



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة
دراسة حالة: مؤسسة Sonelgaz لتوزيع الكهرباء والغاز - مستغانم-

من إعداد الطالب :

بن يمينة محمد

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		د.أستاذ محاضر "ب"	مستغانم
مقررا	غلاي نسيمه	د.أستاذة محاضرة "ب"	مستغانم
مناقشا		د.أستاذ محاضر "ب"	مستغانم

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى أغلى وأعز الناس إلى قلبي في هذا الكون ، إلى منبع العطاء إلى أمي
الحبيبة أطال الله في عمرها ، وإلى من غرس في الأخلاق الحميدة أبي الحنون رحمه الله برحمته الواسعة
واسكنه فسيح جناته ، وإلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه وإلى جميع العائلة الكبيرة كبيرا وصغيرا وإلى
جميع الأصدقاء والصديقات الدين ساندوني في إتمام هذا البحث وإلى كل من ساهم معي من قريب أو
بعيد وإلى كل من يعرفني، كان الله في عونكم كما كنتم في عوني، وفي الأخير لكم مني جزيل الشكر
والعرفان والثناء لي.

محمد

الخاتمة:

في إطار سعيينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمراقبة التسيير، والتركيز على النقاط التي تركز عليها لتحسين أداء المؤسسة، والتي بإمكاننا إحداث أثر فعال في المؤسسة ومحاولة منا دراسة هذا المجال، وهذا بالتعرف على الإطار العام لأساسيات الأداء وتبيين مختلف العناصر التي يعتمد عليها عمل نظام مراقبة التسيير، وكذا كيفية فعالية هذا النظام في تحسين أداء المؤسسة، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان " ما هو دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة "، والتي ركزت على جانبين نظري و ميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرافقة لها.

وتظهر أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة بالأداء، وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة، حيث تعمل على مد الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير، قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بسير المؤسسة، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء داخل المؤسسة.

اختبار صحة الفرضيات:

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز ومن خلال الدراسة والتحليل لهذه الآراء نستنتج ما يلي:

الفرضية الأولى: الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية و كفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية. من خلال تناولنا في الفصل الأول من هذا البحث والذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الأول، وهي: ماهية الأداء، تقييم و تحسين الأداء ؟ ولقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- على ضوء ما ورد في الدراسة يمكن القول أن الأداء مفهوم يختلف باختلاف الجهة المحددة له، و كما له عدة أنواع تتحدد بتحديد معيار التقسيم.

- تتمثل عملية تقييم الأداء في تقييم أنشطتها في ضوء ما توصلت إليه نتائج في نهاية فترة من الزمن وتهدف للتحقق من بلوغ أهدافها المخططة و المحددة مسبقا من جهة وقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المالية المتاحة من جهة أخرى.

- تعتمد المؤسسة في عملية التقييم أداءها على معايير تاريخية أي الاعتماد على أداء المؤسسة للسنوات السابقة، فهي تعطي الاتجاه العام والكشف عن مواضع القوة و الضعف وذلك لتحسين كفاءة الإدارة.

- يتحقق الأداء بالمؤسسة ببلوغ الأهداف بأقل التكاليف وهذا يعني أن الأداء بالنسبة للمؤسسة هو التوفيق بين الكفاءة والفعالية.

من خلال الاستنتاجات السابقة تبين أن الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير في المؤسسة الاقتصادية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: إن مراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى الأداء من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم.

ضمن تحليلنا للفصل الثاني المتعلق بالمحاولة للإجابة على السؤال الفرعي الثالث وهو: كيف تساهم مراقبة التسيير في تحسن أداء المؤسسة ولقد توصلنا إلى الاستنتاجات التالية:

- تسمح مراقبة التسيير بتصحيح التأثيرات والانحرافات في قياس الأداء، ووضع التقديرات التي يراعى فيها القدرة على الإنجاز.

- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها وأخذ إجراءات التحسين.

- تساهم في الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.

- الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.

- تقييم الأداء وتحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات.

- معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

- ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة.

وبناء على الاستنتاجات السابقة تبين لنا أن مراقبة التسيير تعمل على اكتشاف الانحرافات المرتبطة بالأداء

وتصحيحها في وقتها المحدد كما تعمل على تقييم الأداء لإبراز نقاط القوة والضعف والتحكم النسبي في العوامل

التي تؤثر على الأداء بالتخفيض من حدة تأثيرها وبالتالي يمكن تأكيد صحة الفرضية الثالثة.

التوصيات:

- ضرورة استخدام و اعتماد المعايير القطاعية في عملية تقييم الأداء فالمعايير التاريخية تقليدية ساكنة ليس لها

علاقة بالمتغيرات البيئية و المنافسة لأنها تعتمد على بيانات تاريخية لا تناسب الظروف الحالية للمؤسسة.

- تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيلين في حل المشاكل

المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية وهو الدور الأساسي لمراقبة التسيير، وتقديم النصح لهم فيما يخص القرارات

الواجب اتخاذها.

- إعداد وتصميم نظام للمحاسبة التحليلية لتحديد تكلفة المنتجات وحساب الانحرافات المرتبطة بالكميات

والسعر.

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة بحيث يجب إدراجها تحت الإدارة العامة ضمن الهيكل التنظيمي بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها والتغذية العكسية لتمكينها من تأدية مهامها والمتمثلة في التوجيه والاستشارة وهو ما يساعد على تحقيق الأهداف.

آفاق البحث:

- مساهمة مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات الاستثمارية
- لوحة القيادة ودورها في مراقبة التسيير.
- واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية

نقهيذ:

تقوم إدارة تحسين أداء العمل بإزالة جميع العقبات والإرتباكات الموجودة والتي تنشأ في العمل كما تساعد على التخلص من أي مشاكل تعليق سير العمل وذلك باستخدام كافة الطرق والوسائل من تسهيلات وتجهيزات واتصالات حديثة متطورة معتمدة في ذلك على استخدام تقنية المعلومات الحديثة ومن الضروري أيضا وجود الموارد البشرية الملتزمة تجاه المؤسسة يبذل جهوداتهم لتحسين أداء المؤسسة.

ومن أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز و إعطاء المفاهيم الأساسية لأداء المؤسسة وذلك

بالتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول : مدخل حول أداء المؤسسة

المبحث الثاني : مدخل حول تقييم أداء المؤسسة

المبحث الثالث: عوامل استمرارية و تحسين الأداء

المبحث الأول: مدخل حول أداء المؤسسة

إن الأداء عملية مهمة جدا لجميع المؤسسات باختلاف أشكالها التنظيمية ونشاطاتها لأنه يعطي صورة واقعية عن الوضع الحالي للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الأداء

من التعاريف المهمة للأداء والتي يأخذ بها الكثير من الباحثين وهي كالتالي:¹

التعريف 1:

يشير الأداء إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، ويعكس الكيفية التي يحقق أو يشيع بها الفرد متطلبات الوظيفة، هنا تؤكد صاحبة التعريف على ضرورة التمييز بين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد، فمثلا الطالب فيبذل جهدا كبيرا في الاستعداد للامتحان، ولكن قد يحصل على درجات منخفضة وفي مثل هذه الحالة يكون الجهد المبذول عالي بينما الأداء منخفض.²

التعريف 2:

يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها ولذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل المرغوب في إيجاد لها واقعها فعليا والتي تربط بين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها.³

التعريف 3:

¹ الدرة عبد الباري إبراهيم، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات (المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، القاهرة، مصر، سنة 2003، ص 15.

² رأوية حسن، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، إسكندرية، مصر، سنة 2000، ص 215.

³ توفيق محمد عبر محسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر، سنة 2004، ص 03.

يُعرف الأداء على أنه القيام بأعباء الوظيفة من مسؤوليات وواجبات وفقاً للمعدل المفروض أدائه من العامل الكفاء، ذلك المعدل الذي يمكن معرفته من خلال تحليل الأداء، أي من خلال دراسة كمية العمل والوقت المستغرق وإنشاء علاقة عادلة بينهما.¹

التعريف 4:

الأداء هو فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة التي تظهر في وقت من الزمن.²

يعتمد الأداء المتفوق لمنظمات الأعمال على الموجودات الملموسة وغير الملموسة³، حيث ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والإقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية.⁴

المطلب الثاني: أهداف الأداء

يتطلب نظام الموازنات التخطيطية الفعال أن تقوم إدارة المنظمة ببناء أهداف أداء لكل قطاع من قطاعات المنظمة، وتقوم الإدارة العليا بالإفصاح عن أهداف الأداء لمديري القطاعات في المنظمة من خلال الموازنات التخطيطية الدورية لتلك القطاعات، ويطلق على مثل هذا النظام إصطلاح نظام موازنات الأداء⁵، ويتم التنسيق بين أهداف الأداء لكل قطاع بصورة يمكن معها تحقيق الأهداف الشاملة للمنظمة إذ التزم كل قطاع بتنفيذ أهداف الأداء المحددة له، بحيث أنه إذا تم تحقيق الأهداف المحددة لكل قطاع على حدى فإن النتيجة النهائية أو محطة ذلك تتمثل في تحقيق الأهداف الشاملة للمنظمة.⁶

¹ أحمد زكي بدوي، معجم المصطلحات الإجتماعية، مكتبة لبنان، بيروت، سنة 1992، ص 310.

² بن حمود يوسف، التخطيط الإستراتيجي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين أداء الأفراد (مجمع تربية دواجن الغرب)، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة جامعية 2010، ص 77.

³ سلطان كرما يلي ترجمة بتصرف هيثم علي حجازي، إدارة المعرفة، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص 121.

⁴ توفيق محمد عبر محسن، نفس المرجع أعلاه، سنة 2004، ص 3.

⁵ عبد المقصود ديبان و آخرون، المحاسبة و تكنولوجيا المعلومات (نظام المعلومات المحاسبية و تطبيقها على الحاسب)، جامعة إسكندرية، مصر، سنة 2003، ص 38.

⁶ عبد المقصود ديبان، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، إسكندرية، مصر، سنة 1997، ص 59.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

يجب أن يأخذ المسؤولين في اعتبارهم عند تقييم الأداء لمنظمة ما تشغيل عوامل قد تؤثر في الأداء ومن

بين تلك العوامل ما يلي:

1 -الإختلاف الملحوظ في حجم العمل قد يؤثر في الأداء: فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج

إلى موارد لكل وحدة عمل أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل.

2 -وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج: إن سبب النقص في العمل المتاح "وقت

الإنتظار" لدى العاملين إنخفاضاً في معدل الإنتاج، وعلى النقيض فإن كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن

أن تسبب تعجلاً ومعدلاً أعلى للإنتاج مثل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائماً ويتولد عنه

إنخفاض في نوعية المنتج النهائي.

3 -التحسينات التنظيمية والإجرائية ذات أثر مباشر على الأداء: يتوقف معدل الإنتاج على عوامل عدة منها

ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية فالتعديل التنظيمي مثلاً الذي يغير من تدفق وتتابع العمل عادة ما

يترتب عليه تغيراً في معدل الإنجاز ويمكنه العملية اليدوية ترتب ارتفاعاً واضحاً في معدل الإنتاج وبالمثل فإن

اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.

4 -الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب التوطن الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية: قد تتباين

معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى ولو أدى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة من

ذلك مثل في عملية ينطوي على حصر وتسجيل الأفراد الداخلين والمغادرين لدولة ما حيث هؤلاء الأفراد

قابلون للعد قد يتباين معدل الحصر والتسجيل بحسب ما إذا كان الحصر يتم في الموانئ البحرية أو الجوية أو

فقط العبور على الحدود البرية ، فدرجة التفطيش المطلوبة عند كل موطن من هذه المواطن وإنتظام تدفق حركة

الدخول والمغادرة واختلاف اللغات المستخدمة عند كل موطن... إلخ كلها كتغيرات تؤثر على معدل الإنتاج.

5 -نوعية وحدة العمل التام قد تقضى إلى معدلات مختلفة للإنتاج: معدلات الأداء كمية بطبيعتها وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء.¹

إن الهدف الأساسي الذي تسعى إليه كل المؤسسات والمنظمات على اختلاف مستوياتها وإمكاناتها هو تحقيق جميع الأهداف التي قامت من أجلها هذه المؤسسة وبمعدلات عالية من الفعالية والكفاءة في العمل وذلك بتوفير الجو الملائم للعمال الذي يحفزهم على أداء تلك الأعمال بفعالية أكبر.

المبحث الثاني : مدخل حول تقييم أداء المؤسسة

تعتبر عملي تقييم الأداء من العمليات الهامة على جميع مستويات المنظمة ابتداء من الإدارة العليا وانتهاء بالعاملين في أقسام وحدات الإنتاج، وهي عملية لاحقة لعملية إتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي والإقتصادي للمنظمة في تاريخ معين.

المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء

ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها لاحقة لعملية إتخاذ القرارات ، الغرض منها فحص المركز المالي والإقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية. بل أن بعض الباحثين الذين استخدموا أسلوب الأهداف والمؤشرات في تقييم الأداء إعتبروا أن كمالية التقييم ترتبط بنهاية السنة المالية، وليست عملية حركية ومستمرة ومصاحبة لتدفق الأنشطة مما يؤدي إلى اعتبار أن الهدف من تقييم الأداء يقترب أيضا من الهدف الخاص باستخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية.

¹ توفيق محمد عبر محسن ، نفس المرجع السابق ، سنة 2003-2004 ، ص،7.

يعتبر تقييم الأداء عن تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وهي سنة مالية في العادة... بحثا من العوامل المؤثرة في النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي أسباب الأخطاء مستقبلا.

ويرى البعض أن المقصود من تقييم الأداء ما يلي:

- تحديد إلى أي مدى إستطاعت الإدارة تحقيق المهام المحددة لها.
- معرفة أسباب الإنحرافات عن مقياس الأداء المحددة.
- إقتراح أساليب معالجة النواحي الخارجة عن نطاق تحكم الإدارة.
- وضع الحوافز لتحسين الأداء.
- وضع أسس للمقارنة بين مختلف الأنشطة في الوحدة الاقتصادية.

كما يرى البعض الآخر أن المقصود من تقييم الأداء ما يلي:

- تحديد أهداف المشروع ووحداته الوظيفية ووضع كل فرد فيه.
 - تحديد المستويات المقبولة لتحقيق الأهداف أو بمعنى آخر معايير الأداء.
 - إختيار النظام الذي يتم استخدامه لقياس الأداء وتطبيقه.
 - مقارنة نتائج قياس الأداء بالمعايير السابق تحديدها.
 - تحديد الاختلافات الجوهرية بين النتائج الفعلية المحددة لها بهدف تطور مراحل العمل أو المعايير.¹
- ويعرف كذلك بأنه تقييم الأداء الاقتصادي على مستوى الوحدة الإنتاجية الصناعية بهدف معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة لتلك الوحدة الصناعية وكيفية استخدام الموارد وحساب المنافع والتكاليف وآثار ذلك على المشروع نفسه وأثره على إستراتيجية الإقتصاد القومي.²

¹ توفيق محمد عبد محسن، نفس المرجع السابق، سنة 2004، ص3.

² حميد الجميلي ، تقييم الأداء الصناعي ، جمعية الإقتصاديين العراقيين ، بغداد ، سنة 1999، ص4.

وقد يهدف التقييم إلى دراسة الأهداف المرسومة وتلك المتحققة فعلا وإيجاد الإنحرافات بينها ووضع الحلول لتصحيح هذه الإنحرافات ، أو هو أداء يستخدم للتعرف على نشاط المشروع الصناعي مستهدفا قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقا بغية التعرف على الإنحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الإنحرافات¹ وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو محقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة سنة عادة.²

ولكن في أوسع وأشمل تعريف لتقييم الأداء على مستوى الإقتصاد عموما والقطاعات الإقتصادية هو متابعة تنفيذ القطاعات الإقتصادية أو الإقتصاد ككل للأهداف المحددة مسبقا وبيان الإنحرافات الحاصلة وأسبابها واقتراح الحلول المناسبة والسريعة لها.³

كما نظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها تمثل الحلقة الأخيرة في سلسلة العملية الإدارية، فطبقا لأحد الكتاب:

تبدأ العملية الإدارية عادة وبغض النظر عن المستوى الذي تمارس عليه أو التنظيم الإقتصادي للمجتمع بتحديد الأهداف المرجو تحقيقها نتيجة إستغلال الموارد المتاحة للوحدة الإدارية ؛ ثم توضع خطة أو برنامج زمني محدد المعالم يرمي إلى تحقيق الأهداف الموضوعه ، ويتم إجراء تنظيم للوحدة الإدارية ومواردها لتنفيذ الخطة الموضوعه ويصحب التنفيذ للخطة عملية الرقابة على التنفيذ بهدف تحديد إنحرافات النتائج الفعلية مما حددته الخطة والأهداف من نتائج متوقعة ؛ وتقود عملية الرقابة على التنفيذ إلى المرحلة الأخيرة في هذا التسلسل للعملية الإدارية وهي مرحلة تقييم الأداء.

