

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم التسيير
قسم : علوم التسيير
فرع : تدقيق و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

عنوان المذكرة

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالب:

- د. وهراني مجدوب

- سيدي يعقوب المنصور

أعضاء لجنة المناقشة

جامعة مستغانم رئيسا	أستاذ محاضر	د. ولد محمد عيسى محمد محمود
جامعة مستغانم مقررا	أستاذ محاضر	د. وهراني مجدوب
جامعة مستغانم مناقشا	أستاذ محاضر	د. يخلف عبد الله

-الموسم الجامعي : 2014 - 2015 .

كلمة شكر

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه

أتقدم بخالص شكري وامتناني:

-للدكتور الفاضل وهراني مجدوب على توجيهاته القيمة وآرائه النيرة التي ساهمت في إخراج

هذا العمل في شكله النهائي.

و إلى أعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم مناقشة هذا البحث.

وعمال جامعة مستغانم من إداريين وعمال مكاتب على ما قدموه لي من تسهيلات

لإتمام هذا البحث.

إهداء

إلى من أضاءت لي دربي المظلم
إلى من كان حبها زادي وعمادي
إلى من كنت أحتمي بدعائها الخالص وحنانها
إلى أمي حبيبة عمري
إلى من زرع في قلبي روح التحدي و الاجتهاد وسقاني
بالرعاية والاهتمام وأنار دربي ومنحني الحب
إلى أبي أصدق الناس
أسأل الله أن يحفظهما ويديم لهما الصحة والعافية
إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة
و أخي جلال الدين الذي ساعدني وكان عوناً لي
إلى كل رفيقائي دربي و صديقي رياض
إلى كل هؤلاء الأعمام أهدي ثمرة جهدي
منصور

الفهرس

الفهرس

العنوان	الصفحة
الفهرس
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
المقدمة عامة
الفصل الأول :مدخل حول مراقبة التسيير	1.....
مقدمة الفصل	2.....
المبحث الأول : مفهوم : و أهداف مراقبة التسيير	3.....
المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير	3-4.....
المطلب الثاني : مراقبة التسيير في المدارس الكلاسيكية	5-8.....
المطلب الثالث : أهداف و خصائص نظام مراقبة التسيير	9-11.....
المبحث الثاني : أهمية : و موقع وظائف مراقبة التسيير	12.....
المطلب الأول : العوامل التي تستمد منها مراقبة التسيير أهميتها	12-13.....
المطلب الثاني : أهمية مراقبة التسيير و دورها في المؤسسة	13.....
المطلب الثالث : وظائف و موقع مراقبة التسيير في تنظيم المؤسسة	14.....
المبحث الثالث : تنظيم : ومجالات مراقبة التسيير	15.....
المطلب الأول :مراقب التسيير و علاقة عمله بوظيفة الإنتاج	15-17.....
المطلب الثاني :مجالات مراقبة التسيير و مرحلها	18-19.....
المطلب الثالث : تأثير الهيكل التنظيمي على مراقبة التسيير	19-22.....
خلاصة الفصل	23.....

الفصل الثاني: أدوات التقليدية لمراقبة التسيير 24.....

مقدمة الفصل 25.....

المبحث الأول: نظام المعلومات كأداة لمراقبة التسيير 26.....

المطلب الأول: مفهوم وخصائص نظام المعلومات 26-28.....

المطلب الثاني: أهدافها و موارد نظام المعلومات 29-30.....

المطلب الثالث: علاقة نظام المعلومات بمراقبة التسيير و وظائفها 30-32.....

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية 33.....

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية و شروط تطبيقها 33-36.....

المطلب الثاني: أهداف و وظائف المحاسبة التحليلية 36-38.....

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير 39-42.....

المبحث الثالث: محاسبة العامة 43.....

المطلب الأول: مفهوم و أهداف المحاسبة العامة 43.....

المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية 44.....

المطلب الثالث: تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير 44-45.....

خلاصة الفصل 46.....

الفصل الثالث: أدوات الحديثة لمراقبة التسيير 47.....

مقدمة الفصل 48.....

المبحث الأول: تحليل المالي 49.....

المطلب الأول: مفهوم التحليل المالي 49.....

المطلب الثاني: طبيعة و أهداف التحليل المالي 49-50.....

مطلب الثالث : معايير و أساليب التحليل المالي.....52-51

المبحث الثاني : لوحة القيادة أداة للمراقبة.....53

المطلب الأول : تعريف لوحة القيادة.....54-53

المطلب الثاني : مراحل إعدادا لوحة القيادة و أهدافها.....55-54

المطلب الثالث : تصميم لوحة القيادة ووسائلها.....70-56

المبحث الثالث : الموازنات التقديرية.....71

المطلب الأول : مفهوم و أهمية الموازنة التقديرية.....74-71

المطلب الثاني : مراقبة التقديرية و دورها في تحسين الأداء.....75-74

المطلب الثالث : أنواع الموازنة التقديرية.....78-75

خلاصة الفصل.....79

الفصل الرابع: دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.....80

مقدمة الفصل.....81

المبحث الأول : أهمية مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.....82

المطلب الأول: تعريف القرار و أنواعه.....90-82

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار.....91-90

المطلب الثالث :مراحل إتخاذ القرار في مراقبة التسيير.....93-91

المبحث الثاني :المراقبة التسيير كأداة لقياس و تقييم الأداء المؤسسة الاقتصادية.....94

المطلب الأول : مفهوم قياس الأداء.....97-94

المطلب الثاني : أهمية و مراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء.....98-97

المطلب الثالث : المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء و قوعدها.....98-99
المبحث الثالث : عموميات حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

100

المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية و العوامل المؤثرة فيها.....100-102

المطلب الثاني : أهمية و أهداف الأداء المالي102-104

المطلب الثالث : طريقة المردودية المالية في تقييم الأداء المالي و أثر الرافعة المالية.....104-111

خلاصة الفصل112

الفصل التطبيقي: دور مراقبة التسيير في تحسين أداء مؤسسة الحليب سايمكس.....113

مقدمة الفصل114

المبحث الأول : تقديم مؤسسة سايمكس.....115

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس.....115

المطلب الثاني: نشاط ومهام مؤسسة سايمكس.....116

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة117-124

المبحث الثاني: نظام و إستراتيجية المؤسسة سايمكس في القطاع.....125

المطلب الأول: مراحل إنتاج المؤسسة.....125-126

المطلب الثاني : مراقبة الجودة المنتجات126-129

المطلب الثالث : عدد العمال المساهمين في عملية التسيير والإنتاج130

المبحث الثالث : دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة

131

المطلب الأول :التكاليف الشهرية لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014)	131-133
المطلب الثاني : كمية المشتريات لمؤسسة سايمكس لسنوات الإنتاج (2012-2013-	138-138
2014).....	
المطلب الثالث : تطور مبيعات المؤسسة (2012 - 2013 - 2014)	139-145
خلاصة الفصل	146
.....الخاتمة العامة	
.....قائمة	
.....المراجع	

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
88	مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة	(1-4)
107	تقييم معدلات المردودية المالية	(2-4)
130	عدد العمال المساهمين في عملية التسيير والإنتاج	(1-5)
132	التكاليف الشهرية لسنة 2012 الخاصة بمؤسسة سايمكس	(2-5)
133	التكاليف الشهرية لسنة 2013 الخاصة بمؤسسة سايمكس	(3-5)
134	التكاليف الشهرية لسنة 2014 الخاصة بمؤسسة سايمكس	(4-5)
135	كمية المشتريات الشهرية لسنة 2012 الخاصة بمؤسسة سايمكس	(5-5)
137	تكاليف الإنتاج الشهرية لسنة 2012-2013-2014	(6-5)
138	كمية المشتريات الشهرية لسنة 2013 الخاصة بمؤسسة سايمكس	(7-5)
139	كمية المشتريات الشهرية لسنة 2014 الخاصة بمؤسسة سايمكس	(8-5)
140	مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2012	(9-5)
141	مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2013	(10-5)
143	مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2014	(11-5)
145	جدول مقارنة مبيعات حليب البقرة بحليب البذرة	(12-5)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	أسس النظام	(1-2)
41	أعباء المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	(2-2)
87	أنواع القرارات في المستويات الإدارية	(1-4)
117	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(1-5)
119	الهيكل التنظيمي لمصلحة الإنتاج	(2-5)
120	هيكل التنظيمي لمصلحة الصيانة	(3-5)
121	هيكل التنظيمي لمصلحة التموين	(4-5)
122	هيكل التنظيمي لمصلحة القسم التجاري	(5-5)
123	هيكل التنظيمي لمصلحة القسم المحاسبة	(6-5)
124	هيكل التنظيمي لمصلحة القسم المالية	(7-5)
136	منحنى البياني يمثل الإنتاج الشهري لسنة 2012-2013-2014	(8-5)
146	منحنى البياني يمثل زيادة إرتفاع المبيعات السنوية 2012-2013-2014	(9-5)

المقدمة

العامّة

المقدمة العامة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في طرق تسييرها وإنتاجها وتسويقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطها، وذلك تماشياً مع تطورات البيئة المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث التحكم في مواردها والاستخدام الأمثل لها، ومن حيث ضمان تطورها واستمرارها. لذلك اجتهد الاقتصاديون - باتجاهات شتى - لإيجاد مفهوم لعملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها.

