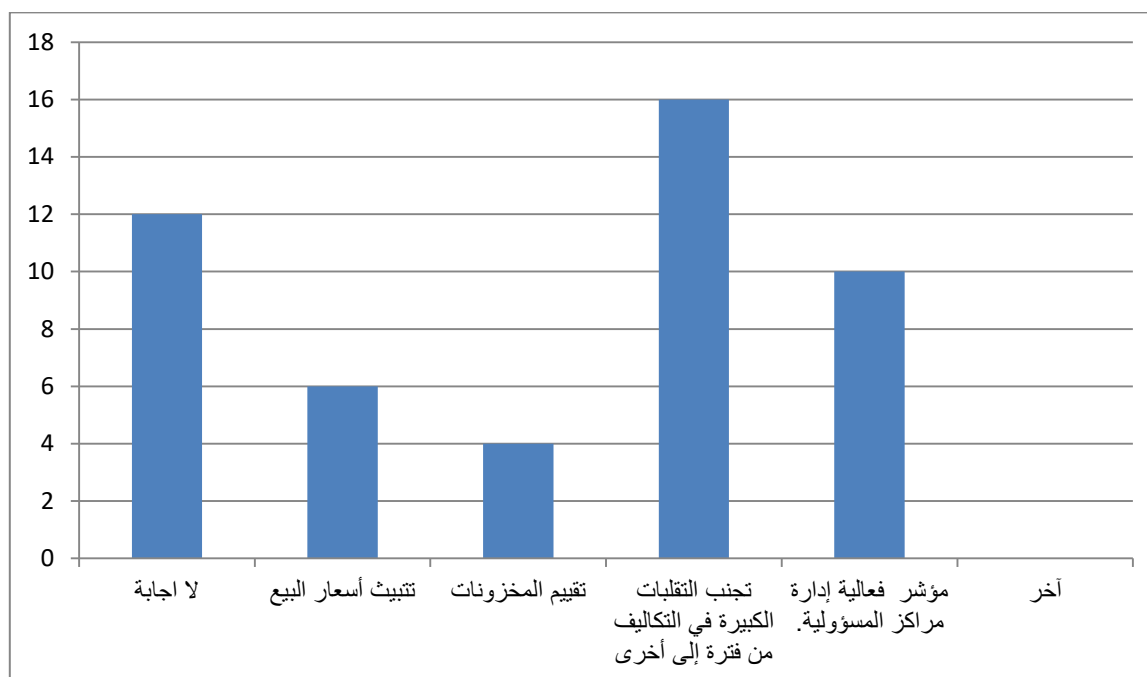
(15)- وفقا لما تراه، ما هي أهداف طريقة التحميل العقلاني؟

الجدول رقم (3-15) أهداف طريقة التحميل العقلاني

أهداف التحميل العقلاني	التكرار	%
لا اجابة	12	40,0
تثبيت أسعار البيع	6	20,0
تقييم المخزونات	4	13,3
تجنب التقلبات الكبيرة في التكاليف من فترة الى أخرى	16	53,3
مؤشر فعالية إدارة مراكز المسؤولية	10	33,3
آخر	1	3,3
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-15) أهداف طريقة التحميل العقلاني



المصدر : من اعداد الطالب

تعتبر معظم المؤسسات المستهدفة طريقة التحميل العقلاني كعنصر لتجنب التقلبات الكبيرة في الأسعار من فترة الى أخرى في المقام الأول و في المرتبة الثانية تعتبر كمؤشر لفعالية إدارة مراكز المسؤولية.

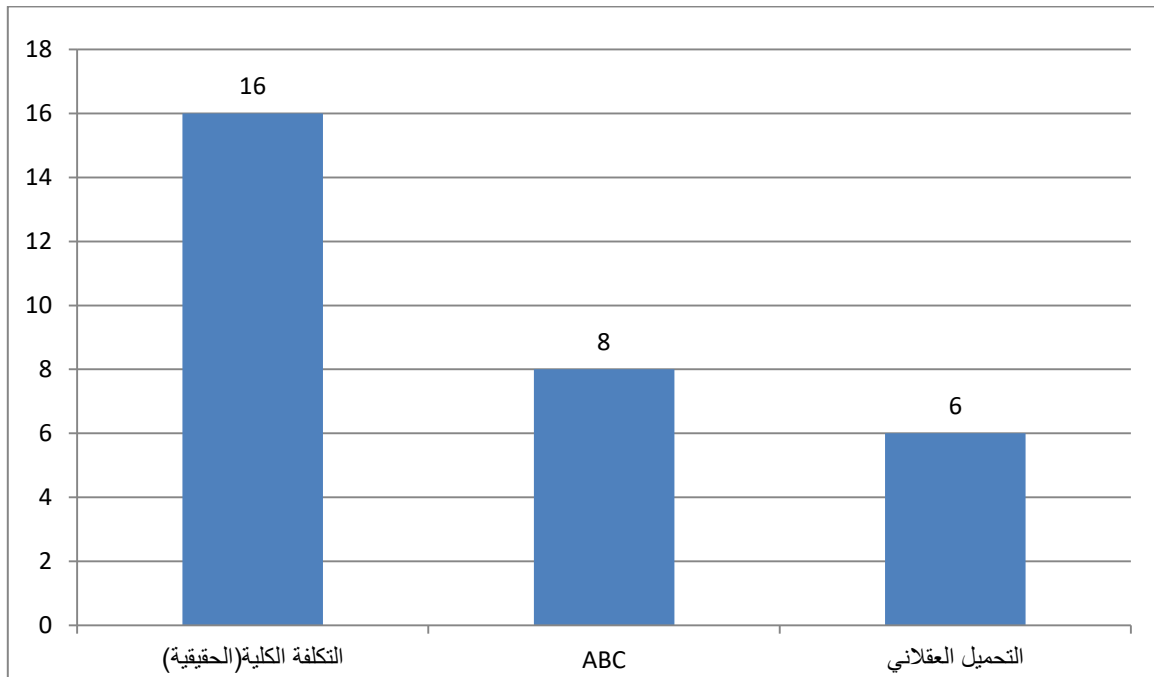
16)- في رأيك، ما هي أفضل طريقة لحساب التكاليف؟

الجدول رقم (3-16) أفضل طريقة لحساب التكاليف

أفضل طريقة	التكرار	%
طريقة التكلفة الكلية (الحقيقية)	16	53,3
طريقة ABC	8	26,7
طريقة التحميل العقلاني	6	20,0
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-16) أفضل طريقة لحساب التكاليف



المصدر : من اعداد الطالب

53.3% من المؤسسات المستهدفة تقول أن طريقة التحليل هي الطريقة الأكثر فعالية لحساب التكاليف. لأنها تركز على التحليل حسب المنتج أو الخدمة ، فإنها تقترح ، عن طريق تقسيم التكاليف المباشرة وغير المباشرة ، توزيع وتخصيص جميع التكاليف على المنتجات.