¹ عقيل الجاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات الجدوى الإقتصادي والفنية وتقييم جدوى الأداء ، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع شفا بدران ، عمان، الطبعة الأولى ، سنة 1999، ص.7.

² طلعت عبد الملك ، تقييم الأداء الإقتصادي (المعهد القومي للإدارة العليا) ، القاهرة، سنة 1996، ص 25.

³ صلاح الدين حسن السيسي، مؤشرات تقييم الأداء في المنشآت الصناعية، القاهرة، الطبعة الأولى، سنة 1998، ص13.

ونظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها جزء من عملية الرقابة وقد عبر عن هذا الإتجاه

على النحو التالي:

الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد ، وأن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم إتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة إنحرافها ، أو لتأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات المرغوبة أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها الأداء تختص أساسا بوظيفتين:

الأولى: معالجة دفع الأنشطة في الإتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الإنحراف.

الثانية: تصحيح مسارات الأنشطة وهذا هو تقييم الأداء.

تقييم الأداء هو عملية إتخاذ قرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة من قبل.

مما سبق يمكن القول أنه لا يوجد إتفاق بين معظم الكتاب حول مفهوم محدد لتقييم الأداء فكل مفهوم

يرتبط بالغرض منه ولأغراض هذه الدراسة يمكننا أن نستخلص التعريف التالي من مجموع المفاهيم السابقة.¹

تقييم الأداء يعني الحكم على كفاءة الوحدة الإنتاجية بمقارنة فعاليات التنفيذ في نهاية فترة معينة بما كان ينبغي

تحقيقه من أهداف، ومن ثم إستخراج الإنحرافات الناشئة تمهيدا لتشخيص مصادر القوة والضعف في مجالات

العمل، ليتسنى عندها إقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة لتلافي نواحي الخلل في أداء تلك الوحدة وتنمية وتطوير

فاعلية أوجه النشاطات الأخرى الناجحة في أدائها.²

¹ توفيق محمد عبد محسن، نفس المرجع السابق، سنة 2004، ص4.

² عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات إطار نظري و تطبيقي، دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، سنة 1999، ص 191.

المطلب الثاني : فوائد تقييم الأداء

تعتبر معدلات الأداء من وجهة نظر الرقابة الإدارية مفيدة في إظهار فاعلية العمليات وإلقاء الأضواء

على مواطن المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي ومن ذلك:

1 -الإستخدام غير السليم للأفراد: حيث ينشأ لبتراكم الوظيفي من جراء الإنخفاض التدريجي في عب العمل إلى

أن يكون العاملون في مجموعهم في مستوى عددي مناسب لكنهم غير موزعين بشكل بحفظ العلاقة بين

العمل والعاملين.

2 -التوزيع غير السليم للعمل : حيث يزيد العبء على بعض الوحدات التنظيمية بينما البعض الآخر تحمل

بالقليل من عبء العمل.

3 -الإجراءات غير الملائمة: توجد بعض الإجراءات المعقدة والتي لا ينمك تصحيحها إلا من خلال تقييم

الأداء.

4 -التشغيل غير الكافي للمعدات: حيث لا تستخدم المعدات المستعملة بكفاءة أو أن تكون تلك المعدات في

حالة متدهورة.

كما يلخص البعض فوائد تقييم الأداء في النقاط التالية:

- يعتبر تقييم الأداء أهم الركائز التي تبنى عليها المراقبة والضبط.

- يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة.

- كما يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الإستثمارات أو عند

إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات، تغيير المنتجات، غزو أسواق جديدة...إلخ.

- يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على

مستوى الدولة.

- كما يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

المطلب الثالث: مجالات تقييم الأداء

تتكون أي مؤسسة من عدة أنشطة أو مجالات تعمل مجتمعة على تحقيق الهدف العام، فضلاً عن أن لكل منها أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم فإن معرفة مدى تقدمها إلى ما ترمي إليه يتطلب منها ذلك تقييماً للمستوى الذي حققته، كما أن كفاءة وفعالية الأداء الكلي للمؤسسة هو محصلة لكفاءة وفاعلية مختلفة تلك المجالات أو الأنشطة فيها، وعلى اعتبار أن هذه الأخيرة تتربط وتتكامل مع بعضها البعض فإن أداء أي مجال يؤثر بالضرورة على أداء المجالات الأخرى، ولغرض حساب مستوى الأداء الذي حققته تلك الأنشطة وكذا الوقوف على مستوى التطور في أي جانب أو مجال من مجالاتها فإن ذلك يتطلب توفر مجموعة من المعايير تحكم عملية التقييم تلك، كما أن هذه الأخيرة تحدها الأهداف العامة والتي تم صياغتها في إطار عملية لتخطيط الاستراتيجية ليتم ترجمتها إلى أهداف العمليات وذلك بمختلف المراكز بالمؤسسة سواء كانت مراكز الإنتاج (سليبي أو خدمي) أو مراكز مع الأخذ بعين الاعتبار عاملي الكفاءة والفعالية التي يتضمن عليها كل مركز.

ولقد ذهب العديد من الباحثين والكتاب إلى أن هناك جوانب أساسية في التنظيم إذ ما حددت لها

معايير للتقييم فأنها تسهم في تحقيق الأداء المطلوب منها، وفيما يلي عرض لبعض من تلك الجوانب¹

1 - الإنتاج: إذ يعتبر الإنتاج من بين المجالات التي يتم استخدام معايير التقييم فيها والتي تعمل على قياس كمية

الإنتاج مقارنة بتكلفة عوامله كالعامل، رأس المال، الموارد والآلات سواء كانت مجتمعة أو كل منها على

انفراد، كما وتتم عملية مقارنة بين الإنتاج الفعلي والإنتاج المخطط له أو الإنتاج بالطاقة المتاحة أو الإنتاج في

السنوات السابقة وما إلى ذلك.

¹ مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 61.

- 2 - التكاليف: ذلك لغرض قياس التكاليف الفعلية مقارنة بالتكاليف المخطط لها أو بالتكاليف المعيارية أو بتكاليف سنوات سابقة ويتمثيلها من المؤسسات الاقتصادية المشابهة المحلية منها أو الإقليمية، مما يتطلب ذلك توفر تقارير وبيانات واضحة أمام إدارة المؤسسة توضح الانحرافات الموجودة لغرض تصحيحها والنتائج الإيجابية لأجل تدعيمها وتعزيزها وكذا التوسع بها.
- 3 - الإدارة: إذ تبين معايير تقييم الأداء المؤسسة الاقتصادية مدى كفاءة إدارتها في أداء المسؤوليات الموكلة لها بنجاح، كنجاحتها في تنفيذ الموازنات التخطيطية، حسن إدارة واستغلال الأموال وكذا الموارد المتوفرة لديها وكذا التنفيذ الجيد للعمليات والمخططات المرسومة.
- 4 - القوى العاملة: إذ تستخدم المعايير هنا للتعرف على إنتاجية العامل الواحد وكذا التطور الحاصل فيها مع مرور الزمن ولى معرفة مدى تأثير كل من الإصابات، الإجازات، الغيابات، الانقطاعات، والنزاعات العمالية عليها.
- 5 - المركز المالي: تعتبر المعايير في المجال من أفضل الوسائل التي يكشف من خلالها على الوضع المالي للمؤسسة، إذ تعتمد إلى تبيان كفاءة المؤسسات في استخدام رأس مالها وكذا الموجدات الثابتة والمتداولة لديها كم وتهدف إلى إيضاح مدى الاستفادة من التسهيلات الائتمانية والقروض التي تحصل عليها ومعدل كلفة التمويل وتحليل الأرباح وطريقة توزيعها والإحتياطات التي بنتها المؤسسة لمواجهة حالات الطوارئ والظروف غير الاعتيادية وما إلى ذلك.
- 6 - الموازنات التخطيطية: إن توفر معايير الأداء يساعد على وضع الموازنات التخطيطية للمؤسسات إذ يكون باستطاعتهم رسم الخطط والسياسات الإنتاجية والأجرية والسعرية والتسويقية... الخ في ضوء مسار المعايير والنتائج التقويمية التي تغطيها.¹

¹ فلاح حسن الحسني، إدارة المشرعات الصغيرة، مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 313.

كما وقد يتعدى تقييم الأداء إلى منتجات وإنتاجية المؤسسة وكذا المركز السوقي إذ تقوم المؤسسة بتقييم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها مستقبلا.

7 - الإنتاجية: تتمثل العلاقة بين مخرجات المؤسسة من سلع وخدمات وبين مدخلاتها، كما يعتبر الإنتاجية مقياسا لمدى استخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقت متاحة لها وبما يكفل تحقيقا للأهداف المنشودة.

8 - المركز السوقي: يمثل الحصة السوقية للمؤسسة والتي تشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة مع حجم أعمال المنتج أو السلعة على مستوى السوق وعادة ما تقارن بأقوى المنافسين في السوق هذا ولا يعني أن تقييم الأداء يتوقف عند هذا الحد من المجالات بل يتعداها إلى مجالات أخرى، إذ أن هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويرجع ذلك التعدد والتباين في المجالات التي تشتمل عليها العملية الأدائية إلى الأهمية النسبية لكل مجال وإلى مدة مساهمته في تطوير المؤسسة، ويعني ذلك أن تحديد معايير تقييم الأداء لا يقتصر على المجالات السابقة إنما يتعداها إلى مجالات أخرى كمجال الخدمة و البحث والتطوير والمسؤولية الاجتماعية، إذ يتضمن المجال الأول على معايير متنوعة ومتعددة في قياس جودة الخدمة والتي تختلف من نشاط إلى آخر تبعا لاختلاف نوعها، وينصب اهتمام تلك المعايير حول كمية ونوعية الخدمة، الزمن المستغرق في تقديمها، المنفعة المتحققة منها مقابل تكلفتها، مدى توفر تغطية عكسية من المستفيدين وذلك لتحسين نوعها، أما مجال البحث وتطور فان المؤسسة ومن أجل الانتفاع به فهي تعمل على تشجيع وتنمية الإبداعات فيها. وذلك بما يتوافق وتوجهاتها المستقبلية، لذلك فهي تعتمد على وضع معايير لقياس ذلك كعدد البحوث المنجزة خلال فترة زمنية معينة إمكانية تطبيقها واقعا وعدد البحوث التي طبقت منها فعليا والعائد على الاستثمار في البحوث والتطوير وفيما يخص المسؤولية الاجتماعية كمجال من المجالات التي يمكن أن تشتمل عليها العملية الأدائية فانه من الصعب في اغلب الأحيان قياس مدى تحقيق

أهداف المؤسسة المتعلقة به نظرا إلى قياس إسهاماتها في حماية المجتمع الذي تتواجد فيه لا يمكن قياسها قياسا كميًا كتحقيق أدائها في مجال مكافحة تلوث البيئة والمشاركة والمساهمة في الأنشطة المجتمعية كالثقافة، تحمّل المنطقة، الاستقرار الوظيفي للعاملين ومدى تطبيق القوانين الحكومية ولطالما أن هذه الأعمال بالإضافة إلى أعمال أخرى لا يمكن قياسها كميًا فان الحكم على أدائها يكون بالنتائج المتحصّل من سياستها العامة وما تقدمه من نشاطات ذات مصلحة عامة كإشباع حاجات و رغبات أفراد المجتمع، وخلق فرص للعمل لهم وتنمية خبراتهم الإدارية و الفنية وكذا زيادة الدخل القومي، رفع مستوى المعيشة للأفراد وتحقيق مستوى أفضل من الرفاهية لهم، كما وأن هذه السياسة تقيم و تقدر على أساس المبالغ التي تنفقها سنويا بالمقارنة مع ما أنفقته.

مؤسسات مماثلة لها تعمل في نفس المجال، أو على أساس الشكاوي و المخالفات التي لحقت بها مقارنة مع غيرها من المؤسسات المشيلة في السوق خلال فترة معينة.¹

ولغرض أحكام المؤسسة لعمليات تقييم أدائها و الرقابة عليه فإنها تلجأ إلى استخدام معايير أو مؤشرات معينة في قياسه، وتمثل هذه الأخيرة وسائل عملية تقاس بها كفاءة الأداء المؤسسي وفعاليته وعلى اعتبار أنها تمثل بيانات مكتوبة تصف كيف يمكن تأدية العمل بشكل جيد² فهي تعمل على اكتشاف الانحرافات و تحليل أسبابها و من ثم العمل على تعزيز الايجابيات و تصحيح الانحرافات وبذلك ضمان استمرارية العمل المؤسسي.³

¹ علي عباس، الرقابة الادارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العالمية، الطبعة الأولى، 2000، ص46.

² زكي محمود هاشم، اساسيات الادارة، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص371.

³ مجيد الكرنجي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص27.

المبحث الثالث: عوامل استمرارية و تحسين الأداء

تنشأ جميع المؤسسات في بداية الأمر وهي تعمل في طياتها أفاق و طموحات نحو المستقبل، إذ تعمل جاهدة بكل ما توفر لها من وسائل و إمكانيات في سبيل ضمان بقاءها، استمرارها وتطورها وكذا تحقيق ما تريد الوصول إليه لكن الذي تواجهه تلك المؤسسات وخاصة حاليا نظرا لما يميزه من حركات متفاعلة مع محيطها الملبيء بالتهديدات، الفرص المفاجآت، الغموض في بعض الأحيان، و لذلك وجب عليها التفكير في أساليب جديدة توجه إمكانيات و موارد المؤسسة واستثماراتها نحو اغتنام الفرص و تحقيق الرؤى والأهداف بأقل التكاليف و الأخطار، ولعل من أوجه تلك الأساليب: الإستراتيجية كونها تمثل أسلوب عمل خطة شاملة لتحقيق الأهداف، الإبداع ما يحمله من جديد سواء كان ذلك في طرف و أساليب العمل أو الوسائل أو العملية الإنتاجية أو حتى المنتوجات و لما له من تأثير و أهمية في تحسين و تطور أداء المؤسسة لأعمالها، فضلا عن توجه المؤسسات حاليا إلى البحث عن الجودة بما يساهم بقدر كبير في الرفع من مستوى أدائها.

المطلب الأول: الإستراتيجية و الأداء

يقوم الأداء على أنه يمثل ذلك النشاط الشمولي المستمر و الذي يعكس نجاح أي مؤسسة و استمراريتها و قدرتها على التكيف مع ما هو محيط بها أو فشلها وانسحابها، كما ويشتمل كغيره من المصطلحات على مفاهيم تتعلق به كالنجاح أو الفشل، الكفاءة والفعالية، الأداء المخطط والفعلي، الأداء الكمي والنوعي. ولقد كان ينظر للأداء قديما من ناحية القيمة المالية التي تحققها المؤسسة فقط لكن أغلب المؤسسات وجدت بأن هذا المنظور لا يسمح لها باستمرارية وفعالية أدائها كونها ركزت على القيمة المالية فقط والتي تحقق لها أداء فعالا على المدى القصير ليس على المدى البعيد.

ومن هذا المنطلق فقد جاءت عدة دراسات عملت على توضيح تلك الفكرة ومن بينها دراسة كل من G.Hamel و C.K.Prahalad والتي أوضحت بأن كثيرا من المؤسسات كانت تطمح لتحقيق أهداف معينة على الرغم من أن مواردها وإمكاناتها لا تسمح بذلك لكن مع مرور الوقت وجدت نفسها قد نجحت في كل المستويات ووصلت إلى ما كانت تطمح إليه فمن خلال هذه الدراسة تبين أن إرادة المؤسسة والأساليب المستخدمة تلعب دورا كبيرا في ذلك ولعل من بين تلك الأساليب ما يسمى بالإدارة الإستراتيجية.¹

يقصد بالإدارة الإستراتيجية تلك العملية التي يستطيع المديرون بواسطتها تأسيس اتجاه طويل الأمد للمنظمة وتحديد أهداف معينة و تطوير استراتيجيات لغرض تحقيق هذه الأهداف في ضوء جميع الظروف الداخلية والخارجية ذات العلاقة ثم التعهد بتنفيذ الخطط المختارة.²

وفقا لهذا التعريف فانه يستند إلى ثلاثة أفكار رئيسية هي:

- الإدارة الإستراتيجية عملية يتم من خلالها بناء الاتجاه المستقبلي للمنظمة.
- وضع الأهداف لأعمال معينة والعمل على تنفيذها و تجسيدها واقعا، وذلك بوضع الاستراتيجيات المناسبة لتحقيق ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة.
- العمل على تنفيذ الخطط و الاستراتيجيات من أجل تحقيق تلك الأهداف.