و لذلك يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً ، بإعتباره مفتاح التحكم في التسيير المؤسسات و إنما لكونه بالإضافة إلى ذلك الأداة المساعدة على مسك و قياس و ترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة.

أن قدرتنا على التحكم في مؤسساتنا -هيئات ، شركات، وإدارات ..- تكمن في قدرتنا على إلمام بالمعطيات و توليد أفكار تلقيناها عبر حركيات داخلية و خارجية و بدون مراقبة التسيير المنظم تبقى المعطيات خرساء تستنجدنا فلا تلي و تستنطقها فلا تجيب.

ولعل هذا ما جعل الإهتمام بطريقة تطبيق مراقبة التسيير يتزايد في الأوساط المهنية و ذلك بتسيخ الفعالية في المؤسسات و الإدارات على حد سواء كما تعكس أيضاً و بجلاء تعدد الدراسات و اللقاءات المتمحورة حولها و ذلك لمحاولة ضبط أبعادها وتحديد طرق الإستفادة منها و بإعتبار مراقبة التسيير كسوق متكامل يمكن للجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات وأخيراً تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها مراقبة التسيير أداة مراقبة و مصدر للمعلومات لم يكن لها و جود في أدبيات التسيير القديم الأمر الذي يؤكد أن التنظيم ليس بالملحق السطحي للتسيير و إنما هو دائماً قرينه الضروري الذي لا يفارقه ... الأمر الذي يسمح لنا بالقول أن ثقافة التسيير لم تعرف التنظيم إلا في مرحلة متأخرة تزامنت مع مرحلة ظهور ميكانيزمات تخضع للتحليل العقلاني و إذا بها تؤسس لبناء ذاكرة تسجيلية و تترجمها إلى واقع ملموس.

إن مراقبة التسيير يمتلك الكثير من المجالات كزاد " معرفي و معلوماتي " حقيقي يشكل " الذاكرة التسجيلية " خلافاً لما يسمى -المحاسبة العامة - التي تعتبر بمثابة المخزن الأساسي لجميع المعطيات التي يتم جمعها وتقديمها لتسهيل عملية المحاسبة التحليلية وذلك بالإعتماد على نظام المعلومات كما يعتمد مراقب التسيير إلى أدوات

أخرى حديثة منها التحليل المالي والميزانية التقديرية ، إضافة إلى لوحة القيادة التي تساهم في تسهيل عملية إتخاذ القرار بهدف تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية

ولكي يحقق مراقب التسيير هذه المقاصد لابد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض، إلا أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى بما يناسب حجمها وطبيعتها. لذلك يستطيع مراقب التسيير من خلال نظام مراقبة التسيير التأكد من حسن إستعمال مواردها و طاقاتها استعمالا عقلانيا يخوله بطريقة أو بأخرى من تجاوز العقبات وتحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة ، و بالتالي فإن نظام مراقبة التسيير المحكم يسمح لنا بقيادة المؤسسة في الاتجاه الصحيح .

1 : طرح الإشكالية

من خلال ماسبق يمكننا صياغة الإشكالية التالية :

ما دور الذي تلعبه مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية ؟

و للإجابة على هذا السؤال يجدر بنا أن نتناول بالتفصيل دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية المواضيع التالية:

- ماهية مراقبة التسيير ؟

- أهداف و أهمية مراقبة التسيير ؟

- دور مراقبة التسيير في المؤسسة ؟

- مسار و مجال مراقبة التسيير ؟

- أدوات مراقبة التسيير ؟

2 : فرضيات

للإجابة على هذه الإشكالية ,قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- نظام مراقبة التسيير هو نظام شامل للمعلومات ،يعمل على تزويد المسييرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات التي تساعد على إتخاذ القرارات.

- يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.
- تعد المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات التي تدرس النشاط الاقتصادي و ذلك وفقا لأساليبها التي تعتمد على التحليل الكمي للمعطيات من أجل الوقوف على نقاط القوة والضعف الخاصة بالنشاط وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة.
- تعد مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية أدوات تساهم في تحسين الأداءها إلى أن المؤسسات الجزائرية فقيرة من ناحية مراقبة التسيير و تأطير .

3 : أهمية البحث

يمكن أن نحصر أهمية البحث في النقاط التالية:

- التعريف بوظيفة مراقبة التسيير ومحتواها.
- إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين التسيير.
- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و معرفة التقنيات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه لأهداف المؤسسة المسطرة.
- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير لترشيد القرارات.
- تكمن أهمية الموضوع في انه يتعرض لفكرة مهمة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، التي تتلهم للدخول في نمط مراقبة التسيير الفعال و الكفاء ، و الذي يتطلب روح تسييرية ، تمكن المؤسسة الجزائرية من رفع التحديات التي ستواجهها ، بفعل أدوات مراقبة التسيير ، و الذي يدعوها لضرورة اعتماد طرق التسيير الحديثة و تكييف مختلف النشاطات التسييرية و الرقابية مع ما هو جار على مستوى العالم.

4 : الهدف من البحث

يمكن أن نحصر أهداف البحث في النقاط التالية:

- إبراز دور نظام مراقبة التسيير.
- مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية.
- معرفة التقنيات و الأدوات المستعملة في هذا النظام و مدى تحقيقه لأهداف .

- تهدف الدراسة إلى الوقوف على الأهمية التي تكتسبها النظرة الديناميكية الشاملة لمراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية ، و كيف يمكنها أن تساعد على جعل التسيير أداة لإتخاذ القرارات ضمن نظرة إستراتيجية للمؤسسة الإقتصادية ، هدفها تطوير الأداء التسييري ، و ضمان استمرار المؤسسة ، و الوقوف على ما يمكن أن تساهم به مراقبة التسيير في تحقيق غاية المؤسسة الإقتصادية.

5 : المنهج المستخدم:

سوف نتبع في دراستنا إلى النهجين الوصفي و التحليلي :

-المنهج الوصفي في نقل المعلومات النظرية بكل أمانة.

-المنهج التحليلي في إستلخاص النقائص و محاولة تقديم الإقتراحات ، بعد دراسة حالة مؤسسة سايمكس للحليب .

6 : حدود الدراسة

خلال مراحل دراستنا هذه حاولنا التقييد بإظهار ما يقدمه النظام مراقبة التسيير للمؤسسة الإقتصادية من أداء مالي، فمراقبة التسيير بحد ذاتها أخذة حقهها في البحوث الأكاديمية و المهنية ، و عليه فالتركيز على الواقع الجديد الذي نشاء بفعل عملية التسيير على المستوى العالمي ، يساعدنا على الإجابة عن الأسئلة التي تطرح من طرف اختصاصيي مراقبة التسيير على مستوى المؤسسات الإقتصادية و مختلف المعاهد و الجامعات .

7 :أسباب اختيار الموضوع

أ- المبررات الموضوعية:

- ثم اختيار الموضوع نتيجة للأهداف البالغة الأهمية في وسط المؤسسات الإقتصادية و خاصة في الوقت الراهن نظرا للتطور الذي تشهده ساحة الأعمال و خاصة في مجال التكنولوجيا و كذا مع ظهور المنافسة الشديدة بين المؤسسات سواء على المستوى الداخلي و الخارجي خاصة ، و نحن على مشارف الانضمام إلى منظمة العلمية للتجارة و ما يتطلبه هذا من نظام التسيير في المؤسسات و فعاليته.

ب- المبرر الذاتي:

- اهتمام شخصي بقضايا المراقبة و التسيير بحكم إنني اخترت تخصص تدقيق و مراقبة التسيير في مرحلة بعد التدرج .

8: صعوبات البحث

- صعوبة حصر الموضوع في المذكرة نظرا لكون الموضوع واسع.
- عدم اطلاعنا على مجموعة من الوثائق بحجم سريتها.
- عدم توافر الكتب اللازمة الخاصة لمراقبة التسيير التي تحمل الجديد في هذا المجال الواسع .
- عدم تعامل المؤسسة الجزائرية بجميع أدوات مراقبة التسيير رغم أهميتها .

كل هذا كان له الأثر الأکید على مجريات سير البحث.....

9 : الدراسة

في ضوء ما تم عرضه لدراسة هذا الموضوع، قمنا بتقسيم البحث إلى قسمين، أحدهما نظري والآخر تطبيقي، تسبقهما مقدمة عامة تتضمن مختلف الأبعاد الأساسية للبحث و إشكاليته ، وبعدها خاتمة تشمل جملة من التوصيات المستنبطة من نتائج البحث . يتضمن هذان القسمان ما يلي:

القسم النظري.