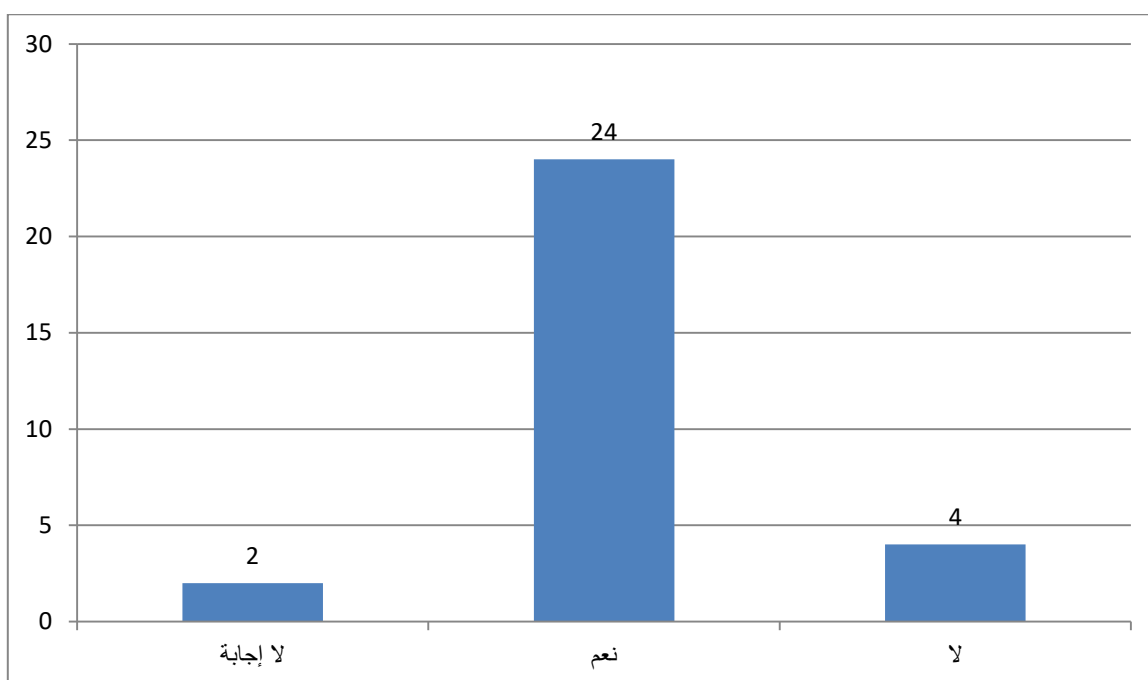
(17)- هل لديك مراكز المسؤولية في المؤسسة؟

الجدول رقم (3-17) مراكز المسؤولية

مراكز المسؤولية	التكرار	%
لا إجابة	2	6,7
نعم	24	80,0
لا	4	13,3
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-17) مراكز المسؤولية



المصدر : من اعداد الطالب

80 % من المؤسسات المستهدفة تؤكد استخدام مراكز المسؤولية. و ذلك بسبب دورها الهام الذي يعتبر عنصر أساسي لحساب أداء التسيير.

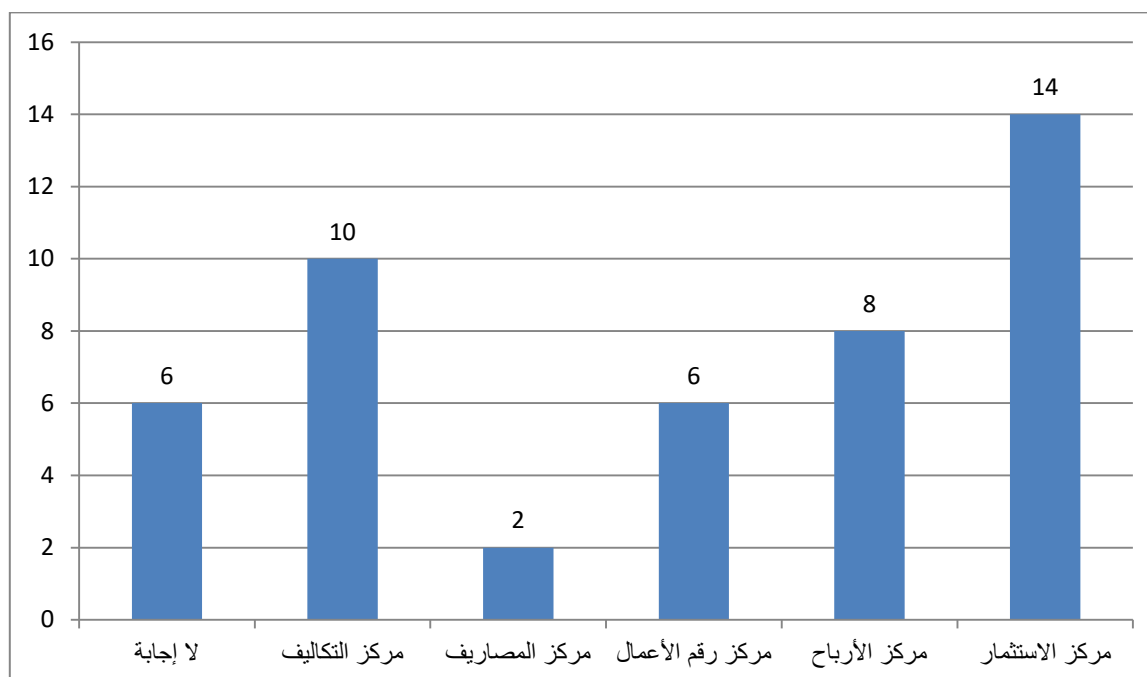
(18)- ما هي أنواع مراكز المسؤولية الموجودة في مؤسستك؟

الجدول رقم (3-18) أنواع مراكز المسؤولية

نوع مركز المسؤولية	التكرار	%
لا إجابة	6	20,0
مركز التكاليف	10	33,3
مركز المصاريف	2	6,7
مركز رقم الأعمال	6	20,0
مركز الأرباح	8	26,7
مركز الاستثمار	14	46,7
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-18) أنواع مراكز المسؤولية



المصدر : من اعداد الطالب

تختار معظم المؤسسات المستهدفة مركز الاستثمار و مركز التكلفة في المقام الأول، وتختار مركز الربح ومركز رقم الأعمال في المرتبة الثانية. أي تبحث المؤسسات عن النتيجة القصوى على المدى الطويل بأقل تكلفة وبأفضل جودة ممكنة.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