كما وقد عرفت على أنها: "مجموعة القرارات و الممارسات الإدارية التي تحدد الأداء طول الأجل للمنظمة بكفاءة وفعالية ويتضمن ذلك وضع أو صياغة الإستراتيجية وتطبيقها و تقويمها باعتبارها منهجية أو أسلوب عمل"³ ولقد اعتبر هذا التعريف الإدارة الإستراتيجية على أنها وصف أو تصور للتوجه المستقبلي للمؤسسة ومسار أعمالها و أنشطتها و الذي تحاول من خلاله احتلالها مكانة متميزة في المستقبل في ظل محيطها، كما و يقع على

¹ شيقارة هجيرة، الاستراتيجية التنافسية ودورها في أداء المؤسسة: مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص علوم ادارة الأعمال، جامعة الجزائر، دفعة 2004-2005، ص 109-110.

² كاظم نزار الركابي الاستراتيجية: العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص 58.

³ حسن الدوري، الادارة الاستراتيجية والتميز الاداري، التخطيط الاستراتيجي، بدون تاريخ a14pp8/manager/files/www.kantaji.com/http://

عاتق الإدارة صناعة أو صياغة الإستراتيجية وتنفيذها و كذا القيام بعمليات التقويم لها على اعتبارها أنها أسلوب عمل أو ذلك الإطار العام الذي يحكم المؤسسة في مختلف الأنشطة و المهام و ذلك في حدود أهدافها.

كما وقد عرف آخرون الإستراتيجية على أنها تواجه المنظمة و نظامها الكلي بعيد الأمد بما يصمن توافق مواردها مع تغييرات البيئة و بخاصة في أسواقها و زبائنها أو عملائها إضافة إلى مقابلة توقعات المساهمين، وقصد بها أنها تعرف أين تريد أن تذهب المؤسسة لتحقيق أغراضها و والوصول إلى رسالتها.¹

فبذلك الإستراتيجية تحديد للتوجهات المستقبلية التي تضمن تحقيقا فعالا لأهداف المؤسسة وذلك على المدى البعيد أخذا بعين الاعتبار ما هو متوفر لديها من موارد وما هو سائد في المحيط.

إن الأداء والإستراتيجية هما مفهومان مرتبطان ومتكاملان إذ أن نجاح الأول يعتمد على نجاح الثاني فالأداء ما هو إلا نتيجة اختبار فعلي وواقعي لمصادقية الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة والموضحة لأبعاد وحالات تكيف المؤسسة مع بيئتها كما أن نجاح الأداء يعتمد على مدى كفاءة المؤسسة و قدرتها في إعداد الاستراتيجيات المناسبة و كذا التنفيذ الجيد لها و التي تشتمل على خمس خطوات هي:²

- صياغة الرؤية الإستراتيجية التي تزود المؤسسة باتجاه طويل الأجل و تساعد في وضع رسالة واضحة تسعى للوصول إليها.

- تأويل الرؤية و الرسالة الإستراتيجية إلى أغراض و أهداف قابلة للقياس.

- الانتقال بالإستراتيجية إلى مرحلة تحقيق الأهداف المرغوبة.

- تحقيق و تنفيذ الإستراتيجية المختارة بكفاءة و فعالية.

- تقييم الأداء و مراجعة التحسينات الجديدة و تحديد الإجراءات التصحيحية على المدى الطويل.

¹ نعمة عباس الخفاجي، الادارية الاستراتيجية: المدخل والمفاهيم والعمليات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص31.

² هشام أحمد حسين عبد المنعم، نموذج محاسبي لقياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات، بدون تاريخ

<http://unpan1-un.org/intradoc/groups/public/document/ARADO/unpoNoo6256.pdf>

و بذلك فالأداء ما هو إلا نتيجة لهذه العمليات أو المراحل و أي خلل أو إخفاق في أي منها سيعكسه أو يؤشره الأداء وفي نفس المجال فان أهمية الأداء تبرز من خلال ثلاث أبعاد رئيسية و هي: البعد النظري، التجريبي والإداري.

فمن الناحية النظرية إن اهتمام مختلف الإدارات به نظرا لما يمثلها لها من أهمية إذ يعتبر مقياسا لنجاحها أو فشلها وكذا اشتغال أغلب النظريات على مضامين ودلالات تخص الأداء سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر و يكمن السبب وراء ذلك في أن الأداء يمثل اختبارا زمني للإستراتيجية المتبعة.

أما من الناحية التجريبية فان أهمية الأداء تظهر من خلال استخدام معظم الدراسات و البحوث التي تخص الأداء في اختبار الاستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة، أما على صعيد الأهمية الإدارية للأداء فإنها تظهر واضحة خلال الاهتمام المتزايد و المميز الذي حظي به من قبل إدارات المؤسسات و ذلك من خلال نتائجه و التي يمكن استخدامها في إجراء التحويلات أو التغييرات على مستوى كل من الأهداف، الاستراتيجيات، السياسات وحتى البرامج.

انطلاقا مما سبق يمكن القول بأن الإستراتيجية هي ذلك الإطار المرشد العام نشاط و عمليات المؤسسة كما أنها تمثل الطريق الموصل لما تسعى إليه من أهداف و غايات، فالوصول إلى ذلك راجع إلى مدى اعتماد المؤسسة على استراتيجيات وخطط تضمن لها ذلك وكذا التنفيذ الصحيح و الجيد لها.

المطلب الثاني: الإبداع

حتى تتمكن المؤسسة من التقليل من المخاطر و المصاعب التي تواجهها من تحقيق التميز في مجال نشاطها و ضمن السوق التي تنشط فيها فإنها تحتاج إلى بيئة إبداعية تقبل و تحفز مشاريع الإبداع مهما كان مجالها و التي تضمن من خلالها الوصول إلى كل ما هو جديد يضمن لها تحسين أدائها و تحقيق جودة شاملة لمنتجاتها وأسعار

تنافسية تعظم الأرباح وتنمي مكانتها التنافسية ولذلك فانه عند اختيار مشروع الإبداع فان المؤسسة تخضع لعملية الاختيار تلك لعدة اعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي:

1 -التكنولوجيا: إن نجاح المؤسسة في ظل التغييرات الحاصلة في بيعتها و بالأخص تلك التي تحت في مجال

التكنولوجيا راجع لمدى تكيفها مع التطورات الصناعية الحاصلة ومدى تقبلها لذلك، فكلما تقبلت

المؤسسات لما هو جديد فان ذلك يؤدي إلى زيادة فعاليات الأداء وفي مختلف المستويات في المؤسسة وذلك

من خلال:¹

- توفير الجهد والوقت .

- توفير التكاليف وزيادة الإنتاجية.

- الحصول على مزايا تنافسية.

- تحسين ظروف العمل و تحقيق جودة المنتجات كما وتسهم التكنولوجيا في زيادة النمو الاقتصادي و

ذلك من خلال ما يلي:

- اكتشاف استخدامات جديدة للموارد الموجودة و كذا زيادة إنتاجيتها باستخدام آلات عالية الكفاءة.

- اكتشاف طرق إنتاج جديدة تعمل على تخفيض التكاليف و زيادة الإنتاجية.

- تحسين نوعية السلع و زيادة حجم المبيعات و بالتالي ربحية المؤسسة.

2 -المؤسسات المنافسة: من أبرز الاعتبارات الواجب أخذ المؤسسة لها بعين الاعتبار عند اختيارها لمشروع

الإبداع هو الطبقة المنافسة لها نظرا لما تشكله عليها من خطر إذ أن توصل هذه الأخيرة إلى ما هو جديد

قبل المؤسسات سيؤثر بالسلب عليها من ناحية الحصة السوقية للمستهلكين وكذا المكانة في السوق، لذا

كان واجبا على أي مؤسسة تسعى إلى البقاء و الاستمرارية أن تكون دائما على إطلاع لما يقوم به منافسيها

¹ ابراهيمي شراف، انعكاس استراتيجية الابتكار والتطوير على طبيعة نشاط و ربحية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال- مداخلة ضمن الملتقى الدولة حول: المؤسسة الاقتصادية الجزائر والابتكار في ظل الألفية الثالثة، يومي 16-17 نوفمبر 2008، جامعة 8 ماي 1945، ص28

من خطط و استراتيجيات تم أو سيتم تنفيذها، إذ أن هذا الإطلاع سيؤدي بها إلى التوصل إلى ما قد يساعدها على تحقيق الميزة التنافسية لها و التي يمكن أن تؤثر على الأداء و كل ذلك يكون قبل أن تصل إليه المؤسسة.

3 -مؤهلات المؤسسة: لا يجب على المؤسسة أن تختار مشروع الإبداع بطريقة عشوائية دون مراعاة لإمكاناتها

المادية، المالية والبشرية، فلو اختارت مشروع يفوق قدراتها و تبدأ في عملية التنفيذ يتوقف المشروع في منتصف الطريق وذلك كفاية الإمكانيات و الموارد فان ذلك سيؤثر على سمعة المؤسسة و يقلل من ثقة العاملين بها و بالتالي تقل مردوديتهم و هذا يؤثر على أداء المؤسسة ككل لأن المؤسسة عبارة عن كل متكامل كما ويعتبر المورد البشري من بين الإمكانيات و الموارد التي يجب على المؤسسة مراعاتها قبل عملية الاختيار إذ أن توفرها على الكفاءات و القدرات الإبداعية اللازمة وحسن استغلالها و توفيرها لنظم الحوافز المادية ومعنوية لتشجيع الأفراد تأثير على أداء هذه الأخيرة و من ثم أداء المؤسسة ككل.

4 -ملائمة المنتجات: يقصد مدى تقبل و رضا المستهلكين للمنتجات و الخدمات أي مدى تلاؤم منتجات و خدمات المؤسسة مع احتياجات الزبائن أو المستهلكين نظرا لما أصبح يمثله هذا الأخير فيها، إذ أصبح يمثل

المسير لها و لمختلف وظائفها كما و أن المؤسسة الناجحة هي تلك التي تواكب وتسائر مختلف رغبات مستهلكيها مما يزيد من رضاهم وولائهم و أحسن ما تستخدمه المؤسسة لضمان ذلك هو الاقتراب من هذه الشريحة و البحث عن رغباتها و طلباتها و تطوير المنتجات والخدمات وأساليب الإنتاج بالطريقة التي تطلبها مما يبقى على ولائها ورضائها.¹

5 -السوق المتوقع: يجب مراعاة عدة عوامل و التي من بينها الأسعار الحالية و معدل تطويرها وكذا أخطار

المنافسة خاصة في مجال السعر لأن هدف أي مؤسسة هو الإنتاج بأقل التكاليف و البيع بسعر أقل من

¹ كبيش جمال، قدام جمال، دور الإبداع الابتكار في خلق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة ضمن ملتقى الدولي: المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة يومي 17/16 نوفمبر 2008، جامعة 8 ماي 1945، ص174.

منافسيها و أيضا يجب مراعاة أسلوب التسويق المعمول به سواء كانت هي التي تقوم بتسويق منتجاتها أو تعتمد على وسيط في ذلك، كل ذلك له تأثير على أداء المؤسسة و خاصة من الناحية المالية، الحصة السوقية، المستهلك إذ وصول المنتج إلى المستهلك في الوقت الذي يطلبه فيه و بأسلوب يليق به سيزيد من ولائه و رضاه عن المؤسسة.¹

مما سبق يمكن القول بأن الإبداع هو التوصل إلى كل ما هو جديد سواء كان ذلك منتجا، طريقة أو أسلوب عمل، تكنولوجيا كل ذلك يؤثر على المؤسسة و أدائها وذلك من خلال النتيجة النهائية للإبداع، والمتمثلة في المنتجات، الخدمات، عمليات، تكنولوجيا الأسواق كلها تمتاز بالجدة و الحداثة و التي تفيد من ميزة التنافسية للمؤسسة و تخلق لها أرباحا و تنمي من حصتها السوقية.

المطلب الثالث: الجودة

لقد أصبحت المنظمات تولي اهتماما كبيرا بالجودة و ذلك لكونها ظاهرة عالمية إذ أصبحت الجودة محل اهتمام المنظمات التي تسعى للحصول على الميزة التنافسية في ظل التغيرات العالمية، و بزيادة حدة المنافسة و ظهور الأسواق العالمية أصبحت المؤسسات تقارن بأدائها بأداء المؤسسات الرائدة، وبالتالي تحاول تحسين من الجودة منتجاتها رغبة منها في تلبية رغبات المستهلكين.

تعرف الجودة على أنها: " قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك فالجودة تعني درجة عالية من النوعية و القيمة"²، فهي تهتم بنوعية المنتج أو الخدمة المقدمة إلى الزبون و كذلك القيمة التي تضيفها له المؤسسات حاليا لم تعد تهتم فقط بجودة المنتج أو الخدمة المقدمة وإنما أصبحت تشمل جميع الوظائف المكونة لها، كما أن تسييرها يتم عن طريق الأفراد الموجودين في المؤسسة و ليس فقط من طرف المختصين في الجودة.

¹ Emmanuel Peteyron, la vieille strategique édition Economica, Paris, 1998, p200.

² ويكيبيديا الموسوعة الحرة، ادارة الجودة الشاملة <http://wikipedia.org/wik>

وجوده الأداء ترتبط بشكل مباشر بقدرة السلعة على القيام بالوظيفة المتوقعة منها، إذ تبين أن المؤسسات التي تعتمد على الجودة تتمتع بمستوى أداء مرتفع بحيث تمت جملة من الدراسات و ذلك لبحث في العلاقات بين الجودة والربحية والحصة السوقية فهذا يضمن الربحية وسواء تم قياس هذه الأخيرة بالنسبة للمبيعات أو الاستثمار فان أداء المنظمات التي تتمتع بالجودة تفوق مثيلاتها، فلما تركز المؤسسة على الجودة فهذا يعني أنها تمتلك ميزة تنافسية و بالتالي تحظى بولاء الزبائن بالإضافة إلى تميزها بأداء مرتفع ولهذا تحاول المنظمات التميز في منتجاتها كما أن تحسين الجودة يؤدي إلى التقليل من الأخطاء، العيوب و الانحرافات وهو ما يؤدي إلى التميز في الأداء¹

وكذلك من خلال مفهوم ISO (standaidization international organisation)

سيتم إبراز أو توضيح دور الجودة في تحسين الأداء و النتائج في المنظمات، بحيث تهدف المنظمة الدولية إلى توحيد المواصفات التي تشجع الالتزام و تطبيق المعايير و المواصفات التي تعمل على تحسين كفاءة التشغيل و تطوير الإنتاجية وخفض التكاليف.²

وباتباع المؤسسة لهذا المعايير و المواصفات و تطبيقها فإنها تحصل على شهادة ISO مما يعني أنها ذات

فائدة و أنها قادرة على إثبات و جودها أما المؤسسات العالمية، وتحقيق المؤسسة لهذا الشروط يعني أنها تتمتع بالجودة في الأداء أي أن نسبة الأخطاء قليلة جدا أو يمكن أن تكون معدومة.

إذن يمكن القول بأنه عندما تسعى المؤسسة إلى تحقيق الجودة فان ذلك سيؤدي إلى تحسين الأداء و ذلك

من خلال:³

- التخطيط الاستراتيجي للجودة: والمقصود به تحديد الأهداف الرئيسية للجودة وخطوات تحقيقها و

مؤشرات قياسها داخليا و خارجيا.

- خدمة العملاء: وإشباع حاجاتهم و متابعة خدمة ما بعد البيع.

¹ سونيا محمد البكري، ادارة الانتاج والعمليات : مدخل النظم، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص124.

² فريد نجار، ادارة الجودة الشاملة والانتاجية والتخطيط التكنولوجي للتميز والزيادة والتفوق، الدار الجامعية الاسكندرية 2007، ص291.

³ المرجع السابق ص 293.

- إعداد فرق عمل لتحسين الجودة.

- كذلك تساعد المقارنة مع المنافسين في التحسين المستمر في معدل الأداء و الإنتاجية.

إضافة إلى نموذج Six Sigma و الذي يهدف إلى تخفيض العيوب في المنتجات والخدمات، ويؤدي هذا التخفيض إلى تحسينات ينتج عنها إرضاء العملاء و يؤدي هذا الأسلوب إلى تخفيض في التكاليف وإيجاد فرص جديدة للتطوير عن طريق القياس الدقيق المنظم للانحرافات عن المواصفات المعيارية فنموذج SS يعتبر من أدوات الجودة وبالتالي فهو يساهم في تحسين الأداء و ذلك من خلال تخفيض نسبة الانحراف بين ما تم التخطيط له و ما تم الوصول إليه فعلا.