يشمل ما تناولته المصادر والأبحاث حول الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير، وطبيعة الأدوات الرقابية التي تستخدمها المؤسسات ، وبذلك جاء هذا القسم في أربعة فصول يشملون الآتي:

الفصل الأول: مدخل حول مراقبة التسيير: نستعرض في هذا الفصل الأسس النظرية لمراقبة التسيير ، وتبيان مفهوم ذلك وفقا للمدارس الإدارية ، ثم تحديد أهمية ودور مراقبة التسيير بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وأخيرا خطوات ومستلزمات النظام الرقابي السليم.

الفصل الثاني: أدوات التقليدية لمراقبة التسيير: في هذا الفصل ، تم تخصيص أدوات التقليدية لمراقبة التسيير ، وفقا لمميزات المؤسسات وخصائصها ، وذلك حسب النشاط و الحجم ، لتشمل نظام المعلومات ونظام المحاسبة العامة إضافة إلى نظام المحاسبة التحليلية .

الفصل الثالث: أدوات الحديثة لمراقبة التسيير: في هذا الفصل، تم تخصيص أدوات حديثة لمراقبة التسيير ، وذلك لتسهيل عملية إتخاذ القرار من أجل تحسين الأداء عن طريق أدوات حديثة مختلفة و المتمثلة في لوحة القيادة ونظام التحليل المالي بالإضافة إلى الموازنات التقديرية .

الفصل الرابع: دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية : نستعرض في هذا الفصل أساس على تحديد آثار و دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، التي تشمل مفهوم الأداء المالي الناتج عن عملية إتخاذ القرار.

القسم التطبيقي.

يعكس هذا القسم المفاهيم النظرية السابقة ليجسدها في واقع مؤسسة سايمكس، وواقع أدوات مراقبة التسيير المستخدمة فيها ، ويتضمن ذلك في الفصل التالي:

أي الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية سايمكس:

يمثل هذا الفصل دراسة استكشافية لواقع مؤسسة سايمكس لحليب ، من حيث واقعها التشريعي والتنظيمي، وكيفية تطورها والمشاكل الميدانية التي تعاني منها وكذا الإجراءات المتخذة لدعمها وتطويرها، وأخيرا معرفة أهميتها ودورها في الاقتصاد.

كما نتعرف في هذا الفصل على مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في عينة الدراسة، ودرجة التحديث التي وصلت إليها، بدءًا بتشخيص التكاليف و حجم المبيعات .

وأداة القياس، ثم اختبار فرضيات البحث وتحليل نتائجه، وانتهاءً بتقديم بعض المقترحات التي يمكن أن تساهم في تحسين واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية سايمكس .

الفصل الأول

مدخل حول

مراقبة التسيير

مقدمة الفصل

يعتبر نظام مراقبة التسيير إحدى الأنظمة الفرعية بالمؤسسة وهو كذلك مسار دائم للتعديل وللتحكم في التسيير، يقوم هذا المسار بثلاثة وظائف أساسية وهي الملاحظة والتنسيق والتنشيط وهذا ما يساعد على تقديم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، وأيضاً يلعب دور هاماً على تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات وقياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

يتطلب هذا النظام شخص مؤهل يتمتع بقدرات وكفاءات عالية ويكون ملم بالمعلومات المالية والمحاسبية بالإضافة إلى العلوم الأخرى كالإحصاء والرياضيات... إلخ و يدعى مراقب التسيير.

وفي حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على إنشاء هذا النظام وعلى وضع نظام المعلومات الخاص به وكذلك مسار المراقبة وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول : مفهوم و أهداف مراقبة التسيير

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائم وهي أكثر غموضا باعتبارها مهام مختلفة توكل لمراقب التسيير ، فنلاحظ أن وظيفة مراقبة التسيير لها انعكاسات وأهداف على طريقة عمل المراقب ، أي دوره و تأثيره و الكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المراقب التسيير وأهداف مراقبة التسيير و خصائصها.

المطلب الأول : تعريف مراقبة التسيير

تعرف مراقبة التسيير من طرف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P.BERGERON بأنها "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائم¹.

بينما يرى C.ALAZARD أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة. لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الإقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف².

كما يعرفها أنتوني و ديردن (أن مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرين أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها (بالنسبة للأهداف) و فعالية(بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق الأهداف

أما حسب التعريف الذي جاء به G.Pilot فيتمثل نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من اجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين وظائف التسيير³.

1 - زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 25.

2 - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص 10.

3 - هانري بوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير دار الافاق. طبعة . 2003 ص:35.

-أما التعريف المقدم من طرف خبراء المحاسبة و محافظوا المحاسبات (مراقبة التسيير هي النظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة هذا النظام يسمح بمركزية و تجمع و ترتيب المعلومات و ترجمتها قصد الفهم و تبين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة).

وعليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية¹:

الفعالية: وتعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة.

الكفاءة: وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

الملاءمة: وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها إذا تأخذ بعين الإعتبار جميع أقسامها أو المديرية فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

ويقسم أحد الكتاب رقابة المؤسسة إلى مراقبة تسيير ورقابة محاسبة، و يطلق على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء، وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد استخدمت أحسن استخدام .وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط و العمليات المرتبطة بالمؤسسة .بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير و أنها مؤيدة بالمستندات القانونية كما تتضمن كل الوسائل و الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل و التوجيه المحاسبي وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة و الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة².

المطلب الثاني : مراقبة التسيير في مدارس التسيير

¹ - ناصر دادي عدون وآخرون،مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية،دار المحمدية،الجزائر، 2004، ص 14 .

² - محمد الصغير قريشي،واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،مجلة الباحث،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة ورقلة،عدد09/2011،ص09.

يمكن عرض رؤية مدارس التسيير لمراقبة التسيير فيما يلي¹ :

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

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

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

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

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

2-2. مدرسة العلاقات الإنسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة، إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام الإنساني لهم و لجهودهم و توفير الحرية في التفكير و الرأي و إقامة العلاقات الحسنة بينهم و بين المنظمة و مالكيها و إدارتها ، بل وحتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية و ذلك لقطع الحجة أمام العمال بعدم واقعية الأهداف و لتحفيزهم أكثر على زيادة أدائهم.

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

¹- C-ALAZARD.C et SEPARI.S , le contrôle de gestion manuel et application, 3^{eme} Edition, DUNOD, paris, 1996,p :15.

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

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

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

3- تطور طرق المراقبة " الطرق الأربع التاريخية لتقارب الأهداف حسب (1991/FIOL): ظهرت هذه الطرق الأربعة لتقارب الأهداف كمناهج تهدف إلى إشراك كل أعضاء المنظمة في تحقيق أهداف المؤسسة في كرونولوجيا تاريخية (تسلسل تاريخي) في شكل منظمات و/أو السلوك التنظيمي وهي¹:

1-3. المراقبة عن طريق القوانين و الإجراءات: ظهر هذا التوجه في بداية القرن الماضي وهو ما يتميز بكتابات "F.TAYLOR" و "H.FAYOL" ووضع قيد التطبيق في مصانع فورد 'Ford' وبع المؤسسات الأخرى، ويتميز هذا التوجه بضرورة تنمية اليد العاملة التي تسعى إلى تجسيد كل الإجراءات و ما يجب

¹ - Michel GERVAIS, .control de gestion , 7^{eme} Edition, ECONOMICA, 2000, p:09.

القيام به بصفة دقيقة، ومنه نفهم أن المبدأ الأساسي لهذا التوجه في تقريب الأهداف بالإضافة إلى كونه ذو صبغة آلية، وجهد غير إنساني، كما أنه مبدأ قاسي و صعب و لا يتماشى مع الوضعيات المبهمة و الصعبة و عليه فإنه منهج غير ملائم للإطارات، فيكون لزاما عليهم الانتفاضة بسرعة نتيجة الظروف الصعبة وغير الملائمة بطريقة عفوية و مستقلة.

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

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

4-3. المراقبة عن طريق التحلي بقيم مشتركة: و يعتبر هذا النمط من تقارب الأهداف مسبقا، لأنه عوض عن أن نقوم بمراقبة بعدية، أي بعد الحصول على النتائج نقوم بالمراقبة قبل الوصول إلى النتائج، ويهدف هذا النمط إلى ضرورة اختيار الأشخاص عن طريق المسابقة و اختيار الأكفأ، بعدها نقوم بحثهم وتشجيعهم عن طريق التكوين من أجل المضي قدما في نفس الاتجاه المسطر من قبل المؤسسة، و يعتبر هذا النمط قديم من الناحية التطبيقية في العالم، يهدف دائما إلى غرس وتقوية تلك القيم في أعضاء المؤسسة ودفعهم إلى أخذ نفس القرارات

التي يتبناها المسؤولون فيما بعد وهو نمط يشبه تقريبا الأنماط الشائعة في بعض المنظمات الدينية و بعض الإدارات الاستعمارية التي كانت قائمة في إفريقيا و الهند،... الخ. إلا أن تطبيق هذه الطريقة في عالم التسيير و الاقتصاد لم يرى النور إلا في الثمانينات، و من جهة أخرى فإن ثقافة الشركة لا تزال بعيدة الاستخدام بالرغم من بعض المبادرات التي قامت بها بعض المنظمات الهادفة إلى تغيير الثقافة المتبعة، فإن النتائج المرجوة لا تزال بعيدة المنال.