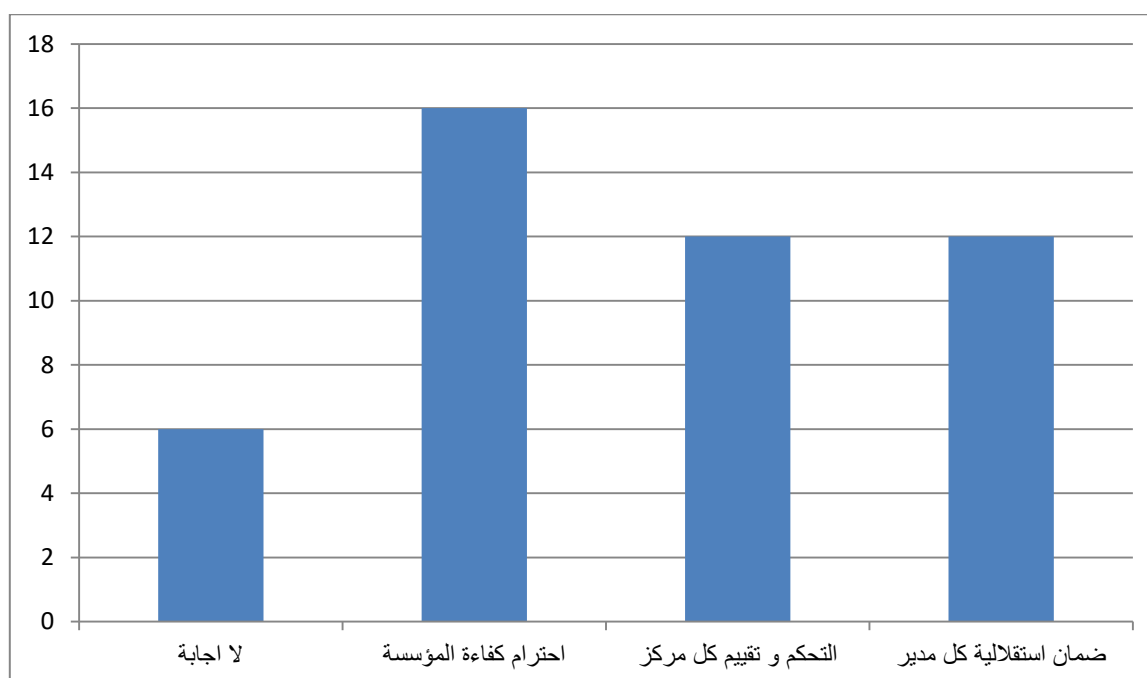
(19)- ما فائدة استعمال طريقة مراقبة التسيير من خلال تنظيم التحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية؟

الجدول رقم (3-19) تنظيم التحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية

تنظيم التحويلات	التكرار	%
لا اجابة	6	20,0
احترام كفاءة المؤسسة	16	53,3
التحكم و تقييم كل مركز	12	40,0
ضمان استقلالية كل مدير	12	40,0

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-19) تنظيم التحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية



المصدر : من اعداد الطالب

بالنسبة إلى 53.3% من المؤسسات المستهدفة ، فإن فائدة مراقبة التسيير من خلال تحديد سعر التحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية تكمن في احترام كفاءة المؤسسة ، حيث أن 40% من المؤسسات تكمن هذه الميزة في إتقان وتقييم كل مركز وضمان استقلالية كل مدير.

يعتبر سعر التحويل هذا وسيلة لرئيس المركز لتوجيه إدارته وأداة لقياس الأداء الاقتصادي للمراكز.

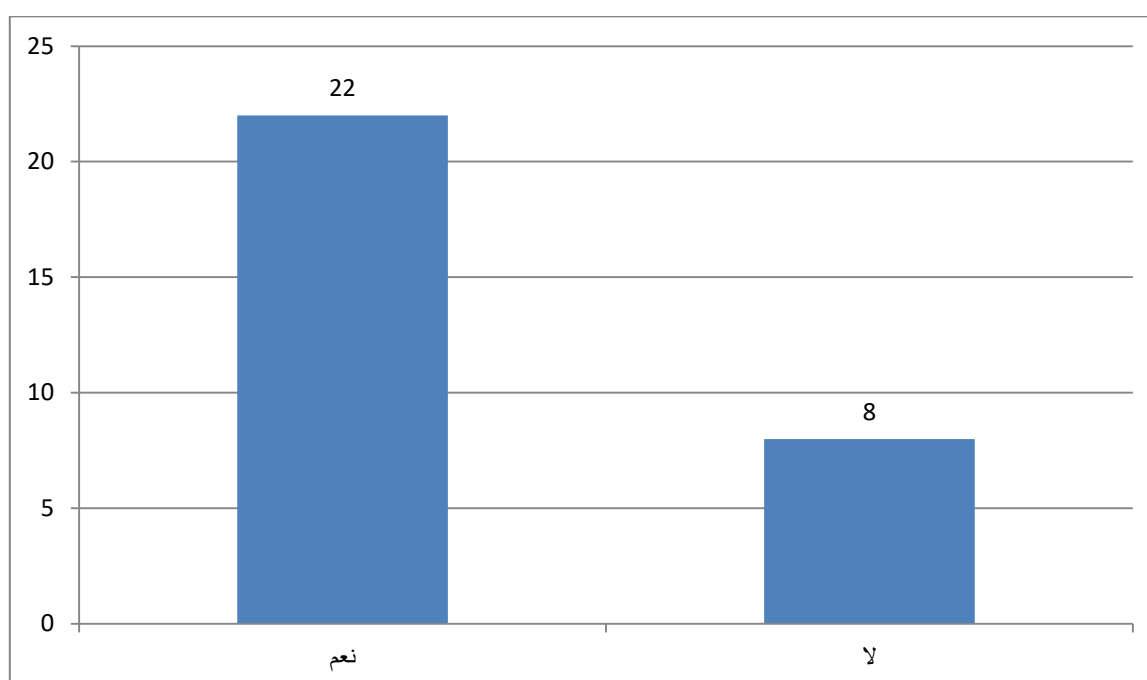
20- هل تستعملون لوحة القيادة في مؤسساتكم؟

الجدول رقم (3-20) استعمال لوحة القيادة

لوحة القيادة	التكرار	%
نعم	22	73,3
لا	8	26,7
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-20) استعمال لوحة القيادة