خلاصة الفصل:

يعتبر الأداء محصلة لما تقوم به المؤسسة الاقتصادية من مهام ووظائف سواء كان ذلك على الصعيد التجاري، الصناعي، أو حتى الخدماتي فهو يمثل بذلك المنظومة المتكاملة لنتائج ما تقوم به المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الخارجية و الداخلية و ولقد كان ينظر من زاوية مختلفة حيث كانت المؤسسة تهتم بأدائها الداخلي فقط بانفتاح الأسواق العالمية و باشتداد حدة المنافسة أصبحت تقارن أدائها بأداء المؤسسات العالمية كما و يعكس الأداء المستوى الذي وصلت إليه المؤسسة في تحقيق أهدافها وغاياتها و هذا المستوى ما هو في الأصل إلا محصلة لمستوى تحقق الأهداف على كل الوحدات والأقسام فيها، كما وأن أداء هذه الأخيرة يتوقف على أداء الأفراد والجماعات والفئات العاملة بها ولأن المؤسسة ما هي إلا وحدة جزئية من النظام الكلي و المتكامل فان فعالية و كفاءة أداء الوحدات يصمن و يكفل نجاح أداء الدولة و أن ما يؤثر على أداء الوحدات و ينقص من تلك الكفاءة و الفعالية سيؤثر بصورة مباشرة على الأداء الكلي.

ولغرض معرفة الفجوة بين ما هو مخطط و مسطر له وما هو فعلي و إيجاد العلاج لتلك الفجوة فان المؤسسة تلجأ إلى ما يسمى بتقييم الأداء و الذي من خلاله تتم مقارنة نتائج الأعمال المتحققة بما تم تخطيطه و تحديد مسبقا وذلك لاكتشاف و تحديد نقاط القوة و الضعف فيها، كما وأنه يعتبر عملية مرشدة للنشاطات و تقدير ما إذا كانت تلك الوحدات أو المؤسسات في حد ذاتها تستخدم مواردها بكفاءة و فعالية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية لها، ولنجاح عملية التقييم تلك فمن الضروري بما كان أن تشمل على مختلف المجالات أو الوظائف التي بالمؤسسة وذلك للترابط والتكامل الموجود بينها، كما أم مجموعة أداء مختلف المجالات يشكل ما يسمى بالأداء المؤسسي، هذا وتعمل المؤسسة على تحديد معايير أو مقاييس لعملية التقييم إذ أنه لا يمكن أن يتم تقييم ما لم يكن هناك معايير يعتمد أو يستند عليها فأى خطة تستوجب تقييما مدى تقدمها وذلك لغرض المتابعة لها، وتعديل ما يمكن تعديله إن استوجب ذلك فلا يمكن أن يتم التقييم ما لم يكن هناك معايير أو مقاييس

يستند عليها و التي يمكن اعتبارها أدوات تلجأ لها المؤسسة لقياس مدى تقدمها نحو تحقيق الأهداف، فضلا عن ذلك فقد شهدت تلك المقاييس أكثر تطورا فيها بعد أن كانت المؤسسة تركز اهتماما على المقاييس المالية فقط، ليتم التوجه و التحول إلى مقاييس أكثر تكورا وذلك كنتيجة للنقائص والعيوب التي تحتوي عليها المقاييس المالية و اشتمالها فقط على المجال المالي ليتم التوجه إلى المقاييس الحديثة وذلك لاحتوائها على أكثر من مجال و رغبة المؤسسة في الوصول إليها فان الإستراتيجية هي الطريق الموصل إلى هذه النهاية وكذلك الإبداع وما يركز عليه من تكنولوجيا وأساليب حديثة و جديدة إلى الارتقاء بالأداء وفي مختلف المستويات أعلى مما كان عليه.

تمهيد:

إن سعي المؤسسة نحو الحصول على الأموال بأقل تكلفة وبأفضل الشروط الممكنة أن يعكس بالنجاح إلا بتخطيط احتياجاته المالية مقدما وفي فترة زمنية كافية تسمح بالتفاوض المثمر مع موردي الأموال وعلى العكس من ذلك، فإن الصعوبات المالية تظهر خطيرة عندما تفاجئ إدارة المؤسسة باحتياج ملح إلى الأموال دون توقع لهذا الاحتياج، ويمثل التخطيط المالي الجانب المالي للتخطيط الاقتصادي من حيث جوهره، والذي يعد أسلوبا جيدا لتوزيع الموارد واستغلالها بشكل أمثل لتحقيق أهداف المؤسسة. مما جعلنا نهدف إلى اختتام هذه الدراسة بفصل تطبيقي يوضح أكثر ما سبق. وقد تم اختيار إجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة سونالغاز بمستغانم.

ويهدف الربط بين الجانب التطبيقي و النظري فقد قسم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

المبحث الثاني: المخطط التجاري السنوي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بمستغانم.

المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية والتشخيص المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم.

المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

المطلب الأول: تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

أنشأت الشركة الوطنية الجزائرية سونلغاز بمقتضى الأمر 6959 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في

الأول أوت 1969 وحلت محل كهرباء وغاز الجزائر التي حلت بنفس المرسوم.

وقد أنشأت حسب قوانين التأمين الجزائرية سنة 1947 ومنذ إنشائها قامت المؤسسة بزيادة بيع الطاقة

بتجهيز وصيانة الآلات الكهرومنزلية والغازية، وسهرت على استغلال الغاز والكهرباء في المجال الصناعي والمجالات

الأخرى، وقد أوكلت لها مهمة إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي، ومنذ مرحلة الاستقلال سنة 1962

عرفت الجزائر طيف تسخير جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها للاستجابة لمختلف الحاجيات الاجتماعية وذلك

بقيام الشركة الأولى باقتناء تجهيزات ومعدات وأشغال كبرى خلال الفترة من 1962 إلى 1967 بتخفيض

تسعيرة الغاز بنسبة 50% لتشجيع الاستهلاك المحلي وفي فترة 1967 إلى 1969 كان قرار إحدى أهداف هذا

المخطط الثلاثي لإنعاش التنمية.¹

وبناء على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة قامت سنة 1973 بإعادة تشكيل قواعدها ومنشاتها

لتنقل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاوات سنة 1969 إلى 1200 ميغاوات سنة 1974 وذلك

بفضل المراكز الحرارية المتواجدة في كل من عنابة، وهران بالإضافة إلى المولدات الغازية الموجودة في الجزائر، تفرقت،

غرداية، حاسي مسعود وأرزويو.

¹ مجلة سونلغاز وخبراء الطاقة سنة 2015، ص 72.

وفي سنة 1978 طورت المؤسسة خدماتها على التكيف في هيكلتها بإنشائها للوسائل ذاتية الانجاز ولتحقيق أهداف المخطط الوطني بإعادة تهيئة الكهرباء بغية تلبية حاجيات حوالي مليون ومائتي مشترك، واستحدثت خطوط جديدة قدر طولها ب: 60000 كلم.

وفي عام 1983 أنشأت مؤسسات فرعية مستقلة خلفا لوحدة الأشغال، تتخصص كل واحدة منها في ميدانها لتكون بذلك قادرة على الاستجابة لمتطلبات الاقتصاد الوطني وهذه المؤسسات هي:

- 1 مؤسسة إعادة تهيئة الكهرباء.
- 2 مؤسسة تثبيت الخطوط ذات التوتر العالي.
- 3 مؤسسة أعمال الهندسة.
- 4 مؤسسة الأعمال الصناعية.
- 5 مؤسسة صناعة المعدات الكهربائية وآلات القياس والرقابة.

وشركة سونلغاز هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري والتي تحتكر لحساب الدولة النشاطات

التالية:

- 1 إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء.
- 2 نقل وتوزيع الغاز.

وكذلك تلتزم ب:

- تلبية كل طلب على الكهرباء والغاز ضمن الشبكة الموجودة بنوعية وانتظام في الخدمة.
- ضمان القيام ببرامج تطوير الهياكل القاعدية الكهربائية والغازية وخاصة برامج إيصال الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز.

- تطبيق المساواة في المعالجة لكل الزبائن.

إلا أنه وفي إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت مؤخرًا تحولت مؤسسة سونلغاز من شركة ذات طابع صناعي وتجاري إلى مؤسسة ذات أسهم، وهذا بموجب مرسوم رقم 201 المؤرخ بتاريخ 22 ذي القعدة 1422 الموافق لـ 5 فيفري 2002.

طرق جديدة سواء في المجال التنظيمي أو المجال التسييري، فأصبحت بذلك عبارة عن مجمع يضم شركات كانت سابقا عبارة عن مديريات مركزية، فضمنت بذلك ديمومتها وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي المعاش.¹

للمؤسسة ثروات مادية وفيزيائية وتمثل هذه الأخيرة في منشآت الإنتاج، النقل، التوزيع وكذلك المنشآت القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات، نقاط استقبال الزبائن، ونظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به مؤسسة سونلغاز فقد تمكنت هذه الأخيرة من الصمود في وجه التغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية والدولية حيث مكنتها التنظيم من إثبات جدارتها على مستوى المتوسط وذلك في إطار ما يعرف باقتصاد السوق وتماشيا مع التحولات السابقة الذكر عمدت المؤسسة إلى انتهاج.

فيما يخص الغاز:

-شبكة النقل تتكون من 4061 كلم من القنوات ذات الضغط المرتفع.
-شبكة التوزيع تتكون من 14025 كلم من القنوات ذات الضغط المتوسط والمنخفض.

فيما يخص الكهرباء:

07 مراكز للمحركات البخارية بطاقة إجمالية تقدر بحوالي 275. مراكز إجمالية

¹ وثائق الشركة.

مجمع إنتاج يضم 04

مولدات الديازال متواجدة في الجنوب وتمثل 184

08 موانع إنتاج بمحركات غازية بطاقة إجمالية 2349

إذ هناك طاقة إنتاج إجمالية للكهرباء ب: 5548

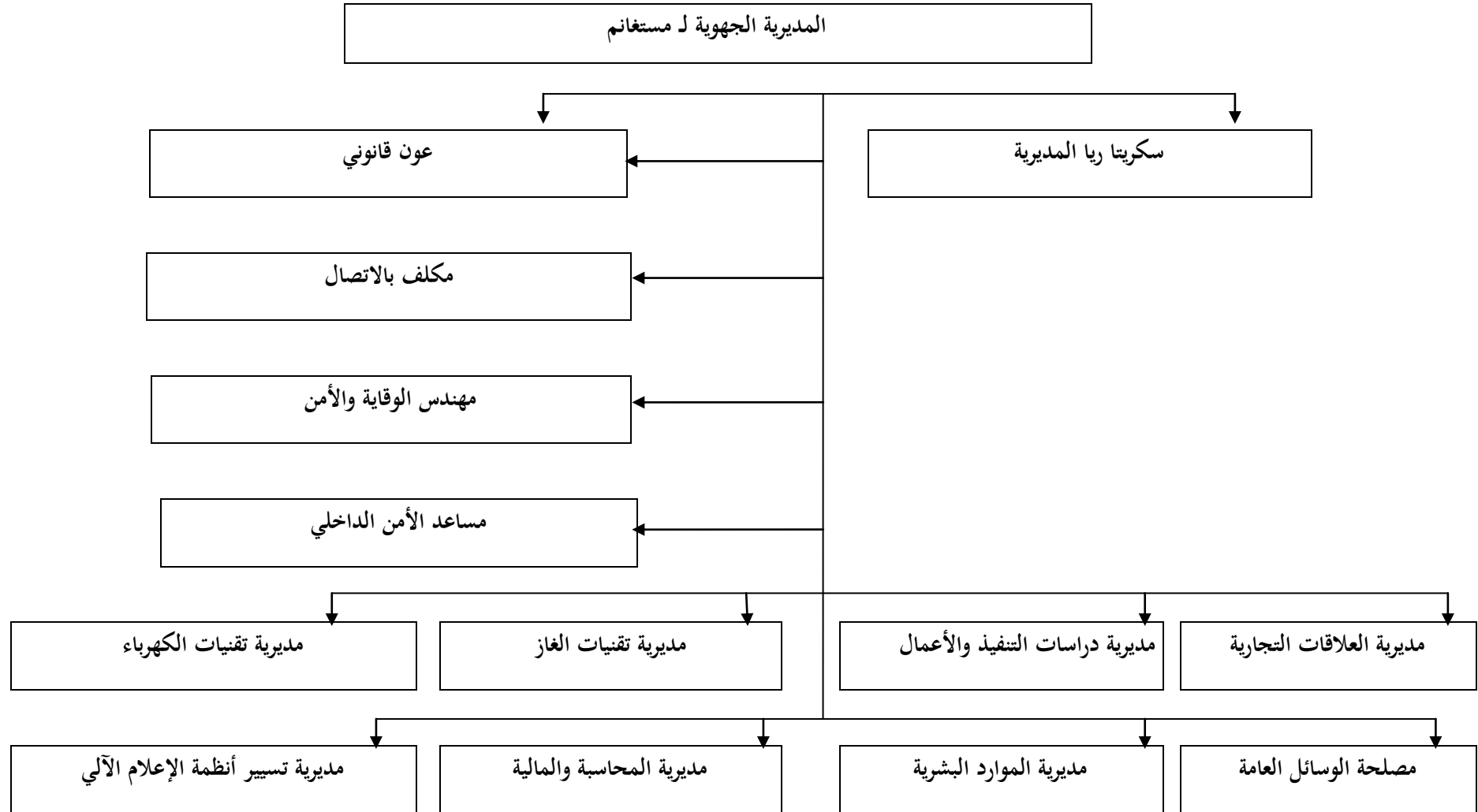
شبكة النقل تتكون من 12236 كلم من الخطوط ذات التوتر العالي 60,220 تربط بين 138 محطة.

شبكة التوزيع على الزبائن ذات التوتر المتوسط 5,510,30 وذات التوتر المنخفض 380,220 تتكون من

173467 كلم.¹

¹ مجلة سونلغاز وحرارة الشركة سنة 2015.

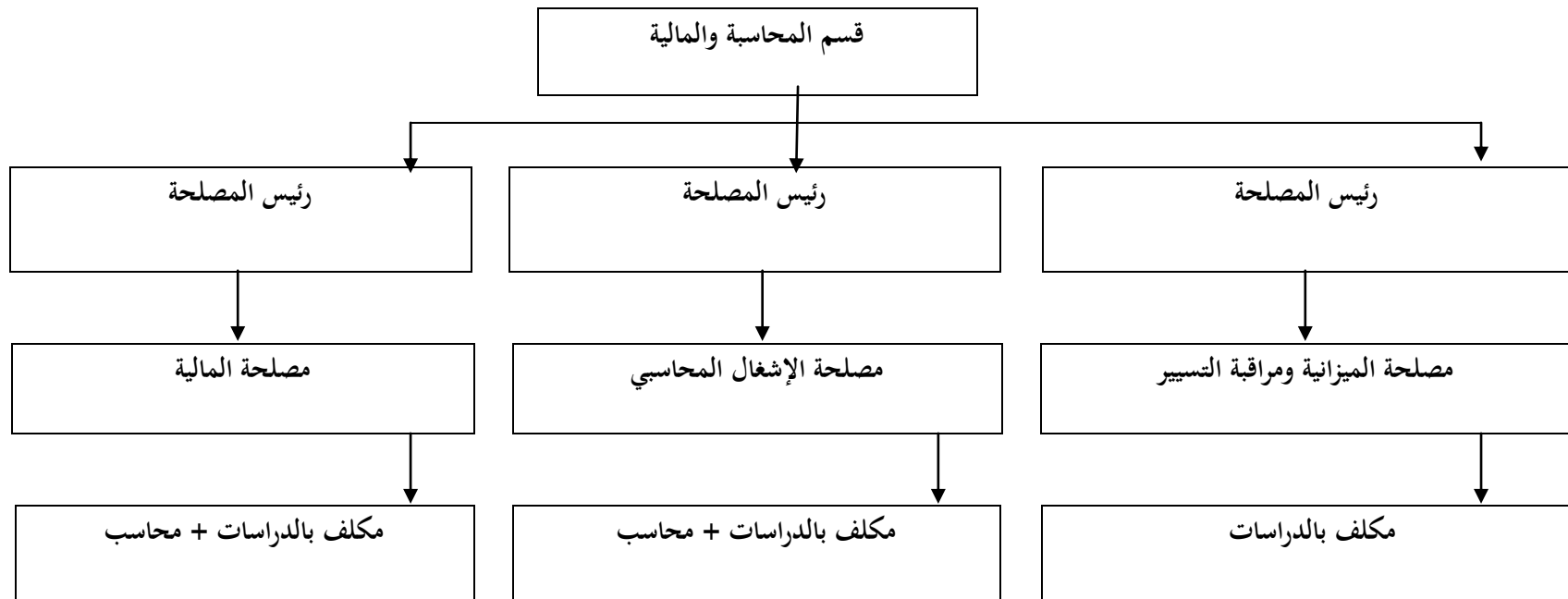
المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم الشكل رقم (5): التنظيم الهيكلي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز



المصدر: وثائق الشركة

هيكل قسم المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (6): هيكل قسم المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق الشركة

المطلب الثالث: مهام و دور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز

- ضمان متابعة ارتباط النشاطات المالية والمحاسبية والميزانيات.
- إعداد مخطط الميزانيات والميزانية السنوية ومتابعة تطبيقها.
- تحليل حسابات الميزانية وحسابات النتائج.
- تحديد السياسة المالية والنية الاقتصادية للمؤسسة.
- احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبة.
- تحسين التعاملات المالية مع الأطراف والأعوان الاقتصاديين.
- متابعة التسيير المالي للعقود المحققة.
- التحليل والاعتماد على النسب المالية.
- تسوية أجال استحقاق التسديد.
- المتابعة الصارمة في عمليات خزينة الميزانيات.
- تطبيق النصوص الجنائية.
- إعداد خلية متابعة المشاريع المحولة إلى الشعب.
- التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.
- تحقيق رغبات المستهلكين.
- إجراء المقارنة بين السنوات بغية التحكم في السياسة المالية للمؤسسة.
- متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة.
- العمل على تطابق التسيير المحاسب بالنسبة للفروع.
- إعداد يوميا محاسبة المقر.