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

إلا انه لا يمكن أن نجد تركيباً للمقاربات الأربعة، حيث نادراً ما نصطدم بهذه الحالة، ولكن نجد نمطاً واحداً للتقارب في الأهداف.

- يعرفه " P.BERGERON " أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة¹.

- و يقول " C - ALAZARD. " أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل و ما هو محقق، لذا يجب اعتباره نظاماً معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف².

المطلب الثالث : أهداف و خصائص نظام مراقبة التسيير³

¹ - ناصر دادي عدون ، وأخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 ، ص:10.

² - ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 10.

³ - رايح بوقرة و محاد عريوة ، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/AFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الاقتصادية و المالية JEFR العدد 01 /جون 2014 ، ص17.

الفرع الأول : أهداف نظام مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شمولية لجميع الوظائف دون إستثناء فأصبح له الدور فعال في كل من العمليات التخطيطية و إدارة الأفراد في المؤسسة ، فهي إذا العملية المنجزة في الوحدة من الوحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد و النستمر للطاقات و الموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد باستخراج الفروقات و تحليلها و تحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا بغية التسيير الحسن ،ونلخص أهداف مراقبة التسيير فيما يلي :

- تحليل الإنحرافات ، الناتجة عن النشاطات الفعلية و النشاطات التقديرية وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الإنحرافات باستعمال الموزنات التقديرية.
- ترشيد التكاليف و عقلنتها (عدم تضخيم الأعباء).
- استنتاج نقاط القوة و استخراج نقاط الضعف و محاولة تدعيم نقاط الضعف و بإقتراح جملة من الأساليب لتفاديها.
- البحث عن سبل لتحسين الأداء (ترقية نظام التحفيز).
- تحقيق النجاحة للتأكد من الإستعمال الأمثل للمورد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة
- تحقيق الفعالية و يتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا و مستقبلا .

الفرع الثاني : خصائص نظام مراقبة التسيير¹

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في ما يلي :

¹ - رابع بوقرة و محاد عريوة ، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/AFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الاقتصادية و المالية JEFR العدد 01 /جون 2014 ،ص18.

- تقديم معلومات صحيحة : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار و كثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- حسن توقيت المعلومة المقدمة : يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا ، فحصول متخذ القرار على معلومات صحيحة و لكن متأخر ليس لها أثر على القرار.
- الإقتصاد في التكاليف : يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات و النتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى إتخاذ القرارات الخاطئة.
- تسهيل إتخاذ القرار : يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية إتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار و التي تتصف بالوضوح و الجاهزية دونما حاجة إلى تفسير و التحليل و الإستقصاء .
- مراقبة التسيير عملية مستمرة¹: مراقبة التسيير عملية معزولة مؤقتة، بل هي مسار دائم للتحكم و التأكد، يعتبر مسار مراقبة التسيير وفق لذلك تتابع الأفكار ، المناقشات و القرارات، حيث يلعب المسؤولين الدور الرئيسي، هذا المسار سلسلة متتالية من مراحل المواجهة نحو المستقبل فالأفكار المبتكرة أو الفرص الإستراتيجية لاتأتي في تاريخ محدد المسار وسيلة لتعديل و للتقدم نحو الأهداف و لهذا الغرض، فهو يفضل سرعة الأداء في الميدان عوض التدخلات الصادرة عن المستويات التنظيمية العليا.
- مسار مراقبة التسيير ذات طبيعة هادفة: حيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات منتظر من العمل و النشاط المعرفة الواضحة للأهداف تمكن معرفة الوجهة سواء للفرد و الجماعة و تكون بذلك حافزا و دفعا للعمل، كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج و الحكم على الأداء².

¹ -Norbert guedj- Le contrôle de gestion – D'organisation.Sodis.2000.p55.

² - Norbert guedj- Le contrôle de gestion – D'organisation.Sodis.2000.p67.

المبحث الثاني : أهمية و موقع وظائف مراقبة التسيير

باعتبار مراقبة التسيير كمنسق متكامل يمكن للجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات وأخيرا تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى مهام و وظائف مراقبة التسيير وإلى العوامل التي تستمد منها مراقبة التسيير أهميتها بالإضافة إلى موقعها في المؤسسة.

المطلب الأول: العوامل التي تستمد منها مراقبة التسيير أهميتها

وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية¹ :

أ/ تغيير الظروف : تواجه كل المنظمات تغييرا في الظروف البيئية، وبشكل متزايد. وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

ب/ تراكم الأخطاء : لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاظم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل المورد على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

ج/ التعقيد المنظمي : عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط، وتواجه سوقا رائجة، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، 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 المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم، كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة، وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة.

ولكي تحقق الرقابة أهدافها لا بد وأن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها بقياس ما تم إنجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت هناك خطط أو أهداف محددة مسبقا وفي الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط وملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وما يقترن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الإنجاز المراد تحقيقه ولذلك فإن للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان إستمراريتها وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن

¹ - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة ورقلة _ الجزائر، مجلة الباحث - عدد 09/2011، ص 167.

خلال تلك الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة، من مسؤولين، أفراد، أنشطة، منتجات ومراكز مسؤولية وغيرها، وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة

المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة¹

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 وإلمامهم بكل وظائفها. وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال:

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

المطلب الثالث: وظائف و موقع مراقبة التسيير في تنظيم المؤسسة²

الفرع الأول: وظائف مراقبة التسيير في تنظيم المؤسسة

وظيفة مراقبة التسيير تكمن في المعوقات التي تقف في وجهها تسمح لنا بأخذ ملاحظات تساعد في تحليل المحيط

¹ - نفس المرجع السابق، ص166-167

² - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص9-10.

- **الملاحظة:** إن وضعية مراقبة التسيير ليست تنفيذية، فأخذ القرارات ليس بيدها بل مهمتها في الإقناع و المساعدة ، و الإستشارة، التوجيه، التسيير نحو هدف المؤسسة ولإيصال الهيكلة و الأهداف إلى درجة الفعالية القصوى.
- **التنسيق :** تشمل هذه الوظيفة على التخطيط و قياس النتائج كما أنها هي العمل الرئيسي في مرحلة إعداد الميزانيات ، حيث يقوم مراقب التسيير بتنسيق تقديرات جميع مراكز القرار لذا نأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن.
- **التنشيط:** إن مهمة التنسيق و الإستشارة خير دليل على كون مراقبة التسيير وظيفة منشطة لعمال المؤسسة ككل، فمراقب التسيير هو الذي يحرض و يدفع كل المسؤولين إلى الفعالية المستمرة بالإضافة إلى كونه منشط داخل قسمه، وهذا ما يحتم عليه أن يكون قادر على الإقناع و على درجة عالية من الكفاءة.

الفرع الثاني: موقع مراقبة التسيير في تنظيم المؤسسة¹

تعتبر مراقبة التسيير مهم جدا داخل المؤسسة حيث تستقبل، تعالج، تحلل، تشرح و ترسل المعلومات المتحصل عليها للغير، فهو مركز جميع تدفقات المعلومات، ولهذا يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- حجم المؤسسة.
- طبيعة تسييرها.
- الإمكانيات المتاحة.
- الخطط المتبعة من طرف المديرية العامة .

حيث أن مراقبة التسيير تماشى مع تنظيم المؤسسة هذا يعني أنها تحتل قلب المؤسسة.

المبحث الثالث: تنظيم ومجالات مراقبة التسيير

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة تحتوي على عدة نشاطات كما أنها تتطور مع كل التحولات المؤسسة لذلك لا بد على المسؤول عن هذه الوظيفة أن يعكس دوره و تأثيره والكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه وبالتالي

¹ -isabelle DeKerviler ، loic de kervilerK Le contrôle de gestion ، à la portée de tous ،2000.p9.

سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير , وكذلك إلى المراحل والمدارس التي مرة بما.

المطلب الأول : مراقب التسيير وعلاقة عمله بوظيفة الإنتاج¹

الفرع الأول: مراقب التسيير

تحتوي وظيفة مراقبة التسيير على عدة نشاطات، إذا تتطور مع كل تحولات المؤسسة لذلك لابد على المسؤول عن هذه الوظيفة والذي يسمى بمراقب التسيير أن يتحلى ببعض الخصائص والتي تميزه عن غيره نجملها فيما يلي:

- رجل حوار.
- مختص في الأرقام .
- منشط وقادر على التحليل .
- الذكاء الإجتماعي و قدرات التكيف.
- الكفاءة في الإتصال الإنساني .
- الحذر.