المصدر : من اعداد الطالب

73.3% من المؤسسات المستهدفة تعلن استخدام لوحة القيادة، لكن 26.7% لا تستخدمها لأنها تشكل أداة رقابة ومقارنة ، وهي أداة للحوار والتواصل . و بالتالي فهي عبارة عن أداة لقيادة أداء المؤسسة.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

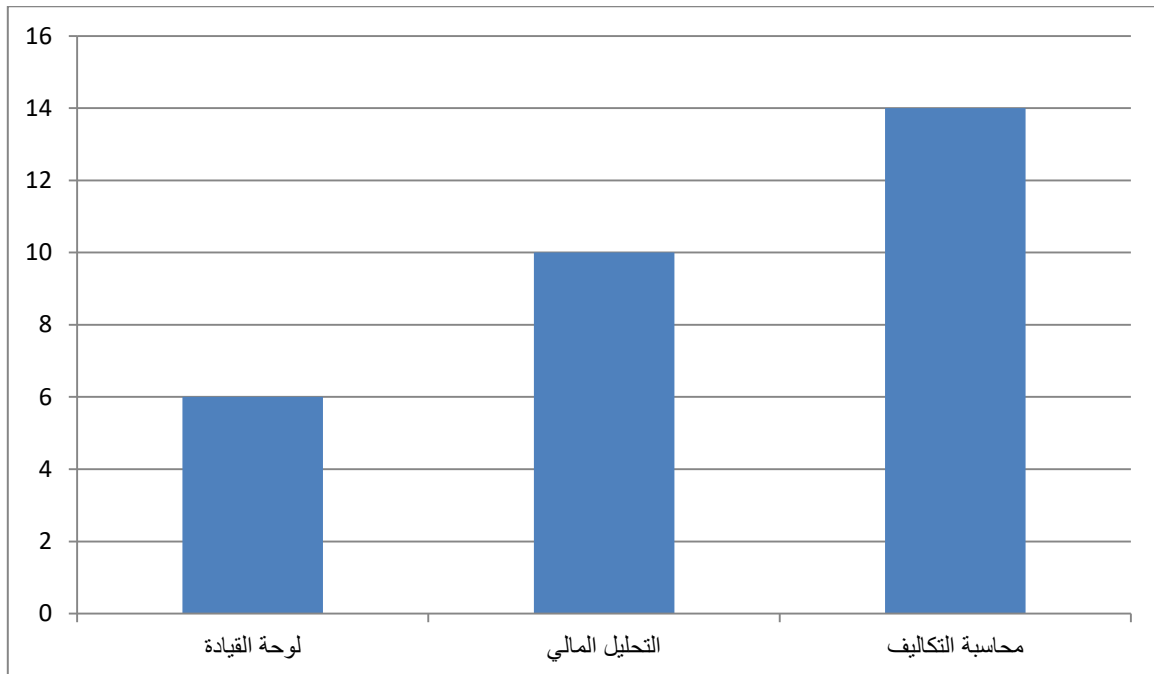
21)- في رأيك ما هي الأداة المناسبة لقيادة الأداء في مؤسستك؟

الشكل رقم (3-21) الأداة المناسبة لقيادة الأداء

الأداة المناسبة	التكرار	%
لوحة القيادة	6	20,0
التحليل المالي	10	33,3
محاسبة التكاليف	14	46,7
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-21) الأداة المناسبة لقيادة الأداء



المصدر : من اعداد الطالب

تقول 46.7% من المؤسسات المستهدفة أن طريقة حساب التكاليف هي أكثر الطرق فعالية لزيادة الأداء لأنها تستجيب بشكل جيد لمشاكل التسيير التي تواجهها المؤسسة أثناء الإنتاج.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

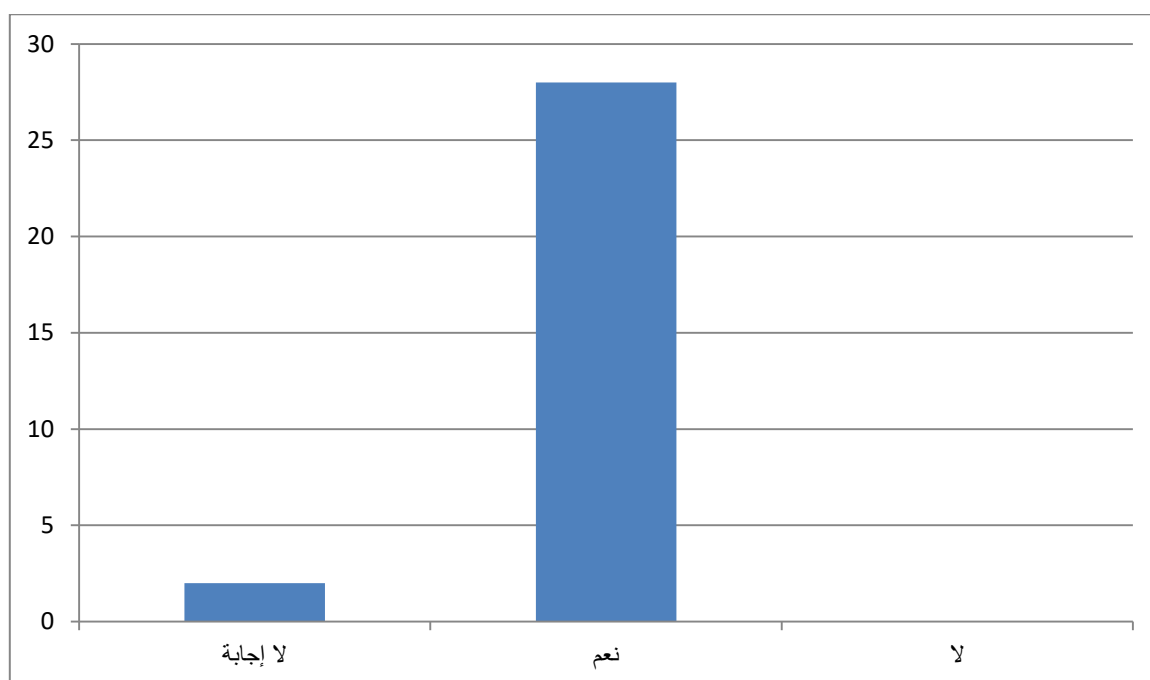
22-) في رأيك، هل الهدف من مراقبة التسيير هو التحكم في أداء المؤسسة؟

الجدول رقم (3-22) التحكم في الأداء بمراقبة التسيير

هدف مراقبة التسيير	التكرار	%
لا إجابة	2	6,7
نعم	28	93,3
لا	0	0,0
المجموع	30	

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-22) التحكم في الأداء بمراقبة التسيير



المصدر : من اعداد الطالب

معظم المؤسسات المستهدفة تعرف أن لمراقبة التسيير أهمية في التحكم في الأداء لأنها تعتبر بمثابة مساعد لقيادة كفاءة وفعالية المؤسسة من خلال المؤشرات والأدوات التي تقترحها.