-مسك الدفاتر المحاسبية.

-التدقيق بالنسبة للنتائج.

-انجاز جميع الحالات المختلفة للمحاسبة.

-تحقيق التمويل أو فتح شراكة.

1 -مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: وتتمثل كالتالي:

-مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.

-وضع التأثيرات المحاسبية على الطلبات وهذا قبل الشروع في الإشغال بحيث لا تتجاوز قيمة هذه الإشغال

المبلغ المحدد سلفا من طرف هذه المصلحة.

-إعداد الميزانيات التقديرية للسنة القادمة والتي تتضمن نفقات الاستثمار ونفقات الاستغلال.

-تنفيذ المراقبة على الوثائق المحاسبية والدفاتر المحاسبية.

-متابعة ارتباط ومراقبة تنفيذًا مخطط الاستثمارات.

-متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة.

-التدقيق بالنسبة للنتائج.

-تطبيق أسس المحاسبة بالتكامل مع مصلحة المالية.

-احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبية.

-المراقبة الصارمة في عملية خزينات الميزانيات.

-مراقبة التسيير المالي للعقود المحققة.

-إعداد مخطط الخزينة وتسيير الميزانية السنوية والمراقبة الصارمة في تنفيذها.

-الإشراف على المراقبة الصارمة للعمليات المحاسبية داخل الشركة من طرف رئيس المصلحة وهو المسؤول الرئيسي.

2 - مصلحة الاستقلال المحاسبي:

وتتضمن رئيس المصلحة الذي يشرف عليها إضافة إلى محاسب ويكمن دورها في :

- ضبط الحسابات الميزانية للمديرية الجهوية .
- الإمسك بالدفاتر القانونية .
- ضمان معالجة نتائج المحاسبة التحليلية والعامه.
- ضمان التسيير المحاسبي للاستثمارات.
- مسك ملفات الاستثمارات القانونية المتعلقة بالمديرية الجهوية.
- ضمان الرابط بين الوحدات التابعة لمؤسسة سونلغاز.
- ضمان حالة التقارب بالنسبة للميزانيات المحاسبية.
- تصفية الحسابات والمعالجة المحاسبية.
- ضمان النشاطات الجناية.
- المعالجة المحاسبية للعمليات الناتجة عن المؤسسات أو المصالح الأخرى.
- معالجة الفواتير الآتية من المصالح الأخرى أو المتعاملين الاقتصاديين لها.
- ضمان العلاقة مع البنك.
- تقييد الفواتير وإرسالها إلى مصلحة المالية من أجل الدفع .
- طلب الشيكات من أجل التسديد.
- التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.

-الإشراف الكلي لرئيس المصلحة وهو المسؤول عن العمليات المحاسبية (إعداد الفواتير، مسك الدفاتر المحاسبية).

-السهر على احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية.

-ضمان العلاقة مع المؤسسات المالية.

-تسوية الوضعية المالية والجباية للمؤسسة.

3- مصلحة المالية:

وهو هيكل مكلف بضمان العمليات المالية للوحدة ويكمن دورها في:

-تسديد كافة النفقات الشهرية والسنوية من مصلحة الاستغلال.

-طلب المصاريف الشهرية المالية للمديرية.

-إرسال كل أسبوع الوضعية المالية المحاسبية إلى المديرية الجهوية (وهران).

-التقييد المحاسبي لمختلف النفقات.

-إعداد حالة التقارب للحسابات البنكية للشركة المفتوحة لدى البنوك.

-السهر على صدق الوثائق المحاسبية في المدة المحددة.

-ضمان المخطط الوطني المحاسبي والوثائق المحاسبية الشهرية.

-السهر على استغلال حسابات النتيجة والميزانيات الدورية.

-تقديم التقارير الدورية لمسئولي المديرية الجهوية والخاصة للبرنامج السنوي للمراقبة المحاسبية والمالية للمصالح

الموضوعة تحت مسؤولياتها.

-السهر على ضمان وتطبيق القواعد المحاسبية من طرف مديرية المالية والتسيير.

-متابعة الميزانيات الطاقية للمديرية (شراء وبيع الغاز) بمراقبة مختلف وحدات الشركة من جهة محاسبة ومالية.

-ضمان العلاقات مع الغير (هياكل الدولة، الإدارات المالية، البنوك المصرفية) وفي حدود الصلاحيات.

وتتضمن مصلحة المالية فرعين هما:

❖ فرع الاستثمارات: ومن مهامها :

-متابعة التسيير المالي للعقود المحققة.

-مسك عمليات التعهد والتسديد.

-ربط العلاقات الخارجية مع كل إمكانيات الاقتراض ومصلحة التمويل.

-التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.

-التحويل لمحاسبة الوثائق الخاصة بالتسديد والتعهدات.

-تسوية أجال استحقاق التسديد.

-مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.

-وضع التأشيرات المحاسبية اللازمة على طلبيات الاستثمار وهذا قبل الشروع في الأشغال.

-العمل على تحديد مبلغ الطلبيات بحيث لا تتجاوز قيمة الإشغال.

-عرض المشاريع في المزاد العلني وإرساء المزاد على الأعوان الاقتصادية حسب متطلبات الطلبيات.¹

❖ فرع الخزينة:

-تنفيذ مصرفي المديرية .

-مسك يوميا دفاتر البنك والصندوق والأعوان الاقتصاديين.

-أعداد شهريا حالة التقارب مع البنك.

-ضمان العلاقة مع البنك.

¹ وثائق الشركة.

-إدارة خزينة المديرية.

-تسهيل عمليات التحويل المالية من المديرية إلى المتعاملين الماليين (الإطراف الخارجية). وكذا بالنسبة للأعوان الاقتصاديين.

-السهر على جلب الموارد للخرينة وتشجيع المستثمرين.

-منح القروض ودعم الاستثمارات الوطنية.¹

المبحث الثاني : المخطط التجاري السنوي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بمستغانم.

المطلب الأول : أنواع التقديرات في سونلغاز.

يمكننا القول أنه توجد ثلاث أنواع من التقديرات:

- 1 -تقديرات بعيدة المدى: يتمثل هذا النوع في التفكير والإستعداد للجوء إلى استعمال أنواع جديدة من الطاقة، علما بأن مادتي البترول والغاز لن يشكلا إلى الأبد المصدر الرئيسي في توليد الكهرباء.
- 2 -تقديرات متوسطة المدى: يشمل هذا النوع القرارات الهامة لتسيير المؤسسة من إستثمارات، وأهداف أخرى.
- 3 -التقديرات والمخططات السنوية: يسمح هذا النوع بتطبيق ومتابعة المخططات المتوسطة المدى سنة تلوى الأخرى .

¹ تقنيات المحاسبة: شبايكي سعدان

المطلب الثاني: تقديرات المبيعات .

1 -تقدير عدد المشتركين.

أ -المشركون في الشبكات الكهربائية :

تنجز التوقعات لعدد المشتركين بنوعيههم , ذوي التوتر المنخفض (220 فولط) مع الأسر والإدارات، وذوي التوتر المتوسط فرديا بالكهرباء بواسطة محول خطوط 10.000 فولط أو 30.000 فولط والذين يطلبون كمية كبيرة من الطاقة الكهربائية، كوحدات الإنتاج، المؤسسات، المستشفيات، أو محطات المياه ... إلخ. ويتم تقدير عدد المشتركين على أساس عدد السكان في المنطقة، وحجم الشبكة ومدى إستعابها للمشركين الجدد.

الجدول رقم (1-2): المشركون في الشبكات الكهربائية

المشركون	إنجازات 2014	تقديرات 2015	إنجازات 2015
ذوي التوتر المنخفض	110643	115723	116101
ذوي التوتر المتوسط	456	463	480
المجموع	11099	116156	116581

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة

ب -المشركون في الشبكات الغازية :

نفس الشيء بالنسبة للغاز حيث نجد ذوي الضغط المنخفض، وذوي الضغط المتوسط

الجدول رقم (1-3): المشتركون في الشبكات الغازية

المشركون	إنجازات 2014	تقديرات 2015	إنجازات 2015
ذوي الضغط المنخفض	27268	28761	27268
ذوي الضغط المتوسط	30	28	30
المجموع	27298	28789	27298

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة

2 -تقدير الطاقة المستلمة:

بعد إنجاز الميزانية التقديرية للمبيعات تقوم مديرية التوزيع بإعداد إحتياجات الطاقة التي يجب إيصالها بواسطة

الخطوط الوطنية، أي تقوم بتقدير الطاقة المشتراة من مديرية الإنتاج وهي ما تعرف بالطاقة المتسلمة ويتم

حسابها شهريا بواسطة عدادات، وعلى أساسها تقاس نسبة الضياع بالعلاقة التالية:

أ -نسبة الضياع والطاقة الكهربائية المستلمة :

الجدول رقم (1-4): نسبة الضياع و الطاقة الكهربائية المستلمة

الطاقة المستلمة (مليون كيلواط)	إنجازات 2014	تقديرات 2015	إنجازات 2015
581,52	1434,31	1245,57	
حجم الضياع	46,52	107,57	87,19

			(مليون كيلواط)
07 %	7,5 %	08 %	نسبة الضياع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة

(ب)- نسبة الضياع والطاقة الغازية المستلمة :

الجدول رقم (1-5): نسبة الضياع و الطاقة الغازية المستلمة

إنجازات 2015	تقديرات 2015	إنجازات 2014	
10178,68	12372,54	290,72	الطاقة المستلمة (مليون حريرة)
203,57	309,31	8,72	حجم الضياع (مليون حريرة)
02 %	2,5 %	03 %	نسبة الضياع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة

المطلب الثالث : تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع.

يمثل لنا هذا الجدول تطور مبيعات كل من الكهرباء والغاز من سنة 2015 إلى سنة 2016 ولإظهار الإتجاه المتزايد لهذا التطور.

الجدول رقم (1-6): مبيعات الطاقة

السنوات	مبيعات الكهرباء 10^6 دج	مبيعات الغاز 10^6 دج	المجموع 10^6 دج
2012	738	62	800
2013	862	66	928
2014	982,48	76,71	1059,19
2015	1078,782	94,574	1173,356

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق الشركة

المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية والتشخيص المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم.

المطلب الأول: إعداد الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم.

الجدول رقم(2-1): الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز

الميزانية المالية

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
<u>الأصول غير الجارية</u>		<u>الأموال الخاصة</u>	
التشيتات المعنوية		رأس المال الصادر	9046021490,86
الأراضي	568451,76	فوارق إعادة التقييم	387216742,15
عمليات ترتيب وتهيئة	10801473,99	النتيجة الصافية	-2090203305,48
البناءات	62785589,70	<u>الخصوم غير الجارية</u>	
المنشآت التقنية و المعدات	4165091943,07	الاقتراضات و ديون مالية	165707618,47
تشيتات معنوية أخرى	4317812722,19	المؤونات و المنتوجات	2847040252,14
التشيتات الجارية انجازها	2092159199,52		
مجموع الأصول غير جارية	10649219380,23	مجموع الخصوم غير الجارية	3012747870,61
<u>الأصول الجارية</u>		<u>الخصوم الجارية</u>	
مخزون جاري	0,00	الموردون والحسابات الدائنة	1276456560,09

55595951,9	الضرائب	0,00	الحسابات الدائنة والتسديدات
772149818,85	ديون أخرى	0,00	المماثلة
0,00	خزينة الخصوم	1532400077,31	الزبائن
		41220658,37	المدينون الآخرون
		31012336,92	الضرائب
		206132676,15	الخزينة
2104202330,84	مجموع الخصوم الجارية	1810765748,75	مجموع الأصول الجارية
12459985128,98	المجموع العام للخصوم	12459985128,98	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (2-2): ميزانية الأصول لثلاث سنوات

ميزانية الأصول لثلاث سنوات

الأصول	المبلغ الصافي 2013	المبلغ الصافي 2014	المبلغ الصافي 2015
الأصول غير الجارية			
حالة الاقتناء	0,00	0,00	0,00
التشبيات غير معنوية	0,00	0,00	0,00

0,00	0,00	0,00	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
0,00	0,00	0,00	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
0,00	0,00	0,00	التثبيتات المعنوية الأخرى
0,00	0,00	0,00	التثبيتات المعنوية
568451,76	568451,76	568451,76	الأراضي
10801473,99	11264227,74	11726981,40	عمليات ترتيب وتهئية الأراضي
62785589,7	65169437,26	67553284,83	البناءات
4165091943,07	3125468783,01	3109239930,77	المنشآت التقنية، معدات و الأدوات الصناعية
4317812722,19	3887706360,87	2575640624,74	تثبيتات معنوية أخرى
0,00	0,00	0,00	التثبيتات في شكل ممتاز
2092159199,52	2400684676,73	1987701034,25	التثبيتات الجاري انجازها
0,00	0,00	0,00	التثبيتات المالية
0,00	0,00	0,00	سندات المقومة بواسطة المعادلة
0,00	0,00	0,00	سندات المساهمة والحسابات الدائنة

0,00	0,00	0,00	سندات التثبيتات الأخرى
0,00	0,00	0,00	القروض وأصول مالية أخرى جارية
10649219380,23	9580861937,37	7752430307,75	مجموع الأصول غير الجارية
0,00	0,00	0,00	الأصول الجارية
0,00	215840,50	416008,99	مخزون جاري
0,00	0,00	0,00	الحسابات الدائنة والتسديدات المماثلة
1532400077,31	1357651153,54	1257245359,42	الزبائن
0,00	0,00	0,00	الحسابات الدائنة على المؤسسة
41220658,37	18864826,31	4075447,96	المدينون الآخرون
31012336,92	30300236,40	61537419,27	الضرائب
0,00	0,00	0,00	أصول جارية أخرى
0,00	0,00	0,00	الإمكانيات المماثلة
0,00	0,00	0,00	التوظيفات
206132676,15	227927985,52	192850458,16	الخزينة

1810765748,75	1634960042,27	1516124693,80	مجموع الأصول الجارية
12459985128,98	11215821979,64	9268555001,55	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (2-3) ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

ميزانية الخصوم لثلاث سنوات

المبلغ الصافي 2015	المبلغ الصافي 2014	المبلغ الصافي 2013	الخصوم
0,00	0,00	0,00	الأموال الخاصة
9046021490,86	6409132693,12	5630211647,64	رأس المال الصادر
0,00	0,00	0,00	رأس مال غير مطلوب
0,00	0,00	0,00	علاوات وإحتياطات
387216742,15	387216742,15	387216742,15	فوارق إعادة التقييم
-2090203305,48	0,00	-295006379,98	النتيجة الصافية
0,00	-22581089,45	36839648,93	أموال خاصة أخرى
7343034927,53	6773768345,82	5759261658,74	مجموع الأموال الخاصة