لكن بالنسبة للمهارة الموكلة له فهي:

- وضع إجراءات المراقبة العملية الضرورية .
- يعلم المقررين ويشير عليهم .
- يحفز المراقبة الذاتية للعاملين .
- مراقبة الإنجازات ومقارنتها مع الأهداف لإبراز الإنحرافات .
- متابعة الخطر المالي .

في الأخير يسهر مراقب التسيير إلى تحقيق تحكم المسؤولين العاملين بأدائهم التسييري من خلال تصميم وإقامة مجموعة من الأدوات التي توفر المعلومات الضرورية وفق شرطي الدقة و السرعة ، وتكمن ذلك من المراقبة واتخاذ القرارات.

¹ - Cuyanbère, J. Miller La gestion prévisionnelle et budgétaire,tome 2,1996, p60.

فرع الثاني : مراقبة التسيير لوظيفة الإنتاج¹

1-تنظيم عملية الإنتاج : الملاحظ أن عملية الإنتاج تمر بالمراحل التالية :

-مرحلة إعداد عملية إنتاج (قبل البدء).

- مرحلة تنفيذ عملية الإنتاج (أو برنامج الإنتاج)(خلال الإنتاج).

- مراقبة المنتجات (بعد الإنتاج).

2-المصالح الخاصة بإعداد و تنفيذ ومراقبة عملية الإنتاج : تختلف أهمية هذه المصالح من مؤسسة إلى أخرى تبعا لحجم المؤسسة وطبيعة نشاطها (منتجات متماثلة أو مختلفة) وبصفة عامة يمكن القول أن قسم الإنتاج قد يضم المصالح:

أ- مصالح تحضير عملية الإنتاج و تضم:

- **مصلحة الدراسات** : تعترف أيضا بإسم (مصلحة الدراسات) والأبحاث ومن مهامها وضع الرسومات والنماذج ومميزات المنتجات الجديدة أو المنتجات التي أدخلت عليها تغيرات وتختلف أهمية هذا القسم تبعا لطبيعة منتجات المؤسسة متماثلة أو غير متماثلة ، متأثرة بالتقدم التكنولوجي أولا (وليس لها وحدة لقياس نشاطها نظرا لتنوعها).

- **مصلحة الأساليب** : ومهمتها هي البحث عن أمثل الأسباب أو مستقلة عنها ، مهمتها تحديد الزمن المعياري (في مختلف الورشات) الازم لإنتاج منتج ما (ليس لها وحدة لقياس نشاطها).

- **مصلحة التنظيم (أو التصريح) و التنفيذ لبرنامج الإنتاج**: و قد تعرف بإسم (مصلحة التخطيط) ومهمتها توزيع المهام على الورشات أو مراكز العمل لتنفيذ برنامج الإنتاج ، أخذا بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة (مواد، يد عاملة، الآلات ...الخ) وقد تضم مصلحتين :

● **مصلحة التنظيم** : حيث تقوم ببرمجة عمليات الإنتاج على فترات طويلة نسبيا (شهر ، 3 أشهر ، أو حتى سنة بالنسبة لبعض الأشغال).

¹ - معراج هوراي ، مصطفى الباهي ، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2011، ص10-20-21.

- **مصلحة التنفيذ :** وتتولى المهام اليومية وتوزيع المهام على الورشات و إصدار الأوامر للتموين بالمواد...إلخ.
- **مصلحة الصيانة :** ومهمتها المحافظة على تجهيزات وعقارات المؤسسة والقيام بالتصليحات الضرورية وعادة تميز بين نوعين من الصيانة:
- **الصيانة الوقائية :** (تشحيم، فحص دوري..إلخ).
- **الصيانة التصليحية :** (تصليح : تغيير قطعة ما...إلخ)،(يمكن اعتبار ساعة العمل المباشرة كوحدة لقياس نشاطها).
- ب- **مصالح تنفيذ عملية الإنتاج:** ويقصد بهذا الورشات.
- ت- **مصالح مراقبة عملية الإنتاج :** وتتم هذه المصلحة بمراقبة النتائج المحققة، أي مراقبة الأهداف وكيفية استخدام وسائل الإنتاج :
- **مراقبة الأهداف :** حيث تتم مقارنة الوسائل المستعملة فعلا بالوسائل المناسبة (أو المعيارية) للإنتاج المحقق، و حساب كل انحراف بينهما وتحديد المسؤول عنه ، وبعبارة الوسائل نقصد : (المواد، اليد العاملة ، و التكاليف غير المباشر الضرورية في عملية الإنتاج)..

المطلب الثاني : مجال مراقبة التسيير و مرحله¹

فرع الأول: مجال مراقبة التسيير

كانت مراقبة التسيير داخل المؤسسة تتعلق بالنشاط الإنتاج و تطور مفهوم مراقبة التسيير بتطور الإنتاج فتاريخيا التطور الصناعي أدى إلى البحث و التعرف عن تكاليف الإنتاج و ظهر عندها ما يسمى:

¹ - معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 01 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر 2011/04، ص7-

- بالمحاسبة الصناعية.
 - المحاسبة التحليلية للإستغلال لتقديم التكاليف و التأكد من المحقق و ذلك في المنظمات.
 - في الوقت الراهن فإن المصطلح المستعمل هو محاسبة التسيير تشمل أيضا:
 - من حيث تطبيقها: فإن مراقبة التسيير لم تعد تقتصر على النشاط الإنتاج بل أصبحت تظم كل نشاطات المؤسسة.
 - من حيث الزمن: فإن مراقبة التسيير تأخذ بعين الإعتبار المدى القصير و المتوسط و حتى الطويل.
 - من حيث الطرق: فيها العديد من العلوم و المواد (الرياضيات، الإحصاء، علوم الإتصال و العلام).
- و عليه فإن مصطلح مراقبة الميزانية الذي كان يقتصر على بعض التقنيات المحاسبية في المدى القصير و المتوسط تطور و أصبحت مراقبة التسيير أكثر إتساعا و شمولاً بإستعمال التقنيات الكمية و النوعية و كل هذا يدخل الآن في إستراتيجية المؤسسة إن تطور مفهوم مراقبة سمح بالقول أن مراقبة النظامية REGULARITE تحول إلى مراقبة التسيير.

الفرع الثاني : مراحل مراقبة التسيير¹:

و لقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل وهي :

- **المرحلة الأولى:** في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة "المالية" في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط و المنتجات المحققة و المباعية من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاعت النسب و تطورت داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة في مؤسسة Dupont "1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.
- **المرحلة الثانية:** تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف "sloam" والذي وضع "ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل

¹ - Michel Rouch, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4eme édition, paris, 2002, p: 28.

الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

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

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

المطلب الثالث: تأثير الهيكل التنظيمي على مراقبة التسيير¹

لتمكن من قياس نجاعة النشاط فإنه من الضروري تقسم التنظيم على شكل هيكل ، و من ثم تبدو أهمية الهيكل كعنصر في نظام اتخاذ القرار ، الإتصال ، التنسيق و بالتالي فإنه -يؤثر- الهيكل -على مراقبة التسيير.

أنواع مراكز المسؤولية:

1- مركز التكاليف: (هي وحدة معينة يجب عليها أن تحقق المنتج بأقل تكلفة و ذلك بأكثر نوعية و جودة ممكنة) و لقياس نجاعة مركز التكاليف يمكن إنشاء عدة مؤشرات من طرف مراقبة التسيير

التكلفة:

¹ - معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 01 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر 2011/04، ص 8-11-10-9.

- تكلفة الإنتاج.
- حجم الحصة الاقتصادية .
- مستوى المخزونات.

-النوعية(الجودة):

- نسبة الفضلات.

-معايير الجودة.

-نسبة التعطيلات.

2-مركزية الإيراد: (يجب على الوحدة المعنية أن تعظم رقم أعمالها للمنتوج أو النشاط المعني) و يمكن أن قياس نجاعة المسؤولين من وجهتين:

- المراقبة قصد الجزاء: مؤشر التسيير يصبح حجم المبيعات المحقق

- المراقبة قصد الإستشارة نتيجة للخبرة

ولقياس النجاعة تؤخذ المؤشرات التالية:

- نسبة التخفيضات.

- مدة التسديد الممنوحة.

- عدد الزيارات للزبائن.

3-مركز الربح: (على المصلحة المعنية أن تعظم الهامش و ذلك على المنتجات المباعة و بتقليل أو تخفيض التكاليف على تلك المنتجات).

مؤشرات النجاعة قصد المراقبة التسيير هي :

- النتيجة الصافية .

- نسبة الهامش = الربح / رقم الأعمال.

- نسب المردودية لرأس المال المستثمر.

- نسبة المردودية للأصول = الربح / الأصول.