الفصل الثالث : مراقبة التسيير و تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

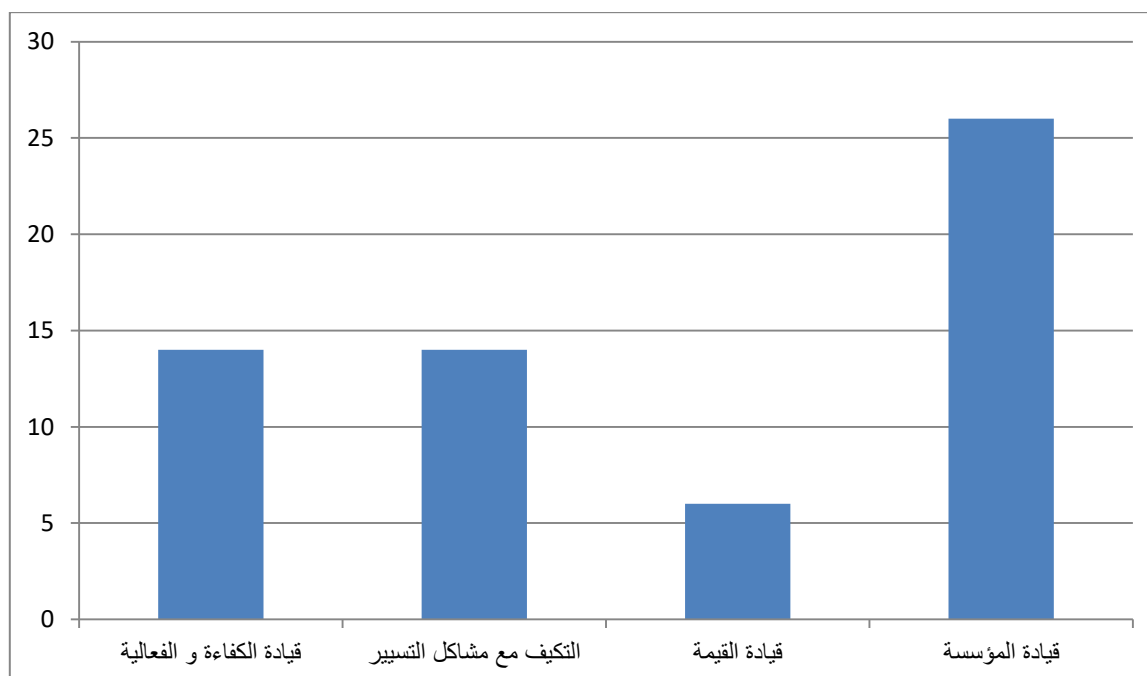
(23)- في رأيك، استجابة مراقبة التسيير لقيادة أداء المؤسسة تتمثل في ماذا؟

الجدول رقم (3-23) استجابة مراقبة التسيير لقيادة أداء المؤسسة

%	التكرار	
46,7	14	قيادة الكفاءة و الفعالية
46,7	14	التكيف مع مشاكل التسيير
20,0	6	قيادة القيمة
86,7	26	قيادة المؤسسة
	30	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب

الشكل رقم (3-23) استجابة مراقبة التسيير لقيادة أداء المؤسسة



المصدر : من اعداد الطالب

تعد إدارة المؤسسة بمثابة استجابة من مراقبة التسيير لقيادة الأداء عند 86.7% من المؤسسات المستهدفة. بالنسبة لـ 46.7% من المؤسسات فإن إجابة مراقبة التسيير لقيادة الأداء تكمن في التحكم في الكفاءة والفعالية والتكيف مع مشاكل التسيير من ناحية أخرى، و 20% فقط من المؤسسات تعتبر قيادة القيمة بمثابة استجابة تقدمها مراقبة التسيير لقيادة أداء المؤسسة.

المطلب الثاني : النتائج الدراسة و التوصيات

أولا : النتائج

من خلال مخرجات الاستبيان التي تم دراستها خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. مراقبة التسيير تعمل على مساعدة المسؤولين و العاملين للتحكم في أدائهم بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكل كفاءة وفعالية ، كما توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ 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 استخدامها لتحقيق الهدف المطلوب.
3. يختلف استعمال ادوات مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب درجة تطور المؤسسة و ثقافة الميسرين و نوع نظام مراقبة التسيير المعتمد عليه.
4. تمسك معظم المؤسسات باستعمال الأدوات التقليدية و المتمثلة أساسا في المحاسبة العامة، وغياب شبه تام للأدوات الحديثة التي تعتبر أكثر فعالية عندما يتعلق الأمر بتحسين أداء المؤسسات.
5. غياب مصلحة خاصة بمراقبة التسيير في جزء كبير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

التوصيات :

1. على مراقب التسيير أن يبذل جهده لإقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف الى التحكم في التسيير و ليس المراقبة،
2. وضع نظام حوافز لتحسين أداء المؤسسات،
3. من الضروري تطوير أدوات الرقابة من خلال الانتقال من الادوات التقليدية و اعطاء الاهتمام للأدوات الحديثة،
4. تفعيل نظام المعلومات الملائم بما يسمح بتصحيح الاختلالات و تجاوز النقائص و التحسين المستمر في المخرجات و العمليات،
5. تكوين الميسرين و مالكي المؤسسات وتوعيتهم بضرورة اعتماد طرق التسيير وأدوات مراقبة التسيير الحديثة، وأن يتولى الإدارة أفراد لهم مؤهلات علمية وعملية، لمواجهة منافسة حادة،
6. من الضروري تطوير نظام مراقبة التسيير بشكل دائم ليساير التطور في حجم المؤسسة حتى لا يصبح عائقا أمام تطورها و تحقيق أهدافها،
7. ضرورة تعاون المؤسسات مع الباحثين الأكاديميين لدراسة المشاكل التي تعاني منها و إيجاد الحلول المناسبة لها.

خاتمة الفصل :

كختام ، فإن معظم المؤسسات لديها نظام مراقبة التسيير بسبب أهميتها في قيادة المنظمة، فإنها تضمن مهمة الرقابة و التنبؤ لذلك فهي أداة للمساعدة في صنع القرار.