0,00	0,00	0,00	خصوم غير جارية
165707618,47	158673210,46	141009,50	الإقتراضات وديون مالية
0,00	0,00	0,00	الضرائب المؤجلة والمؤونات
2847040252,14	2714058268,97	2528906022,68	المؤونات والمنتوجات المسجلة من قبل
3012747870,61	2872731479,43	2529047032,18	مجموع الخصوم غير الجارية
0,00	0,00	0,00	خصوم جارية
1276456560,09	871449684,12	432741537,99	الموردون والحسابات الدائنة
55595951,9	50050872,85	47404129,18	الضرائب
0,00	0,00	0,00	ديون على الشركة
772149818,85	647821597,42	500100643,46	ديون أخرى
0,00	0,00	0,00	خزينة الخصوم
2104202330,84	1569322154,39	980246310,63	مجموع الخصوم الجارية
12459985128,98	11215821979,64	9268555001,55	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: إعداد حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم

الجدول رقم (2-4): حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز

جدول حسابات النتائج لثلاث سنوات

المبالغ سنة 2015	المبالغ سنة 2014	المبالغ سنة 2013	البيان
3981694147,13	3775885059,81	4199984193,82	المبيعات والمنتجات الملحقة
0,00	0,00	0,00	تغيير المخزونات والمنتجات الجارية
0,00	0,00	0,00	منح الاستغلال
3981694147,13	3772885059,81	4199984193,82	انتاج السنة المالية
-3553809057,02	-3301171029,67	-3015905449,22	المشتريات المستهلكة
0,00	0,00	0,00	أداءات ومنتجات مخصصة للطاقة والمواد
-1515221947,81	-974849719,94	-915325166,55	الخدمات الخارجية والاسهلاكات الأخرى
0,00	0,00	0,00	أداءات على الخدمات
-5069031004,83	-4276020749,61	-3931230615,77	استهلاك السنة المالية

-1087336857,7	-500135689,80	-268753578,05	القيمة المضافة للاستغلال
-607795616,90	-566178083,43	-574556956,94	أعباء المستخدمين
-63450162	-58479038,83	-53539454,52	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
0,00	0,00	0,00	أداءات مقدمة وضرائب ورسوم
-1758582636,60	-1124792812,06	-359342833,41	الفائض الاجمالي للاستغلال
78870919,25	111014720,75	90412072,87	المنتجات العملية الأخرى
0,00	0,00	0,00	أداءات أخرى
-9170878,48	-27407770,23	-19675564,51	الأعباء العملية الأخرى
0,00	0,00	0,00	أداءات أخرى مقدمة
-432755654,03	375228296,85	-361466402,88	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
0,00	0,00	0,00	أعباء الاهتلاكات ومؤونات القيم الأخرى
31434944,38	12908933,64	355066347,95	اعادة خسائر القيم والمؤونات
0,00	0,00	0,00	مخصصات الاهتلاكات

			ومؤونات أخرى
0,00	0,00	0,00	تقديم أداءات للقطاع الثانوي
0,00	0,00	0,00	أداءات مقدمة للقطاع الثانوي
-2090203305,48	-1403505224,75	-295006379,98	النتيجة التشغيلية
0,00	0,00	0,00	تقديم خدمات على المصاريف المالية
0,00	0,00	0,00	أداءات مقدمة على المصاريف المالية
0,00	0,00	0,00	النتيجة المالية
-2090203305,48	-1403505224,75	-295006379,98	النتيجة العادية قبل الضرائب
0,00	0,00	0,00	الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية
0,00	0,00	0,00	ضرائب أخرى على النتيجة
4092000010,76	3899808714,20	4645462614,64	مجموع منتجات الأنشطة العادية
0,00	-5303313938,95	-4940468994,62	مجموع أعباء الأنشطة العادية

-2090203305,48	-1403505224,75	295006379,98	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00	0,00	عناصر المنتوجات غير العادية
0,00	0,00	0,00	عناصر الأعباء غير العادية
0,00	0,00	0,00	منتوجات وأعباء العناصر غير العادية
0,00	0,00	0,00	النتيجة غير العادية
-2090203305,48	-1403505224,75	-295006379,98	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: حساب مؤشرات التوازن المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم

❖ دراسة رأس المال العامل FR:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{أموال دائمة} - \text{أصول ثابتة}$$

الجدول رقم (2-5) حساب رأس مال العامل

السنوات	سنة 2013	سنة 2014	سنة 2015
أموال دائمة - أصول	-8288308690,92	-9646499825,25	-10355782798,14
ثابتة	7752430307,75	9580861937,37	10649219380,23
رأس المال العامل	535878383,17	65637887,88	-293436582,09

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

- بما أن رأس المال العامل سالب أي أصغر من الصفر، فهذا يعني أن المؤسسة ليست في وضعية جيدة وتمثل في عدم قدرة المؤسسة على السداد أي أن هناك زيادة في الالتزامات قصيرة الأجل على السيولة قصيرة الأجل ويدل هذا على عدم وجود هامش الأمان لدى المؤسسة بحيث يمكن أن تواجه في أي وقت مشكلة تسديد ديونها و هذا مؤشر سلبي لها.

❖ احتياج رأس المال العامل: BFR

احتياج رأس المال العامل = أصول جارية - خصوم جارية

الجدول رقم (2-6): حساب احتياج رأس المال العامل

البيان	سنة 2013	سنة 2014	سنة 2015
أصول جارية - خصوم	-1516124693,80	-1634960042,27	-1810765748,75
جارية	980246310,63	1569322154,39	2104202330,84
احتياج رأس المال العامل	535878383,17	65637887,88	-293436582,09

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

- احتياج رأس المال العامل سالب: هذا يعني أن هناك فائض في موارد الاستغلال على احتياجات الاستغلال أو يوجد مصدر تمويل إضافي ناتج عن دورة الاستغلال.

❖ الخزينة:

الخزينة = رأس المال العامل - احتياج رأس المال العامل

الجدول رقم (2-7): حساب الخزينة

سنة 2015	سنة 2014	سنة 2013	البيان
-293436582,09	-65637887,88	-535878383,17	رأس المال العامل - احتياج
-293436582,09	65637887,88	535878383,17	رأس المال العامل
586873164,18	0	0	الخزينة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق المؤسسة

● الخزينة موجبة هذا يعني أن رأسمال العامل أكبر من احتياجات رأس المال العامل وهذا يدل على أن رأس

المال العامل يمول جزء من احتياجات الدورة والباقي عبارة عن فائض في الخزينة يجب على المؤسسة

توظيفه أو استثماره حتى لا يبقى عبارة عن أموال مجمدة لا يستفاد منها.

خلاصة الفصل:

يستند معظم مسؤولي المؤسسات في التزود بالمعلومات والتقارير التي تمكنهم من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتخطيط لها من قبل ومتابعتها إلى الميزانية التقديرية التي تعد أحسن طريقة من بين طرق التخطيط التي تؤدي بنا إلى المراقبة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة، فمعظم المؤسسات الإنتاجية أصبحت تتنافس فيما بينها من أجل ضمان استمراريتها وبقائها في السوق، ولذلك تسعى دائما إلى تحقيق الهدف المرجو تحقيقه، إذ أصبحت تحاول جلب أكبر عدد من المستهلكين والزبائن وكسب ثقتهم ويتم أحسن المنتوجات جودة وسعرا وحصولها على المواد الأولية بأقل التكاليف وبالرغم من أن الميزانية التقديرية من بين الأنظمة الاختيارية إلا أنه من الضروري على المؤسسة الاهتمام بها لأنها من أهم وسائل المراقبة والمتابعة في تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية التي تركز على عنصرين هامين: التحضير الميزانيات عن طريق التنبؤ ، المراقبة والتصحيح (الانحرافات).

وباعتبار مؤسسة سونا لغاز من بين المؤسسات المعنية بهذه السياسة وجب إتباعها لهذا النظام للخروج من أزمتها وصمودها أمام المنافسة إذ أن الكهرباء والغاز يعتبران مواد ضرورية لا يمكن الاستغناء عنهما، وبالرغم من أن المؤسسة تعتمد على الموازنة التقديرية وتعطي أهمية كبيرة لهذه العملية، إلا أنها تحتاج إلى تسيير محكم.

تمهيد:

تعتبر مراقبة التسيير كمنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرارات، وقد عرفت تطورا في دراساتها وتطبيقاتها تماشيا مع مفهوم المنظمة، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء والعقاب وتظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية وتقتصر على بعض المؤسسات، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها، وقبل بدايتها كتخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة واستراتيجياتها، وتقديم الاستشارة واتخاذ القرارات، ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها ووسائلها، وبعد انجاز العملية تقوم بتحديد الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة، الوقت، المواصفات ومدى تحقيق الأهداف المرجوة ومن ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار.

ومن أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز وإعطاء المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير وذلك

بالتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

المبحث الثاني: دور، أهمية، أهداف مراقبة التسيير

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

ينحصر هدف هذا المبحث في التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، النشأة والتطور التاريخي وأنواع مراقبة

التسيير

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير

تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم العمل من خلال نسق معين (معلومات، قرارات،

إجراءات، مراقبة النتائج). وتعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية تمارسها المنظمات المختلفة. فهي إحدى

الوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التنفيذ والرقابة.

فالرقابة هي "عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطة أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية

عن النتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا".¹

وتظهر مراقبة التسيير نظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية، ولتكون فعالة

لابد أن تكون مستمرة ومتواصلة.

ويمكن إدراج تعاريف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P.Bergeron بأنها: "تلك العملية

التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات

التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة".²

¹ زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2011 سنة، ص25.

² ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004 سنة، ص10.

بينما يرى C.Alazard أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة، لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف.

أما A.Khemakhem فيعرف مراقبة التسيير على أنها: "مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان".¹

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

وعليه فان مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:²

أ - الفعالية: وتعني تحقيق الأهداف وفقا للموارد المتاحة.

ب - الكفاءة: وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

ج - الملاءمة: وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها إذ تأخذ بعين الاعتبار

جميع أقسامها أو المديرية فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

¹ A.Khamakhem, dynamique de contrôle de gestion, éd dunod, France, 1977, p14

² ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 14.

وتعرف مراقبة التسيير حسب المعيار الأمريكي: بأنها عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة وباقي الموظفين لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف: الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين واللوائح، فعالية وكفاءة العمليات.

أما المعيار البريطاني: فقد عرقها بأنها تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، للمساعدة على تحقيق أهدافها بالتحقق قدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال متضمنا الالتزام باللوائح عند التحقيق: حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء.

ويقسم أحد الكتاب رقابة المؤسسة إلى مراقبة التسيير ورقابة المحاسبة، ويطل 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 المرتبطة بالمؤسسة، 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 والتوجه المحاسبي وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.¹

المطلب الثاني: نشأة وظهور مراقبة التسيير

مراقبة الأنشطة هو حقل ونطاق التحليل لمراقبة التسيير في نهاية القرن التاسع عشر، وهي الفترة التي وافقت المرحلة الصناعية، ظهورها يعود لتطور وتقدم التقنيات، ونمو النشاط الاقتصادي، هذا التطور بفضل تحاليل

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 09/1011، ص 167.

Taylor وكان Fayol أو ل من أسس دعائم مراقبة التسيير في أعماله على الإدارة العامة، أين أكد أن المراقبة تعني الفحص والتأكد أن الأهداف المحددة محققة، كما أن التaylorية ضمن التنظيم العملي للعمل (OST) لها دور وتأثير على تصميم مراقبة التسيير فعرفت مراقبة التسيير بعدة تعاريف مختلفة، وتعتبر حاليا كنظام إعلامي هام لقيادة الأداء، وأول من نظر لها كعلم هو Robert Anthony سنة 1965 بحيث عرف مراقبة التسيير على أنها: "الإجراء الذي من خلاله يتمكن المسيرين من التأثير على أعضاء المنظمة لوضع الاستراتيجيات قيد التنفيذ بفعالية وكفاءة". فإذا كانت قواعدها تعود إلى 1850-1910 فان تطبيقها مقسم بشكل تطوري حسب حاجة المؤسسات ومع نمو حجم الوحدات الإنتاجية وتعد نشاطاتها في الوقت الذي أصبح من الضروري تمثيل المهام والمسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة اتجاه المنفذين، وعرفت أثناءها تحديات ورهانات المؤسسات من خلال تبني مراقبة التسيير يعرف كنظام إعلامي للمساعدة على تسيير الاداءات وخلق القيمة للزبائن والملاك وزيادة درجة التحكم في التكاليف وسلسلة القيمة وتأسيس مختلف الرقابات التي هي بمعنى التحكم تركز مراقبة التسيير على أربعة محاور:

- الثبات في الزمن.
- المعلومة الجيدة والكاملة للمسير.
- البحث عن تدنئة التكلفة.
- تكلفة الإنتاج مهيمنة في التكلفة الكلية.

وينظر لمراقبة التسيير كأداة لمراقبة الإنتاجية الصناعية وعوائد العمل المباشر وكأداة للمساعدة والتحفيز على اتخاذ القرارات، إن نطاق التحاليل وأدوات مراقبة التسيير كانت مرجع لغرض التأقلم لمتطلبات تسيير الاداءات أين يعتبر الإنسان كعضو أساسي للمنظمة، ثم أصبحت مراقبة التسيير بفعل الزمن والإحداث كعلم يدرس.¹

جدول(1): تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

مفهوم مراقبة التسيير	التيار
مراقبة محاسبية ومالية التركيز على التدقيق تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات	النظرية الكلاسيكية
مراقبة اجتماعية واقتصادية مراجعة اجتماعية مشاركة، تحفيز، اتصال.	مدرسة العلاقات الإنسانية
قيادة المؤسسة نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي، الأهداف والأداء.	مدخل النظم

Source: P.lauzel et R.teller, contrôle de gestion et budgets, sirey ED 7^{ème}, Paris, 1994, p8.

¹ Nacer Eddine Sadi, contrôle de gestion stratigique, Edition Harmattan, paris, France, 2009, p19-20.

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

ويمكن ملاحظة إن تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت تبعا للحاجة إلى حل المشاكل المصادفة والمتولدة من انتشار واتساع النشاط الاقتصادي والأزمات الاقتصادية ابتداء من المحاسبة العامة التي ظهرت بشكلها الأقرب إلى الحالي في إيطاليا في القرن 15 ثم انتشرت غير العالم قبل أن تأخذ الولايات المتحدة الريادة في تحسين وتطبيق عدد من التقنيات الكمية في التسيير،¹ وفي الإطار أسست مراقبة التسيير وكانت المحاسبة وأدواتها دعائم لها، وشيئا فشيئا بدا مجال نشاطها يتسع وبدأت الدراسات تنتشر في البحث عن تحديد أهداف ووظائف ووسائل مراقبة التسيير فحسب سخاخم فإن أو ل شكل لمراقبة التسيير كان يهتم بمراقبة المحاسبة وكان مراقب التسيير يتمثل مع دور الخبير المحاسبي، ثم أصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل، إنتاج، وتوظيف ولها صلة مباشرة مع المسييرين إذا تمددهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة، كما أشار Thiart إلى التطور التاريخي لمراقبة التسيير من خلال مرحلتين:²

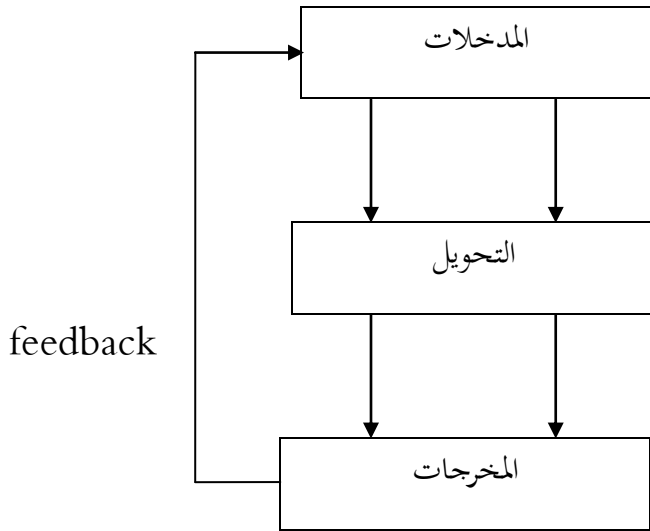
- المرحلة الأولى: (المدرسة الكلاسيكية): ترى هذه المدرسة أن المراقبة تعتمد أساسا على التقييم الهاد إلى أجزائها الأساسية وتحديد الطرق العلمية للعمل، وهذا ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة، وقاد هذه المدرسة كل من المفكرين تايلور وفايول.

¹ ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص7.

² ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص13.

- المرحلة الثانية: وهي ترتبط بظهور مفهوم La cybernétique الذي عرق بأنه الاتصال والمراقبة داخل الأنظمة، وتتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية كما يوضحها الشكل.

الشكل (1): مكونات النظام



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 13.