4- مركز الإستثمار: (المصلحة المعنية يجب عليها أن تحصل على أحسن (أكبر) مردودية ممكنة لرأس المال مع تحقيق أرباح).

المؤشرات المستعملة لمراقبة التسيير هي:

- نسبة المردودية الداخلية.

- القيمة الحالية الصافية.

- مدة الإسترجاع.

- مستوى التدقيق المالي.

- نسبة الإستدانة.

5- مركز الإنفاق بالتحفظ:

يمكن تعريفه بما يلي : ((يتعلق بالمركز الوظيفية التي تكون مهمتها مساعدة نشاط رئيس معين و عليه فإنه يتم خلف مصلحة الإنفاق بالتحفظ بميزانية محددة و ذلك لتمكين النشاط المذكور من النجاح).

و على عكس مراكز التكاليف فإن هذا الحل يستعمل عندما لا يمكن إلحاق المصلحة مباشرة بمنتوج ما.

- المؤشرا لمراقبة التسيير هو مدى إحترام الميزانية المحددة.

اختيار المراكز: يتوقف اختيار المراكز و المؤشرات الداخلية في مراقبة التسيير على ما يلي:

- طبيعة النشاط .

- نوع المنتوج .

- إستراتيجية المؤسسة .

- نمط السلطة و درجة تفويضها و أهمية المسؤولية الممنوحة لأنه كلما كان نمط السلطة غير مركزي كلما زاد عدد المراكز.

عندما يتم الاختيار فإن تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية يجب أن يعطي مجموع نشاط المؤسسة و ذلك بتعين كل عناصر التكاليف و الإيرادات جميعها.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره عملية مستمرة ذات طبيعة هادفة تسهل عملية إتخاذ القرار ذات مسارا إداري تكتيكي يساهم في تحسين أداء المؤسسة عن طريق تقديم المعلومات صحيحة في الوقت

المناسب وهذا ما يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة الأداءات و تحليل الانحرافات و إستخدام نقاط القوى و إستخراج نقاط الضعف لترشيد التكاليف و تحسين أدائهم في المستقبل.

كما تعرفنا في هذا الفصل كذلك على القاعدة الأساسية لتكوين مراقب التسيير والتي تتضمن بصورة أساسية المعلومات المالية و المحاسبية بالإضافة إلى تقنيات التعبير و الحوار.

وفي الأخير قمنا بعرض الخطوات التي يتبناها المراقب عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير حيث يقوم بدراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة، ثم يقوم بإجراء الدراسة الداخلية للمؤسسة وبعدها يقترح النظام ثم يقوم بمتابعته (متابعة تكييف النظام، طريقة عمله، و تكلفته) تقوم عملية التصميم على إقامة مجموع من الأدوات و الوسائل التي تعمل بصورة جيدة و متناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات، وهذا سيكون موضوع الفصل الثاني.

الفصل الثاني

أدوات التقليديّة

لمراقبة التسيير

مقدمة الفصل

تعتبر مراقبة من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات لذا تأخذ كل من نظام المعلومات و المحاسبة العامة و التحليلية مكانتها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية مراقبة التسيير .

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة ,تزامنت مع كبر حجم المؤسسات و تنوعها ومع تطور و تعقد العملية التسييرية ككل، فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لتسيير المؤسسة ,من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات و التنسيق فيما بينها لذا يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات المختلفة منها أدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرارات. لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى أدوات مراقبة التسيير التقليدية و المتمثلة في المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، نظام المعلومات .

باعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة فإنها تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، فهي تقوم بحساب التكاليف الخاصة بكل منتج و كذلك حساب النتائج المحققة، كما تساهم في وضع الموازنات التقديرية.

كما تنتج المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية معلومات تفصيلية وشاملة عن نشاط المؤسسة، وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة وهذا ما تقدمه المحاسبة العامة من تسهيلات للمحاسبة التحليلية ، وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات . و من هذا الأخيرين نجد أن نظام المعلومات هو أساس أي نظام.

المبحث الأول : نظام المعلومات

باعتبار نظام المعلومات هو أساس تطور أي نظام سواء مالي أو محاسبي في جميع المؤسسات المختلفة فإن مراقبة التسيير تعتمد في جميع عملياتها على نظام المعلومات الذي يساعد المسؤول أو المسير على تحسين أداء المؤسسة لذا تطرقنا في هذا المبحث على نظام المعلومات وعلاقته بمراقبة التسيير التي تشمل عدة أدوات و الرابط بينهما و هو نظام المعلومات.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص نظام المعلومات

الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات

قبل التطرق إلى مفهوم النظام المعلومات يجب فهم كلمة النظام حتى يتسنى لنا فهم المعلومة و نظامها وهنا تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل بترتيب وتنسيق¹ وحسب إجراءات و قواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.

كما يقصد بمصطلح النظام بأنه " مجموعة العناصر المرتبطة مع بعضها البعض والتي تسعى إلى تحقيق هدف معين"²، فمثلا نظام العمل يتكون من مجموعة من الأشخاص والآلات التي تهدف إلى تقديم سلعة أو خدمة معينة، وفي الغالب تتكون الأنظمة من مجموعة من الأنظمة الفرعية والتي تسعى إلى تحقيق أهداف فرعية تؤدي في مجملها إلى تحقيق الهدف الرئيسي للنظام الكلي.

و عرف النظام على أنه " مجموعة من العناصر والأجزاء المتحددة وظيفيا ومرتبطة مع بعضها البعض لتحقيق هدف معين، ويوجد النظام في إطار بيئة توفر الموارد وتتلقى منه النتائج، و يتصف هذا النظام بالحركة المستمرة والمرونة"³.

كما يمكن تعريف النظام على أنه " مجموعة موحدة من الأجزاء المتفاعلة والتي تؤدي وظيفة لتحقيق أهدافه"⁴.

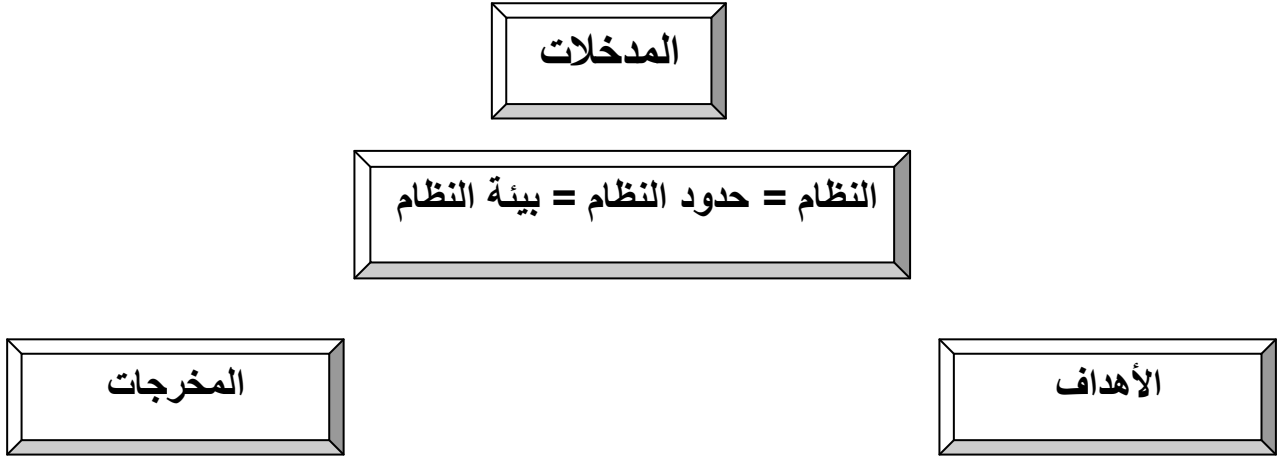
¹ - محمد مطر ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس - العرض-الإفصاح ، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص22.

² - حسام عبد الله ألو خضرة وحسن سمير عشيش ، نظم المعلومات المحاسبية ، مكتب المجتمع العربي للنشر و توزيع ، الأردن ، طبعة الأولى ، 2008، ص13-14.

³ - حسين القاضي و مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، دار الثقافة للنشر و توزيع ، الأردن ، 2007، ص129.

⁴ - إبراهيم الجزراوي و عامر الجنابي ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009، ص19 .

الشكل رقم (1-2) : أسس النظام



المصدر : السيد عبد المقصود ديان وناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات،الدار الجامعية، مصر،2004،ص15.

بعد تطرقنا إلى معنى النظام يمكن لنا تعريف نظام المعلومات بأنه " مجموعة الأنشطة التي تعتبر مسؤولة عن تجميع ومعالجة البيانات لإنتاج معلومات مفيدة، فالبيانات تتضمن ترتيب للخصائص المتعمقة بالأحداث ومقبولة كمدخلات لنظام المعلومات، أما المعلومات فهي تشير إلى ناتج معالجة البيانات الذي يكون في شكل مرتب وذو مغزى للشخص الذي يستخدمه ¹."