فيما يتعلق بمكانتها، فيعتمد الأمر على حجم وحالة المؤسسات، والتي يمكن تمييز حالتين: بالنسبة للشركات الكبيرة، فإن مراقبة التسيير لديها منصب استشاري أو منصب وظيفي. في هذه الحالة، يكون مراقب التسيير هو المسؤول عن تنفيذ تقنيات و أدوات مراقبة التسيير. بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، يكون المدير أو المحاسب هو المسؤول عن متابعة إجراءات مراقبة التسيير.

و في الواقع تقترح مراقبة التسيير مجموعة من المؤشرات والأدوات لتقييم أداء الشركات، ومن بين هذه الأدوات ما يلي : التحليل المالي ، لوحة القيادة وطريقة محاسبة التكاليف.

و بشكل عام، فإن الحلول التي تقدمها مراقبة التسيير للتحكم في أداء المؤسسات تكمن في إدارة فعاليتها وكفاءتها والتكيف مع مشكلات التي تواجهها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تعتبر عملية تحسين الأداء من أهم المهام التي تؤديها الإدارة الحديثة وشغلها الشاغل على مستوى الوظائف، والتي يمكن بواسطتها وضع صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، حيث تم بتحديد الأهداف وتخفيفها عن طريق توجيهه و تنسيق العمل بين العمال، و تخطيط وتنظيم ومراقبة عمليات التنفيذ للتأكد من توجيهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

ومن بين المؤسسات التي تحتاج إلى هذه الإجراءات المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية التي كانت ولا زالت تعاني من تدني في مستويات أدائها، وكذلك للصعوبات التي تخلق تنفيذ أعمالها مما أدى إلى وجود اختلالات و انحرافات، وهذا ما استوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات و تفسيرها من أجل مساعدة المسيرين و المسؤولين على تصحيحها في ضل تفاقم الأوضاع و بالتالي الرفع من مستوى أدائها. حيث جاءت إشكالية البحث بالصيغة التالية: هل تستفيد المؤسسة الاقتصادية في الجزائر من مراقبة التسيير من أجل تحسين أدائها؟

وقد كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وكيفية مساهمته في تحسين أداء المؤسسة.

وقد خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- على الرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير، إلا أن تعاريفهم تتدفق جميعا في أنما مسار دائم للتعديل، يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وهو يسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والتي تساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية و بصورة ملائمة ومنسجمة مع الإستراتيجية المحددة.
- تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين، وتطوير قدراتهم وتعديل إتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد و تحسين أداء المؤسسة ككل.
- يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم، ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي التخطيط، التنفيذ، المتابعة و التحليل و أخيرا تصحيح الانحرافات،
- يسعى نظام مراقبة التسيير إلى الربط بين المستوى الإستراتيجي و المستوى التنفيذي.
- تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات الحديثة ونظم المعلومات الملائمة و تكاملها لخدمة قرارات مختلف الفاعلين في المؤسسة بغية تجنب مخاطر الأداء،

خاتمة عامة

- تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام، لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر و تمنحه الاستقلالية وقدرة على التدخل بصورة أكبر،
- في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على تصميم هذا النظام وذلك باجراء دراسة عامة لمحيط وقطاع نشاط المؤسسة، ثم بعد ذلك يقوم بتشخيص تنظيم المؤسسة، وهذا بالإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومراكز المسؤولية ومدى مساهمة هذه المراكز في التحكم في المتغيرات الأساسية الخاصة بالمؤسسة،
- بعدها وفي المرحلة الموالية يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام مراقبة التسيير والذي يأتي في شكل خطة عمل يتم وضعها ومتابعتها للتعرف على الانحرافات وتصحيحها. يمكن القول أن مفهوم الأداء عند المؤسسة مرتبط أساسا بالاستغلال الأمثل لمختلف الموارد المتاحة لها،
- قصد تحقيق الأهداف التي تتبناها خلال فترة زمنية، فهو يأخذ أبعاد عديدة منها: الفعالية الكفاءة ، ويمكننا من معرفة وضعية المؤسسة بالنسبة إلى منافسيها،
- إن اختلاف آراء الباحثين بشأن إعطاء مفهوم موحد ودقيق الأداء المؤسسة أدى إلى ظهور جوانب عديدة فيه على غرار الأداء الاقتصادي والاجتماعي والتنظيمي وحتى البيئي، غير أنه مهما تعددت وتنوعت أشكال الأداء إلا أنها تشكل مجتمعة نظرة كلية تمس مختلف جوانب المؤسسة.
- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات و منها:
- محاسبة التكاليف حيث تعمل على دراسة العلاقة بين التكاليف والإيرادات الخاصة بكل منتج، فهي تساعد في تحديد مستويات الإنتاج،
- الموازنات التقديرية و تتعلق بتحضير ووضع الموازنات و مراقبتها بتحديد الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة
- التحليل المالي باعتباره عملية منظمة لمعالجة البيانات المالية المتاحة عن المؤسسة، للحصول على معلومات تستعمل في تشخيص الحالة المالية لها وتحليلها لفترة زمنية معينة من أجل اقتراح إجراءات فيما يتعلق بالمردودية، التمويل الاستثمار،... تساعد على تحسين الحالة المالية للمؤسسة
- تسمح لوحات القيادة بتقديم المعلومات الأساسية ذات الطبيعة المالية وغير المالية بصورة ملخصة بشكل يسهل عملية استعمالها في اتخاذ القرارات الملائمة بسرعة و في الأوقات المناسبة، كما تعمل على توضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمة أهدافها حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات البلوغها.

خاتمة عامة

- كما نجد أن هناك أدوات تعمل على تحسين أداء المؤسسة ككل وهذا لمواجهة المنافسة الشديدة وبصفة خاصة على المستوى الخارجي وهو ما يهدف إليه كل من البنشمركينغ و إعادة الهندسة.

و بالتالي يمكن اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات ووسائل تسمح بتخطيط الأداءات و كذلك متابعتها والحكم عليها بعد تنفيذها.

أما في يخص دراسة الحالة فتمكنا بالخروج من النتائج التالية:

- عدم معرفة جزء كبير من المسؤولين والعاملين بدور وهدف مراقبة التسيير،
- عدم إشراكهم في عملية التخطيط ووضع الأهداف والتعريف بها و بأهميتها،
- ضعف نظام التحفيز.