أ - المدخلات " تتمثل في عناصر المحيط (عوامل الإنتاج والتي تدخل لتستعمل في النظام وتؤثر عليه وتعرف بمدخلات المتغيرات".

ب - المخرجات: وهو ما يخرج النظام نتيجة حركته أو نشاطه.

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

فالنظام هو مجموعة عناصر مترابطة ومتفاعلة فيها بينها، تقوم في مجموعها بنشاطات تصب في هدف

مشترك.

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

المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير

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

1 - من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ، ونجد:

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

ب - المراقبة الآنية: وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازها بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

ج -المراقبة اللاحقة: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية، أو أيام محددة، لذلك

توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات

وسلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط.

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

أ - المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن

من تقييم الأفراد، وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب -المراقبة الدورية: وتكون على شكل دورات (أسبوعية، شهرية،...) وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها

علاجية.

ج -المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة أي دائمة لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم

الدائم للأداء.

3 -من حيث المصدر: وهناك نوعان من مراقبة التسيير:

أ - المراقبة الداخلية: وهي المراقبة الذاتية (Autocontrole) أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة

والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، تقوم بها وحدة

إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا إلى:¹

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.

- مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجياتها المتبعة في النشاط.

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعية والاقتصادي.

- تقدير حصة المؤسسة في السوق.

¹ Hamadouche malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'ESC, Alger, 2000,p09

- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

ب - المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمرقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

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

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

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

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

كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:

5 - حسب مستويات الرقابة: تبنى أنظمة الرقابة بطريقة تضمن الكفاءة والفعالية والاقتصاد لمجموع إجراءات

التسيير ويعبر عن الرقابة على ثلاث مستويات:¹

أ - الرقابة الإستراتيجية: وهي مجموع الإجراءات التي تحدد بها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، ويتم وضع

الإستراتيجية العامة (الكلية) واختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، والخيارات

الإستراتيجية تم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

¹ Frédéric gutier, Anne pezet, contrôle de gestion, Darios et Pearson éducation, France, 2006, p31.

ب - مراقبة التسيير: والتي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الإستراتيجية موضع وقيد التنفيذ، تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الإستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى وتكون عادة سنة، تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي ويتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة: برجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها، وتقييم الأداءات، والهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:

- بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة وأهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل وتقليص الفوارق.

- بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

وحسب Bouquin فان مراقبة التسيير أما ثلاث مهمات أساسية:

- ضمان التوافق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية.

- حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.

- تنميط العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.

ج - المراقبة الوظيفية: مراقبة المهمات هي التي تضمن أن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير المدى.

- الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.

- الفعالية: مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات.

توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتموين، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية

والأجور، تسيير الخزينة.

وتكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المنظمات حسب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير.

وفي إطار هذا التقسيم، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية.¹

المبحث الثاني: أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهمية، دور وأهداف مراقبة التسيير وشروط فعاليته.

المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في

¹ Frédéric gutier, Anne pezet, op-cit, p32.

- الإدارة والرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس عملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وتستمد أهميتها من:¹
- أ - تغيير الظروف: تواجه كل المنظمات تغيرا في الظروف البيئية وبشكل متزايد وتحلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة والبيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقيع التغيير والاستعداد للاستجابة له وكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.
- ب - تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاضم أثرها، إذا بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردون على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية قد تؤثر في أرباحها.
- ت - التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوق رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للتسيير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.
- وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها في عملية التسيير والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة والتقييم. كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة.

¹ محمد الصغير قريشي، مرجع سابق، ص 167.

ولكي تحقق الرقابة أهدافها لا بد وأن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها بمقاييس ما تم إنجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت خطط أو أهداف محددة مسبقا وفي الوقت ذاته فان الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط وملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، وما يقترن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الانجاز المراد تحقيقه.

ولذلك فإن للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريتها 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 عن المسؤولين، أفراد، أنشطة، منتجات، ومراكز المسؤولية وغيرها وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة. ويمكن ايجاز أهمية الرقابة في نقاط:¹

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تتعرض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فورا أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- تثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفق الأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقدره.

¹ Nobert Guedg, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, Paris, 2000, p45.

- تثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإشراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
- الوصل الى معلومات واقعية عن السير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات وبخاصة منها بالسياسات العامل للعمل وبأهدافه.

المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير

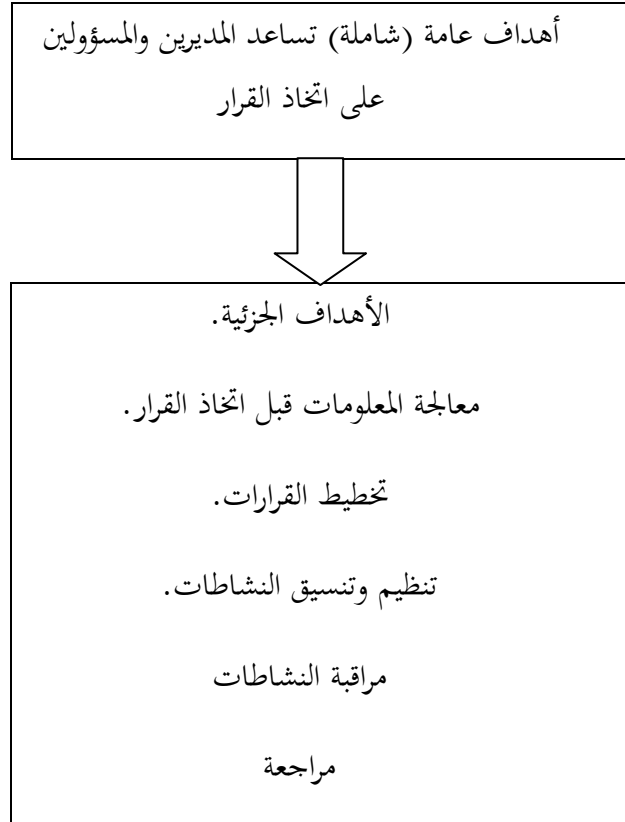
- من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين، نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:¹
- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير.
 - تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
 - تطبيق التسيير وسلوك الأفراد.
 - تصميم ووضع نظام المعلومات والاستقلال الجيد له.
 - التمكن من تحقيق اللامركزية.
 - مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب وتحسين الأداء.
 - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
 - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين.
 - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة.

¹ محمد الصغير قريشي، مرجع سابق، ص 168.

- مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات.

ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل (2): أهداف مراقبة التسيير



Source : Alazard.c et Separi.s : le contrôle de gestion, manuel et application, op-cit,p8

ولتحقيق هذه الأهداف يجب:

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية أو ما يعرف 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 بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، كذلك فقد تأكد أن وجود نظام على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية الإدارة العملية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.

المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير

الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير ثلاث مهام وهي:¹

1 -تحسين الأداء وفعالية النشاط: إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال

منها:

- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير.

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

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

- معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

2 -التحكم في التطور: إن مسايرة التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقبة التسيير يشارك في:

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

- وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.

- إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة

والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش.

- إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

3 -الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال: إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة، وكذلك التسيير

الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في

¹ Hamadouche malika, op-cit, p09

بعض الدراسات الاقتصادية، بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة، كما،ها تعمل على

استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق:

- أكبر فعالية.

- أحسن مردودية.

- أرباح ومردودية إنتاجية.

الفرع الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير

- 1 - حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها: يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودون حاجة للتفسير.
- 2 - سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 3 - القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.
- 4 - توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.
- 5 - التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسات هناك: مضاعفة

الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير.¹

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

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

المطلب الأول: المحاسبة العامة

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العامة

المحاسبة فن موجة لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات وهي تقنية تقوم بجمع تطبيق وتلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع، فهي ذات قواعد وأنظمة مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقتها مع الغير، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع

¹ محمد الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص15.

أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات والحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة، لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبات الأخرى.¹

ومنه فالمحاسبة كنظام تسجيل مترابط تكن الاستعمالات لها علاقة بالموارد التي مولتها وتكون الإستهلاكات في مستوى من المستويات مرتبطة بمخرجات المخزون، في مستوى آخر مما يجعلها وسيلة للتسيير بحيث:

- تسمح إنتاج مؤشرات ضرورية لقيادة المؤسسة.
- تسمح بقياس أداء المؤسسة الاقتصادي والمالي.

النظام الإعلامي المحاسبي: يمكن أن يعرف بمجموعة من العناصر تمكن الحصول، معالجة، تخزين، وإيصال المعلومات لهدف مساعدة الأفراد في الوظائف التنفيذية في التسيير واتخاذ القرارات فهو يقدم معلومات وفق الاحتياجات المختلفة للمستعملين، فهي عنصر أساسي لاتخاذ القرارات التسييرية في المؤسسة.²

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة

تتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة ليها ويمكن إنجازها في النقاط التالية:³

- تسجيل العمليات المالية: تعتبر عملية التسجيل بمثابة نقطة البدء للمحاسبة نحو نشاء نظام محاسبي يحقق لمنظمة إنتاجا ملائما للمعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على الوجه الأكمل.

¹ ن.داددي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1988، ص8.

² Moussa Hama, comptabilité général selon l'SCF, Ed le savoir, Alger, 2011, p21.

³ محمد القيومي محمد، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص21.

- تبويب العمليات المالية: تعتبر الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج بيانات فمن خلال هذه العملية يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتما إلى تفادي احتمالات الخطأ.
 - إنتاج تقارير وقياس النتائج: تعتبر التقارير بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي تحتاج الدارة لهذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية، كذلك يحتاج المحاسب إلى تقارير مالية دورية تسهل له مهمة قياس نتائج أعمال المنظمة ومركزها المالي.
 - تحليل النتائج وعرضها: تعتبر هذه العملية جزءا هاما في مهمة المحاسب، وما يميزها أنها بالدورية من ناحية كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الإلزام بها، وتهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة وموقفها المالي واحتمالاتها المستقبلية.
- فالدور التسييري للمحاسبة يتمثل في تزويد المسيرين بجزء هام من المعلومات والمتغيرات المهمة التي تدلهم على سير المؤسسة.

الفرع الثالث: تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

1 -الأرصدة الوسيطة للتسيير:¹

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

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

- 1 - الهامش الخام: (Marge brute) وهو مؤشر للتسيير ضروري للمؤسسات ذات الصفة التجارية وهو يسحب كما يلي: مبيعات بضاعة - تكلفة شراء البضاعة $mb = vm - camv$
 - 2 - القيمة المضافة: (Valeur ajoutée) وهو مفهوم أكثر استعمالاً، عما حققته المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها وهي تحسب: إنتاج الدورة + الهامش الخام - إستهلاكات الدورة
 - 3 - الفائض الخام للاستغلال: (l'excédent brut d'exploitation) وهو يساوي: القيمة المضافة - (ضرائب ورسوم + مصاريف المستخدمين)
 - 4 - نتيجة الاستغلال: (résultat d'exploitation) ويتم حسابها بتقسيم نواتج الاستغلال وأعباء الاستغلال وهي تقيس الأداء الاقتصادي لمؤسسة وتحسب: (فائض الاستغلال + مسترجعات أعباء الاستغلال + نواتج الاستغلال) - مخصصات الإهلاكات والمؤنات + مصاريف أخرى لاستغلال
 - 5 - النتيجة قبل الضريبة: (résultat courant avant impôt) وحساب هذه النتيجة يأخذ بعين الاعتبار لمجموع العمليات المالية: (نتيجة الاستغلال + النواتج المالية) - المصاريف المالية
 - 6 - النتيجة خارج الاستغلال: (résultat hors exploitation) تعبر النتيجة خارج الاستغلال عن رصيد العمليات التي تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة، فهي تبين أهمية النشاط الاستثنائي في النتيجة الصافية للدورة وتحسب: = النواتج خارج الاستغلال - الأعباء خارج الاستغلال (الاستثنائية).
 - 7 - النتيجة الصافية للدورة: وتحسب (النتيجة قبل الضريبة + الضريبة خارج الاستغلال) - (مساهمة الأجراء في تحقيق الأرباح + ضرائب على أرباح المؤسسات)
- ويتم حساب هذه الأرصدة من خلال إعادة المعالجة للمعلومات المتضمنة في الميزانية وحساب النتائج، وتمثل أداة فعالة في التشخيص والتحليل للوضع الاقتصادية والمالية للمؤسسة ولإجراء المقارنات القطاعية.

المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعلقة بصنعها وبيعها إلى جانب تخطيط وقياس كيفية التنفيذ.¹

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

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

المحاسبة التحليلية للتسيير: إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء واتخاذ القرارات.

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

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

الفرع الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث كلارك وظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل في:²

- المساعدة على تحديد أسعار البيع وتحديد حدود انخفاض الأسعار.

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2011، ص8.

² Bouquin H, la comptabilité de gestion, 2eme édition economica, paris, 1997,p15.

- المساعدة على التمييز بين المنتوجات المرهقة وغير المرهقة.
- مراقبة المخزون وتحديد قيمة المخزون.
- اختبار كفاءة مختلف المسارات ومختلف الإدارات واكتشاف أوجه التقصير والتبذير.
- الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج، وضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية.

وانطلاقاً من هذه الوظائف، يمكن تحديد غايات مهام محاسبة التسيير والمتمثلة في:

- التسعير وتقييم المخزونات.
 - قياس كفاءة المنتوجات، المسارات والوحدات الداخلية ككل لأجل إعلام المسيرين.
- وتتناسق هذه الغايات مع تلك الأهداف التي تحددها تايلور بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تمكن من:

1 - ضبط ورقابة عناصر التكاليف: بالتحديد الدوري (الشهري) لتكاليف الكلية للمنتوجات المصنعة وقيد التصنيع.¹

2 - تقييم الأداء بإصدار ميزانيات حساب النتائج الشهرية، بشكل يسمح بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، وتلك التي ينبغي التخلي عنها.

والى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنصب في دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها، وبالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أن مع التطور الهائل الذي شهدته نظريات التسيير الحديث، ظهور طرق وأساليب جديدة تغير الهدف من استعمالها ليتنقل من مجرد دراسة التكاليف لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة الممكنة بين التكاليف والمنافع التي تنشأ عنها.

¹ سفيان بن بلقاسم، حسين ليهي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الآفاق، سنة 2010، ص06.

3 - ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط: إن اتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة وبمس كل الأنظمة المسيرة

لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ

القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات

الإدارة.¹

الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية ومجال تطبيقها في مراقبة التسيير

إن موضوع المحاسبة التحليلية يمكن أساساً في دراسة، حساب، تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط

الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع وسعر التكلفة، من هنا نعرف المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة

لمراقبة التسيير تعتمد على:

- عرض التكاليف: تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع... الخ.
- تصنيف التكاليف: تكاليف مباشرة وغير مباشرة، تكاليف متغيرة وثابتة.
- تحميل التكاليف: يتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة

المطلب الثالث: لوحة القيادة

الفرع الأول: التعريف والخصائص

تتمثل لوحة القيادة في مجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل قيادة

المؤسسة أو الوحدة التي تخصه نحو تحقيق أهدافه.

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الاطار النظري والعلمي، دار زهران، عمان الأردن، 1997، ص32.

كما عرفه Alazard.C et Separi.S على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة

فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر

أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.¹

فهي عرض لأهم المؤشرات التي يحتاجها المسؤول والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير،

كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط ملخص لأهم المؤشرات والمعلومات

التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.

ومن بين أهم الخصائص لوحات القيادة:

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به.
- يركز فيها أهم النقاط التي تسمح بتابعة الأداء والتي تتبع الاستراتيجية.
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.
- تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.
- تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: مهام لوحة القيادة

لقد عرف Gervais لوحة القيادة بأنها نظام معلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية

لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتسهي أداء المسؤولين.

¹ C.Alazard et S.Sépari, Op. Cit, p591.

انطلاقاً من هذا التعريف يمكن استخلاص مهام الأساسية للوحة القيادة:¹

- 1 - الدور التقييمي: إن تفويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض له.
- 2 - الدور القيادي: إضافة إلى الدور التقييمي للوحة القيادة فإنها كذلك أداة إجبارية للأقسام الخاصة بها.

الفرع الثالث: أدوات لوحة القيادة ومراحل إعدادها

أ - أدوات لوحة القيادة:

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

- 1 - النسب: وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين، فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي والقيادي لا بد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.
- 2 - التمثيل البياني: وهي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول وهي أداة أكثر سهولة للاستيعاب.