¹-الأميرة إبراهيم عثمان و أحمد عبد المالك محمد ، الأنظمة المحاسبية المتخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ،2004،ص16.

الفرع الثاني: خصائص نظم المعلومات.

يمكن إجمال خصائص نظم المعلومات في العناصر التالية¹:

- 1- شبكة الاتصال:** يشبه نظام المعلومات حالة شبكة الاتصال في أنه يزود بمسارات معلوماتية إلى الكثير من النقاط، و هو يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمشروع وربما إلى أماكن خارج المشروع.
- 2- مراحل تحويل وتوظيف البيانات:** تقوم نظم المعلومات بتحويل المدخلات إلى مخرجات، وهنا توجد ثلاثة مراحل أساسية في هذا التحويل و هي مرحلة الإدخال و مرحلة التشغيل ومرحلة الإخراج ، وترتبط بهذه المراحل عدة وظائف هي تجميع البيانات و تشغيلها و إنتاج المعلومات ، كما يتم تنفيذ وظائف أخرى هي رقابة و إدارة البيانات.
- 3- إدخال البيانات و إخراج المعلومات :** يتم إدخال البيانات خلال مرحلة الإدخال بينما يتم الحصول على المعلومات خلال مرحلة المخرجات ، وعليه فان البيانات هي الخدمات التي تتحول إلى منتجات معلوماتية ، كما تنتج المعلومات لمختلف الأهداف و المستخدمين.
- 4- مستخدمو المعلومات :** يتم إنتاج المعلومات من نظام المعلومات بالمشروع وذلك لاستخدامه من طرف المستخدم الداخلي أو الخارجي ، و يشمل المستخدم الداخلي المديرين و الموظفين بالمشروع، أما المستخدم الخارجي فيشمل كافة الجهات المهتمة خارج المشروع مثل الدائنين والموردين و حملة الأسهم و الوكالات الحكومية و اتحاديات العمال.
- 5- الموارد :** يحتاج نظام المعلومات إلى موارد لإتمام وظائفه، ويمكن تبويب هذه الموارد على أنها بيانات، مهمات، معدات، أفراد و أموال وعموما يتم شرح نظام المعلومات حسب موارده، فنظام المعلومات الذي يعمل باستخدام الموارد البشرية هو نظام معلومات يدوي و نظام المعلومات الذي يركز على استخدام المعدات يعرف على أنه نظام معلومات إلكتروني .

¹ - ثناء علي القباني، "نظام المعلومات الحاسوبية"، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص:10.

المطلب الثاني: أهداف وموارد نظام المعلومات.

الفرع الأول: أهداف نظام المعلومات : تتمثل أهداف نظام المعلومات فيما يلي¹ :

- المراقبة : إذ أنه بمثابة ذاكرة المؤسسة بما يعالجه من معلومات تسمح بتكوين ووصف تاريخي لأحوالها، ويسهل اكتشاف الأخطاء التي قد تقع، أي أن نظام المعلومات ينبغي أن يحقق الثقة كي تكون المراقبة فعالة.
- التنسيق والاتصال بين مختلف المصالح عن طريق تبادل المعلومات والوثائق المرافقة لمختلف التدفقات.
- مساعدة المسيرين في عملية اتخاذ القرار عن طريق إيجاد أساس أو قاعدة لتحليل الإشارات التحذيرية الأولية للمؤسسة.

هدف نظام المعلومات إذن هو توفير المعلومات الضرورية لكل مستويات التسيير عن حالتها الحالية والسابقة ، والتنبؤ عن طريق تجميع هذه المعلومات ، حفظها ، تحليلها ووضعها معا بطريقة تساعد المؤسسة على تسيير وتنفيذ مهمتها.

الفرع الثاني:موارد نظم المعلومات

هناك 5 موارد أساسية يتم استخدامها في استقبال موارد البيانات و تحويلها إلى منتجات معلوماتية، وهذه الموارد تتمثل فيما يلي² :

- 1-الموارد البشرية : إن وجود الأفراد ضروري لعمل أي نظام معلوماتي و هناك نوعين أساسيين من الموارد البشرية و هما المستخدممين النهائيين و الأخصائيين في نظم المعلومات.
- 2-الموارد المادية " المعدات " : تتضمن جميع الأجهزة المادية و الموارد المستخدمة في تشغيل المعلومات و هي تشمل الحاسوب و هي وحدة التشغيل المركزية ، و الأجهزة المكملة و نقصد بها مكونات الحاسوب و الوسائط و هي جميع الأشياء الملموسة و التي يتم تسجيل البيانات عليها.
- 3-موارد البرمجيات : تشمل جميع أنواع تعليمات تشغيل البيانات من برنامج و إجراءات.
- 4-موارد البيانات : يتم الاحتفاظ بالبيانات داخل قواعد البيانات ، و التي تتكون من مجموعة من الملفات و السجلات المرتبطة بطريقة منطقية.

¹ - نداء علي القباني، " نظام المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص:10.

² - طارق طه، التنظيم " :النظرية، الهياكل، التطبيقات"، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006 ، ص422.

5-موارد الشبكات : و يستخدم هذا المورد في حالة نظم المعلومات الآلية ،حيث أصبحت شبكات الاتصال ضرورية لقيام المؤسسة بالتجارة و الأعمال الالكترونية في جميع المؤسسات وفي نظم المعلومات.

المطلب الثالث: علاقة نظام المعلومات بمراقبة التسيير و وظائفها

الفرع الأول: علاقة نظام المعلومات بمراقبة التسيير:

علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات فتتمثل على أنها : " مجموعة الأفعال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسيرين والمسؤولين من أجل ضمان التسيير الحسن والفعالية*المستمرة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة¹. "

نلاحظ مما سبق التطابق بين نظام المعلومات مع محتوى ومفهوم مراقبة التسيير بمعنى آخر أن مراقبة التسيير بشكلها المعاصر هي: أحد أنظمة المعلومات التي تتبناها المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها².

الفرع الثاني: وظائف نظام المعلومات

هناك أربعة وظائف رئيسية موضحة كما يلي³:

1-تجميع البيانات :وتشمل عملية تجميع البيانات على عدة خطوات منها استخلاص البيانات لإدخالها على النظام ثم يتم قيد البيانات على مستند، ويتم التحقق من صحة هذه البيانات ثم تبويبها في مجموعات، كما قد يتم تحويل البيانات أو تحريكها من نقطة إلى نقطة تشغيلها.

2 -تشغيل البيانات :يمكن تجميع البيانات في دفعات ذات طبيعة متشابهة ثم يتم ترتيب كل دفعة حسب خاصية معينة بالبيانات، وقد يحتاج الأمر إلى مراجعة عمليات حسابية في كل مستند بيانات.

3-إدارة البيانات :وتتكون وظيفة إدارة البيانات من 3 خطوط أساسية هي تخزين وتحديث واسترجاع البيانات . وتشمل خطوط التخزين على حفظ البيانات في أماكن وهي قواعد بيانات. وتزود البيانات المخزنة بتاريخ الأحداث وتعكس حالة الوحدة، وتخدم في التخطيط، ويمكن تخزين البيانات إما على ملفات دائمة أو على ملفات مؤقتة انتظارا لتشغيل إضافي.

¹ -خالص صافي صالح ,رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ,مرجع سبق ذكره ,ص:263 .

² -خالص صافي صالح ,نفس المرجع ,ص:264 .

³ - ثناء علي القباني، نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص:14-17.

ويشمل التحديث تسوية البيانات المخزنة لتعكس الأحداث الجديدة والعمليات والقرارات، وكنتيحة للتحديث تعكس البيانات بعد التحديث الحالة الحالية للأحداث. أما الاسترجاع فيتكون من الدخول إلى البيانات المخزنة والأخذ منها، والبيانات المسترجعة قد تستخدم في تشغيل إضافي أو تحول إلى معلومات للمستخدم الخارجي.

4-رقابة البيانات وسريتها: قد توجد بعض الأخطاء في البيانات التي تم إدخالها وقد تفقد

بعض البيانات، لذلك يعتبر التأكد من صحة ودقة البيانات المخزنة (والمعلومات أيضا) من الوظائف الهامة لنظام المعلومات. كما تعتبر خطوة التحقيق السابق ذكرها من العناصر الرقابية المطبقة خلال مرحلتي التجميع والتشغيل. ومن بين الخطوات الأخرى للرقابة التصريح بوجود أفعال معدنية على أماكن المستندات وتسوية الأرصدة والتحقق والفحص.

5-إنتاج المعلومات : الوظيفة الأخيرة لنظام المعلومات بين يدي مستخدميه، وهي بالتالي قد تشمل عدة

خطوات.

ويشمل التقرير مثلا على إعداد تقارير باستخدام البيانات المخزنة أو من كليهما ، وفي المعتاد يحتاج إعداد التقارير إلى تحليل وتفسير البيانات، ويتكون التوصيل من التزويد بتقارير أكثر وضوحا وأكثر فائدة للمستخدم وتسليم التقارير له.