وبعد الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات والتوسع وتصحيح بعضها الآخر كما هو :

الفرضية الأولى: نظام مراقبة التسيير هو مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، ويسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والتي تساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة و منسجمة مع الإستراتيجية المحددة،

الفرضية الثانية: تعمل أدوات مراقبة التسيير على تحسين أداء المؤسسات من خلال التطبيق السليم لها، وذلك بتوضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمتها إلى أهداف وهذا خلق ديناميكية في المؤسسة و تعبئة كل الفاعلين وتحفيزهم من أجل بلوغ الأهداف المحددة،

الفرضية الثالثة: تستفيد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من مراقبة التسيير حيث تساهم هذه الأخيرة وضع مخططات نشاطاتها و تنفيذها و مراقبتها، وذلك بالعمل على التطبيق السليم لهذه الأدوات والاستفادة منها، إلا أن ذلك مازال هامشيا و يعود أساسا إلى عدم إحاطة العاملين بهذه الأدوات و بالطرق و بالكيفيات التي تتم بها مراقبة التسيير.

خاتمة عامة

نتائج الدراسة

من خلال اختبار فرضيات الدراسة توصلنا الى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي :

1. مراقبة التسيير عملية تهدف البحث عن الأخطاء في عملية التسيير و تصحيحها و اجتناب تراكمها من أجل تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية
2. يعتمد حسن تسيير المؤسسات على حسن تطبيق أدوات مراقبة التسيير
3. صعوبة إعداد مراقبة تسيير فعالة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظرا لاعتماد معظم هذه الأخيرة على الأدوات الكلاسيكية و اهمالها للأدوات الحديثة.

اقتراحات البحث

من خلال النتائج المتوصل اليها نقترح التوصيات التالية :

1. تصحيح المفاهيم حول نظام مراقبة التسيير كونه يساعد على تحقيق الأهداف و ليس عملية تفتيش
2. تجميع أدوات مراقبة التسيير و جعلها متكاملة من أجل الوفاء بالغرض الموضوعة من أجله
3. النظر الى مراقبة التسيير على أنها عملية دورية مستمرة تتطلب المتابعة و التجديد
4. التركيز على تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

آفاق البحث

حاولنا في هذه الدراسة التطرق الى واقع مراقبة التسيير و أثرها على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و كانت النتيجة أن المؤسسات لا زالت تستعمل أدوات مراقبة التسيير التقليدية و لا تستخدم أدوات مراقبة التسيير الحديثة ، ونظرا لتشعب الموضوع فكل باحث يتناولوه من زاوية مختلفة مما ييقي المجال مفتوح لمعالجة جوانب أخرى منه.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

- المراجع باللغة العربية

1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000
2. أمين عبد العزيز حسن، إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة 2001
3. آيت زيان، قرينو حسين، هندسة وتصميم النظم العامة وإدارة الأعمال في المؤسسات الجزائرية، الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي بخميس مليانة، ديسمبر 2006
4. توفيق مُجّد عبد الحسين، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977
5. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع عمان، 2000
6. خضير كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، اثرء للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2008
7. خليل مُجّد حسن الشماع: مبادئ الادارة مع التركيز على ادارة الأعمال، اثرء للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، ط5، 2007
8. رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999
9. سيد الهواري، مدخل إلى الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1996
10. فركوس مُجّد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
11. مُجّد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشاملة الكتب الجامعي الحادث، ط01، الاسكندرية، 2017
12. مُجّد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، ط2، عمان، الأردن، 1994
13. مُجّد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز العريقة، عمان، 2008
14. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1990

قائمة المصادر و المراجع

15. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي (الجزء الأول) ، الجزائر، 1990
- المراجع الأجنبية
16. Armand Dayan & coordonnateurs, Manuel de Gestion, Vol 01, Ellipses, 2ème édition, Paris, 2004
16. Armand Dayan, manuel de gestion, édition Ellipes, volume1, Paris, 1999
17. Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000
18. Bouselier, contrôle de gestion, 2eme Edition, Vuibert, Paris, 2001
19. C.ALAZARDC et SEPARIS , le controle de gestion manuel et application, 3 Se Edition, DLNOD, paris, 1996.p.15
20. Claude alazar, Sabine 5cpari, Centrale de gesticita, 5 elnae ditiana Durati, Paris, 2001
21. J.R Sulzer, comment construire le tableau de bord « les objets et les méthodes d'élaboration », édition Dunod,Paris, 1975
22. Laurant Ravignon et autres, gestion par activités, la méthode ABC/ABM, 5ème édition, les éditions d'Organisations, Paris, 2001
23. M. Gervais, contrôle de gestion, édition Economica, Paris, 1997
24. Michel GERVAIS, .contral de gestion , 7eme Edition,ECONOMICA, 2000

25. Michel Rouach et Gérard Nauleau, le contrôle de gestion bancaire et financier
-Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, Le contrôle de gestion dans les administrations de l'état, éléments méthodologie, France, juin 2002, Fiche 19
26. MICHEL ROUCH & Gerad Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, Reuve Banque 4eme Edition ;2002
27. Norbert GUEDJ et collaborateurs, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, les éditions d'organistion , 2ème Edition, Paris, 1996
28. Norbert Guedj, le contrôle de gestion, édition d'Organisation, Paris, 1995
29. P. Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, 2ème édition, Vouibert, Paris, 2001
30. P.L Bescos et autres, contrôle de gestion et management, 4ème édition, édition, Montchrestien, Paris, 1997
31. Patrick Pigét , comptabilité analytique, 3eme édition Economica, Paris, 2001
32. Philipe Denerripon, gestion par activity based management, expert comptable, édition SD, Paris
33. Robert Ccamp, le Benchmarking, les éditions d'Organisations, Paris, 1989

قائمة المصادر و المراجع

34. Xavier Bouin , François Xavier Simon, François xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2000

- مذكرات ماجستير و أطروحات الدكتوراه

35. صفاء لشهب، نظام مرافقة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، 2006

36. مُجدّ حسين احمد حسن، الرقابة الداخلية كأداة لتقييم الأداء رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلوان . كلية التجارة و إدارة الأعمال . 1981

37. ديانة الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإشارة العامة في القطر العربي السوري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 1996

- الملتقيات

38. آيت زيان، قرينو حسين، هندسة وتصميم النظم العامة وإدارة الأعمال في المؤسسات الجزائرية، الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي بخميس مليانة، ديسمبر 2006