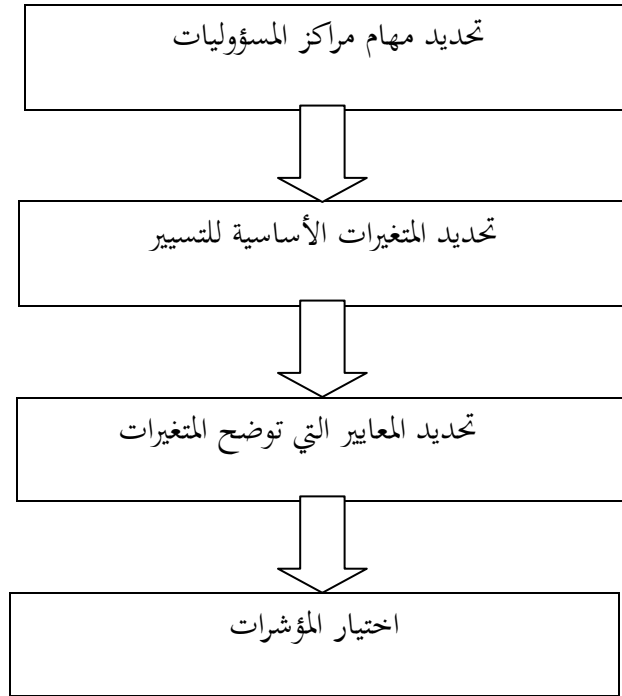
3 - الجدول: وهي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة وصفوف)

ب - مراحل إعداد لوحة القيادة:

إن إعداد لوحة القيادة يمر بأربعة مراحل أساسية كما يوضحها الشكل التالي:

¹ Gervais.M, op-cit, P593.

الشكل رقم (3): مراحل إعداد لوحة القيادة



Source : C.Alazard et S.Sépari, Op-Cit, p556.

الشكل العام للوحات القيادة:

إن أغلب لوحات القيادة تحتوي على أربع مناطق كما تظهر في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4) الشكل العام للوحة القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما...			
الفروقات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 مؤشر أ مؤشر ب

Source : C.Alazard et S.Sépari, Op. Cit, p557

خلاصة الفصل:

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

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

الفهرس

الإهداء.

الشكر والتقدير.

الملخص.

قائمة الأشكال.

قائمة الجداول.

01..... المقدمة

05..... الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول أداء المؤسسة

05..... تمهيد

06..... المبحث الأول : مدخل حول أداء المؤسسة.

06..... المطلب الأول: ماهية الأداء.

07..... المطلب الثاني : أهداف الأداء.

08..... المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء.

09..... المبحث الثاني : مدخل حول تقييم أداء المؤسسة.

09..... المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء.

13..... المطلب الثاني : فوائد تقييم الأداء.

المطلب الثالث : مجالات تقييم الأداء.....	14
المبحث الثالث: عوامل استمرارية و تحسين الاداء.....	18
المطلب الأول : الاستراتيجية و الأداء.....	18
المطلب الثاني : الإبداع.....	21
المطلب الثالث : الجودة.....	24
خلاصة الفصل الأول:.....	27
الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير.....	30
تمهيد.....	30
المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير.....	31
المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير.....	31
المطلب الثاني : نشأة و ظهور مراقبة التسيير.....	33
المطلب الثالث : أنواع مراقبة التسيير.....	38
المبحث الثاني : أهمية ، أهداف و مهام مراقبة التسيير.....	42
المطلب الأول : أهمية مراقبة التسيير و دورها في المؤسسة.....	42
المطلب الثاني : أهداف مراقبة التسيير.....	45

المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير.....	47
المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير.....	49
المطلب الأول : المحاسبة العامة.....	49
المطلب الثاني : المحاسبة التحليلية.....	53
المطلب الثالث: لوحة القيادة.....	55
خلاصة الفصل الثاني:.....	59
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز.....	61
تمهيد.....	61
المبحث الأول : نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	62
المطلب الأول: تقسيم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	62
المطلب الثاني : التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بمستغانم.....	66
المطلب الثالث : مهام ودور المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز.....	68
المبحث الثاني : المخطط التجاري السنوي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم.....	73
المطلب الأول : أنواع التقديرات في سونلغاز.....	73
المطلب الثاني : تقديرات المبيعات.....	74
المطلب الثالث : تطور مبيعات الطاقة لمديرية التوزيع.....	77

المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية و التشخيص المالي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بمستغانم78

المطلب الأول : إعداد الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بمستغانم.....78

المطلب الثاني : إعداد حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بمستغانم.....84

المطلب الثالث: حساب مؤشرات التوازن المالي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم.....88

91.....خلاصة الفصل الثالث:

93.....الخاتمة

99.....قائمة المراجع

الملخص:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، والتي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعمولة و تطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة في ظل هذه الظروف أصبح إلزاما على مسيري المؤسسات مهما كانت طبيعتها وضع نظام فعال للرقابة على تنفيذ الخطط البرامجي بمدى تحقيق الفعالية في الأداء، كما أنها مصدر كل التحسينات في المؤسسات للأداء الاقتصادي.

نظرا لما تضيفه الرقابة للمؤسسات من خصائص ومميزات وذلك من خلال قدرة نظام مراقبة التسيير على ترشيد و توجيه المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء وكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية، والمؤسسات الجزائرية هي بحاجة أكبر لذلك نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الكفاءة والفعالية، الأداء.

Résumé:

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises économiques et se considère comme l'un des supports de bon fonctionnement, dans l'environnement actuel qui se caractérise de développement technologique, la pression concurrentielle et la globalisation, ce qui est obligé les entreprises d'adopter un système de contrôle efficace, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et financières des entreprises, avec l'orientation et les recommandations, l'évaluation de la performance, la détection et l'analyse des écarts.

Les entreprises algériennes sont confrontées à la nécessité de mettre en place des dispositifs de pilotage économique comme le contrôle de

gestion afin de confronter tous ces changements dans le sphère économique.

Les mots clés: le contrôle de gestion, l'efficacité et l'efficience, la performance.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
35	تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة	1-1
74	المشتركون في الشبكات الكهربائية	2-1
75	المشتركون في الشبكات الغازية	3-1
75	نسبة الضياع و الطاقة الكهربائية المستلمة	4-1
76	نسبة الضياع و الطاقة الغازية المستلمة	5-1
77	مبيعات الطاقة	6-1
78	الميزانية المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	1-2
79	ميزانية الأصول لثلاث سنوات	2-2
82	ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	3-2
84	حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	4-2
88	حساب رأس مال العامل	5-2
89	حساب احتياج رأس المال العامل	6-2
90	حساب الخزينة	7-2

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
37	مكونات النظام	1
46	أهداف مراقبة التسيير	2
58	مراحل إعداد لوحة القيادة	3
58	الشكل العام للوحة القيادة	4
66	التنظيم الهيكلي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز	5
67	هيكل قسم المحاسبة والمالية	6

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

- 1 للدرة عبد الباري إبراهيم، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات (المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، القاهرة، مصر، سنة 2003.
- 2 رأوية حسن، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، إسكندرية، مصر، سنة 2000.
- 3 توفيق محمد عبر محسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر، سنة 2004.
- 4 أحمد زكي بدوي، معجم المصطلحات الإجتماعية، مكتبة لبنان، بيروت، سنة 1992.
- 5 سلطان كرما يلي ترجمة بتصريف هيثم علي حجازي، إدارة المعرفة، الأهلية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2005.
- 6 عبد المقصود ديبان و آخرون، المحاسبة و تكنولوجيا المعلومات (نظام المعلومات المحاسبية و تطبيقها على الحاسب)، جامعة إسكندرية، مصر، سنة 2003.
- 7 عبد المقصود ديبان، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، إسكندرية، مصر، سنة 1997.
- 8 حميد الجميلي ، تقييم الأداء الصناعي ، جمعية الإقتصاديين العراقيين ، بغداد، سنة 1999.
- 9 عقيل الجاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات الجدوى الإقتصادي والفنية وتقييم جدوى الأداء، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع شفا بدران، عمان، الطبعة الأولى ، سنة 1999.
- 10 - طلعت عبد الملك ، تقييم الأداء الإقتصادي (المعهد القومي للإدارة العليا) ، القاهرة، سنة 1996.
- 11 - صلاح الدين حسن السيسى، مؤشرات تقييم الأداء في المنشآت الصناعية، القاهرة، الطبعة الأولى، سنة 1998.
- 12 - عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات إطار نظري و تطبيقي، دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، سنة 1999.
- 13 - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.

- 14 - فلاح حسن الحسني، إدارة المشرعات الصغيرة، مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان، 2006.
- 15 - علي عباس، الرقابة الادارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العالمية، الطبعة الأولى، 2000.
- 16 - زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 17 - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى ، 2007.
- 18 - كاظم نزار الركابي الاستراتيجية: العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- 19 - نعمة عباس الخفاجي، الإدارية الإستراتيجية: المدخل والمفاهيم والعمليات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- 20 - سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات : مدخل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 21 - فريد نجار، ادارة الجودة الشاملة والإنتاجية والتخطيط التكنولوجي للتميز والزيادة والتفوق، الدار الجامعية الإسكندرية 2007.
- 22 - زاهد محمد ديرى، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، سنة 2011.
- 23 - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، سنة 2004.
- 24 - ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
- 25 - ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- 26 - محمد الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 27 - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1988.
- 28 - محمد القيومي محمد، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- 29 - بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2011.
- 30 - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الآفاق، سنة 2010.
- 31 - صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعلمي ،دار زهران، عمان الأردن، 1997.

مجالات:

- 1 - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد 09/1011.
- 2 - مجلة سونلغاز وخبراء الطاقة سنة 2015، ص 72.

مذكرات الماجستير:

- 1 - شبقارة هجيرة، الإستراتيجية التنافسية ودورها في أداء المؤسسة: مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص علوم إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، دفعة 2004-2005.
- 2 - بن حمود يوسف، التخطيط الإستراتيجي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين أداء الأفراد (مجمع تربية دواجن الغرب)، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة جامعية 2010.

المؤتمرات والندوات:

- 1 - كبيش جمال، قدام جمال، دور الإبداع الابتكار في خلق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة ضمن ملتقى الدولي: المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة يومي 17/16 نوفمبر 2008، جامعة 8 ماي 1945.
- 2 - ابراهيمي شراف، انعكاس إستراتيجية الابتكار والتطوير على طبيعة نشاط و ربحية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال- مداخلة ضمن الملتقى الدولية حول: المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والابتكار في ظل الألفية الثالثة، يومي 16-17 نوفمبر 2008، جامعة 8 ماي 1945.

المواقع:

- 1 - حسن الدوري، الإدارة الإستراتيجية والتميز الإداري، التخطيط الاستراتيجي، بدون تاريخ
<http://www.kantaji.com/files/manage/a14pp8>
- 2 - هشام أحمد حسين عبد المنعم، نموذج محاسبي لقياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات، بدون تاريخ
<http://unpan1un.org/intradoc/groups/public/document/ARADO/unpoNoo6256.pdf>

قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

- 1- Emmanuel Peteyron, la vielle strategique édition Ecomonica, Paris, 1998.
- 2- A.Khamakhem, dynamique de contrôle de gestion, éd dunod, France, 1977.
- 3- Nacer Eddine Sadi, contrôle de gestion stratigique, Edition Harmattan, paris, France, 2009.
- 4- Hamadouche malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, l'ESC, Alger, 2000.
- 5- Frédéric gutier, Anne pezet, contrôle de gestion, Darios et Pearson éducation, France, 2006.
- 6- Nobert Guedg, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, Paris, 2000.
- 7- Moussa Hama, comptabilité général selon l'SCF, Ed le savoir, Alger, 2011.
- 8- Khemissi Chiha, gestion et stratégie financiere, 1ere ed houma, Alger, 2005.
- 9- Bouquin H, la comptabilité de gestion, 2eme édition economica, paris, 1997.

المقدمة العامة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات اقتصادية في طرق تسييرها و إنتاجها وتسويقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطاتها و ذلك تماشياً مع تطورات البيئة المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث التحكم في مواردها و الاستخدام الأمثل لها ومن حيث ضمان تطورها و استمرارها، ولذلك اجتهد الاقتصاديون لإيجاد مفهوم لعملية التسيير و مختلف الآليات المرتبطة بها.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن السابق في المؤسسات الأمريكية، وبعدها عرفت من حيث محتواها أو بعدها التنظيمي تطورات كبيرة جداً، حتى أصبحت من التقنيات الإدارية الأكثر اهتماماً في تسيير المؤسسات و خاصة الصناعية، فقد أثبتت وجودها كأداة لقيادة و ضبط و المساعدة في اتخاذ القرارات المؤسسة، فهي ترافق المسير طيلة سير و تسييره للمؤسسات بحيث تتجاوز بذلك مجرد كونها أداة لمتابعة و معاينة نتائج معينة فلا يجب أن يفهم ذلك من قياس الأداء مجرد عملية للوقوف على النتائج، فقياس الأداء يهدف إلى اتخاذ القرارات لتحسين ظروف تحقيق هذه النتائج لذلك عملية مراقبة التسيير يمكن اعتبارها نظام لتسيير الأداءات بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء و تقييمه.

إشكالية البحث:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ؟

ولتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بأداء المؤسسة و كيف يمكننا تحسين هذا الأداء ؟

- ما هو الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير ؟

- كيف تساهم مراقبة التسيير في تحسين و الرفع من أداء المؤسسة ؟

فرضيات البحث:

- الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية و كفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية.

- إن لمراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى أداء المؤسسة من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء و تصحيحها في وقتها المحدد و الملائم.

أهمية وأهداف البحث:

- التعريف بوظيفة مراقبة التسيير و محتواها و إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين الأداء.
- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و معرفة التقنيات و الأدوات المستعملة في هذا النظام و مدى تحقيقه لأهداف المؤسسة المسطرة.
- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير لترشيد القرارات داخل المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- تم اختيار هذا الموضوع لأسباب ذاتية و موضوعية، و لأهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث وذلك بالنظر الى انه مجال تخصصه
- لاختصار مراقبة التسيير في التقييم و الرقابة فقط و التي هي أداة للتسيير بين مختلف وظائف المؤسسة.

منهج البحث:

- تم استخدام المنهج الوصفي و التحليلي الذي يتلاءم مع البحث حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي استخدمنا خلاله مجموعة من الكتب و المراجع التي تم بحثنا .
- اما في الجانب التطبيقي فاستخدمنا المنهج التحليلي الذي ساعدنا على فهم و توضيح الامر في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز.

الصعوبات:

- ضيق الوقت مقارنة بأهمية الموضوع و شساعته .

هيكل البحث:

محاولة منا الإجابة على أسئلة الموضوع و كذلك لاختبار صحة الفرضيات ثم تقسيم البحث إلى ثلاث

فصول:

في الفصل الأول يتضمن الأداء بصفة عامة و مفاهيم أساسية عن الأداء، وذلك من خلال التعرف على مختلف التعاريف لهذا المصطلح وأنواع وتقسيمات الأداء وماهية تقييم و تحسين الأداء.

أما الفصل الثاني فيتم التعرض فيه للإطار المحدد لمراقبة التسيير و المرتكزات التي تستند عليها، وذلك من خلال مدخل عام لمراقبة التسيير، لإبراز مختلف الجوانب الأساسية بغرض إبراز خصائصه و التعرف على دور وأهمية وعلاقته بالهيكل التنظيمي و أهداف مراقبة التسيير ومسارها، كما تم عرض بعض الأدوات التي يركز عليها نظام مراقبة التسيير.

و في الفصل الثالث وانطلاقا مما سبق، وكجانب تطبيقي يتم فيه تقديم عام للشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز من خلال المبحث الأول، ثم طريقة جمع البيانات و الوسائل المستعملة في البحث، و أخيرا يتم تحليل النتائج في المبحث الثالث.

التشكرات

أحمد الله الذي وفقني في كل شيء و أعانني على إنهاء دراستي و إنجاز هذا العمل ، أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام هذه المذكرة وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة « غلاي نسيمة » التي لم يبخل علي بتوجيهاتها المفيدة و حرصه الدائم على تقديم كل ما هو جاد و مفيد ، أشكرها على إلتزامها بمواعيدها ، حضورها و جديتها في متابعة هذا العمل .

كما لا أنسى أن أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد لإنجاز هذه المذكرة و كل عمال مؤسسة سونلغاز .

تشكراتي لكل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية LMD تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير .

أسأل الله أن يوفقني دائما إلى ما فيه الخير ، و جازاكم الله عن كل ما هو خير .

محمد