- مواقع الانترنت

39. www.infotechaccountants.com

قائمة الأشكال

- الشكل رقم (1-1) تابعة مراقبة التسيير للمدير المالي.....26
- الشكل رقم (2-1) الاتصال على هيئة أسنان المشط.....27
- الشكل (3-1) تابعة مراقب التسيير للمدير العام.....27
- الشكل رقم (4-1) القوى التنافسية الخمس لقطاع النشاط.....30
- الشكل رقم (1-2) العناصر المكونة للتكاليف المباشرة و غير المباشرة.....38
- الشكل (2-2) مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة.....53
- الشكل (4-2) التسيير على أساس الأنشطة حسب تصور **CAM-I**.....56
- الشكل (6-2) الشكل العام للوحة قيادة مركز مسؤولية.....62
- الشكل (6-2) لوحة القيادة تعكس الإستراتيجية.....65
- الشكل (1-3) اجابة السؤال عن معرفة مراقبة التسيير.....78
- الشكل رقم (2-3) أهمية مراقبة التسيير.....79
- الشكل رقم (3-3) وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.....80
- الشكل رقم (4-3) مهام مراقبة التسيير.....81
- الشكل رقم (5-3) منفذ تقنيات مراقبة التسيير.....82
- الشكل رقم (6-3) تابعة مراقبة التسيير.....83
- الشكل رقم (7-3) وجود علاقة بين مراقبة التسيير والأقسام المختلفة.....84
- الشكل رقم (8-3) مفهوم الأداء.....85
- الشكل رقم (9-3) تحقق أداء جيد.....86
- الشكل رقم (10-3) أدوات مراقبة التسيير الأكثر استخدامًا.....87
- الشكل رقم (11-3) استعمال محاسبة التكاليف.....88
- الشكل رقم (12-3) طريقة التكاليف الكلية.....89

قائمة الأشكال

- الشكل رقم (3-13) استعمال طريقة التكلفة على أساس نشاط.....90
- الشكل رقم (3-14) أهداف طريقة ABC.....91
- الشكل رقم (3-15) أهداف طريقة التحميل العقلاني.....92
- الشكل رقم (3-16) أفضل طريقة لحساب التكاليف.....93
- الشكل رقم (3-17) مراكز المسؤولية.....94
- الشكل رقم (3-18) أنواع مراكز المسؤولية.....95
- الشكل رقم (3-19) تنظيم التحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية.....96
- الشكل رقم (3-20) استعمال لوحة القيادة.....97
- الشكل رقم (3-21) الأداة المناسبة لقيادة الأداء.....98
- الشكل رقم (3-22) التحكم في الأداء بمراقبة التسيير.....99
- الشكل رقم (3-23) استجابة مراقبة التسيير لقيادة أداء المؤسسة.....100

قائمة الجداول

- الجدول رقم (1-1) مراقبة التسيير آلية للتنسيق و التنشيط آلية لتنسيق القرار.....12
- الجدول رقم (2-1) أنواع وخصائص مراكز المسؤولية في المؤسسة.....14
- الجدول رقم (3-1) اجابة السؤال عن معرفة مراقبة التسيير.....78
- الجدول رقم (3-2) أهمية مراقبة التسيير.....79
- الجدول رقم (3-3) وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.....80
- الجدول رقم (3-4) مهام مراقبة التسيير.....81
- الجدول رقم (3-5) منفذ تقنيات مراقبة التسيير.....82
- الجدول رقم (3-6) تابعة مراقبة التسيير.....83
- الجدول رقم (3-7) وجود علاقة بين مراقبة التسيير والأقسام المختلفة.....84
- الجدول رقم (3-8) مفهوم الأداء.....85
- الجدول رقم (3-9) تحقق أداء جيد.....86
- الجدول رقم (3-10) أدوات مراقبة التسيير الأكثر استخدامًا.....87
- الجدول رقم (3-11) استعمال محاسبة التكاليف.....88
- الجدول رقم (3-12) طريقة التكاليف الكلية.....89
- الجدول رقم (3-13) استعمال طريقة التكلفة على أساس نشاط.....90
- الجدول رقم (3-14) أهداف طريقة ABC.....91
- الجدول رقم (3-15) أهداف طريقة التحميل العقلاني.....92
- الجدول رقم (3-16) أفضل طريقة لحساب التكاليف.....93
- الجدول رقم (3-17) مراكز المسؤولية.....94
- الجدول رقم (3-18) أنواع مراكز المسؤولية.....95

قائمة الجداول

- الجدول رقم (3-19) تنظيم التحويلات الداخلية بين مراكز المسؤولية.....96
- الجدول رقم (3-20) استعمال لوحة القيادة.....97
- الشكل رقم (3-21) الأداة المناسبة لقيادة الأداء.....98
- الجدول رقم (3-22) التحكم في الأداء بمراقبة التسيير.....99
- الجدول رقم (3-23) استجابة مراقبة التسيير لقيادة أداء المؤسسة.....100

Questionnaire :

1) - Avez-vous déjà entendu par le contrôle de gestion ?

.....

.....

2) - Pensez vous que le contrôle de gestion est nécessaire pour une organisation ?

.....

.....

3) - disposez-vous d'un service de contrôle de gestion au sein de votre organisation ?

.....

.....

4) - D'après vous quels sont les tâches assurées par le contrôle de gestion ?

.....

.....

.....

5) - Qui exécute les techniques de contrôle de gestion ?

.....

.....

6) - Quel est la place de contrôle de gestion au sein de votre organisation ?

.....

.....

7) - Est-ce qu'il existe une relation entre le contrôle de gestion et les différents services dans votre organisation ?

.....

.....

8) - Avez-vous déjà entendu par la notion de la performance ?

.....

.....

9) - D'après vous la performance de votre organisation est obtenue quand ?

.....

.....

.....

.....

10) - D'après vous quels sont les outils de contrôle de gestion les plus utilisés au sein de votre organisation?

.....

.....

.....

.....

11) - Adoptez vous la méthode de comptabilité analytique ?

.....

.....

12) - D'après vous la méthode de centre d'analyse se base sur ?

.....

.....

.....

.....

13) - Pratiquez vous une méthode de coût à base d'activité "ABC" c'est à dire le calcul de coût de revient pour chaque activité?

.....

.....

14) - D'après vous la méthode "ABC" a pour objectif ?

.....

.....

.....

.....

15) - D'après vous la méthode d'imputation rationnelle a pour objectif?

.....

.....

.....

.....

16) - D'après vous quel est la méthode la plus efficace pour le calcul des coûts?

.....

.....

.....

.....

17) - Disposez-vous des centres de responsabilité au sein de votre organisation?

.....

.....

18) - Quels sont les types de centre de responsabilité dans votre organisation?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

19) – Qu'est ce que le contrôle de gestion en organisant des cessions internes entre centres de responsabilité permet?

.....

.....

.....

.....

20) - Elaborez-vous un tableau de bord au sein de votre organisation?

.....

.....

21) - D'après vous l'objectif du contrôle de gestion est la maîtrise de la performance de l'organisation?

.....

.....

22) - D'après vous l'objectif du contrôle de gestion est la maîtrise de la performance de l'organisation?

.....

.....

23) - D'après vous les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'organisation existent dans?

.....

.....

.....

.....

.....