6-الإجراءات :توجد عدة خطوات محددة داخل دورة تشغيل البيانات، وقد يقوم بها الأفراد وقد يتم برمجتها ،

وقد تكون خليطا من الاثنين

7 -تصميم الأسئلة :تظهر عدة أسئلة عند تصميم تفاصيل الإجراءات لنظام معلومات ما، وفيما يلي الأسئلة

التي قد تظهر وتحتاج إلى إجابة:

- ما هي البيانات التي يتم تجميعها، وماهي البيانات التي يجب على النظام رفضها؟
- ما هي كمية البيانات الواجب تجميعها والمتعلقة بكل حدث، أو عملية أو قرار إدارة؟
- ما هي الوسيلة التي تستخدم في تخزين البيانات؟
- ما هو الهيكل الذي يتم إدخال البيانات إليه؟
- ما هي تفاصيل ترتيب خطوات كل إجراء؟
- ما هي المعدات التي تستخدم لتنفيذ مختلف الخطوات؟
- ما هي مقاييس مجموعة العناصر الرقابية المناسبة لحفظ البيانات والتأكد من دقتها؟

- كيف تصل المعلومات إلى مستخدميها وبأي شكل؟

المبحث الاثاني : المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة. تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية و شروط تطبيقها

الفرع الأول : تعريف المحاسبة التحليلية¹

توجد العديد من التعاريف للمحاسبة التحليلية ، فمنها من يعتبر : المحاسبة التحليلية تقنية تحليل الأعباء و النواتج المؤسسة ما .

ومنهم من يرى : أن المحاسبة التحليلية أداة لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ، بالإضافة إلى مصادر أخرى ، تحليلها قصد الوصول إلى النتائج يتخذ على ضوئها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الإستغلالي أو الإستثماري كما تمكن من دراسة مردودية، و مراقبة المسؤوليات و تحديدها ، سواء على التنفيذي أو مستوى القرار.

فهذين التعريفين كل منهما يركز على جانب معين ، فالأول يرى في المحاسبة التحليلية أداة دراسة و تحليل الأعباء الناتجة عن نشاط المؤسسة، وكذا النتائج المترتبة عنه، أما الثاني فهو أعم و أشمل بحيث أنه يلم بكل الجوانب تقريبا ، إذا يشير لمصادر الحصول على المعلومات ، العمل على دراستها و تحليلها من أجل معرفة طبيعة النتائج المحققة ، و التي عليها تبنى جملة القرارات التي تتخذ سواء في مجال النشاط الإستثماري أو الإستغلالي ، بالإضافة إلى أنها تعمل من أجل التعرف على مردودية النشاط و تحديد الجهة المسؤولة عن النتائج مهما كانت طبيعتها.

¹ - بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية- بن عكنون - الجزائر- الطبعة الرابعة 2005، ص8-9-

تعتبر المحاسبة التحليلية عى الوجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة و تكون مهمتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف ، و توزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات ، و تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة ، و تقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة ، و ذلك من أجل:

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة.
- تحديد سعر المنتجات و الخدمات و كلفة مراحل الانتاج المختلفة.
- البحث عن النتيجة كل جدع من النشاط على حدى (نتيجة تحليلية).
- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة.
- شرح النتائج وتحليلها ، وحساب تكاليف المنتجات و الخدمات مع مقارنتها مع الأسعار بيعها.
- مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقة) لتكاليف المعيارية (النمطية) و تحليل الفروق (الإنحرافات) ، وإعداد الموازنات التقديرية.
- السماح للمؤسسة بإتخاذ القرارات.

و فيما يلي:

مجموعة من التعاريف التي وردت في كتابات الباحثين:

التعريف الأول:

إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تعد الإدارة بتكلفة انتاج، أو بيع الوحدات من الانتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير.

التعريف الثاني:

محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل ، والتحليل ، والتحديد، و تفسير المواد و الأجور و المصاريف لكل من الوظائف المختلفة ، و القطاعات و الأقسام و العمليات ، و وحدات الانتاج و خطوطها و مناطق البيع.

التعريف الثالث:

إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية و الادارية ، و هي أداة هادفة فكل اجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من ، حاجات الادارة ، فهي تعمل على مد الادارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الاشراف على تنفيذ المهام ، أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها ادارة المشروع يوما بعد يوم.

التعريف الرابع:

تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الاجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه و بيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ ، وتختلف محاسبة التكاليف من المحاسبة المالية في أن أولى تولى اهتمامها بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدة الانتاج أو الاقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة ، بينما الحجم كوحدة الانتاج أو الاقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة ، بينما تولى الثانية اهتمامها بالقوائم المالية الاجمالية للمشروع كوحدة.

محاسبة التكاليف هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ، بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية¹.

الفرع الثاني: شروط تطبيق المحاسبة التحليلية²

ان المحاسبة التحليلية هي اداة من ادوات التسيير الحديثة، حيث تعمل على تطبيق الأسس والمبادئ الخاصة بها، من خلال تحليل مختلف الاعباء المرتبطة بالمشروع او النشاط الذي تزاوله، وذلك من اجل تقييمه تقييما جيدا ومعرفة النشاط الفعلي ومقارنته بالنشاط المخطط من طرف الادارة في إطار استراتيجيتها أضف الى ذلك انها تساهم بشكل فعال في فصل مراحل الانتاج وتقييم المخزونات وفقا لمعايير المحاسبة التحليلية، وتحديد تكاليف كل مرحلة على حدى من العملية الانتاجية أي تكلفة الشراء، الانتاج، التوزيع، وسعر التكلفة وعلى هذا الأساس فان المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام المحاسبة التحليلية وجب عليها توفير بعض الشروط المتمثلة في :

¹ - جمعة الربيعي كمال حسن، وآخرون، مرجع سابق، ص17

² - نوال مرابطي. أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. قسم العلوم التجارية. جامعة الجزائر، 2006/2005، ص98.

- وجب ان تكون المحاسبة التحليلية تتماشى والمفاهيم العامة التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا، لأن أي خلل في المعلومات التي تقدمها المحاسبة العامة سيؤدي الى عدم صحة المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية ضرورة وجود تخطيط عقلائي للمشاريع يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا ضرورة توفر الشرط النفسي، بحيث على المؤسسة اعداد الافراد وتهيئتهم، باعتبارهم يشكلون عاملا رئيسيا لنجاح استراتيجية المؤسسة، وذلك لقبول نضام المحاسبة التحليلية، وهنا يجب ان تلعب الادارة العامة دورا كبيرا في تجنيد طاقاتها البشرية من خلال تكوينهم وتوجيه كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلاءم مع مؤهلاته، بالإضافة الى تقسيم العمل وتنظيمه الخ، وهذا كله حتى يكون هؤلاء الافراد على دراية ووعي بأهمية هذه الاداة في مجال التسيير والرقابة، وبالتالي سيشكلون مصدر دعم وعاون للإدارة للتطبيق ما ترمي إليه، وذلك من خلال حرص كل فرد على تنفيذ ما هو مكلف به بصفة صحيحة.

- وجب ان تكون المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة دقيقة وموثوق بها، باعتبارها مصدر ومنبع المعلومات للمحاسبة التحليلية من جهة، ومن جهة ثانية فإن النتائج المحصل عليها تعتمد كليًا على مخرجات المحاسبة العامة التي تبقى رغم صيغتها القانونية ، المالية و الجبائية أداة فعالة وضرورية لتسيير المؤسسة

المطلب الثاني: أهداف و وظائف المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: أهداف المحاسبة التحليلية¹: والتي تعتبر أداة تسيير داخلي ، تهدف أساسا إلى:

أ- تقييم السلع و الخدمات المنتجة و المباعة، أي تحديد التكاليف ، سعر التكلفة سعر البيع و النتيجة، (سنعود لهذه النقطة بالتفصيل في نقطة لاحقة).

ب- مراقبة ظروف الاستغلال الداخلية ، من خلال مقارنة التكاليف الاستغلال الففعالية بالتكاليف التقديرية قصد تحديد الإنحرافات ، والبحث عم أسبابها.

¹-بديس فهيمة، المحاسبة التحليلية، جامعة منتوري -قسنطينة، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع عين مليلة - الجزائر ، سنة 2013 ، ص 10.

ت- تحديد درجة المردودية و تسهيل اتخاذ القرارات الموضوعية ، و ذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف (تجميع تكاليف الاستغلال حسب الأقسام)، مراكز للربح (تحديد لكل قسم نصيبه من رقم الأعمال و مساهمته في الربح الإجمالي) و مراكز للمردودية (تحديد مساهمة كل قسم في مردودية النشاط). و هذا سيمكن من إتخاذ القرارات متعلقة مثلا: بتسريع أو إبطاء أو إلغاء بعض النشاطات و البحث عن أخرى، أو العمل على تخطيط الموارد النادرة ، مثل ميزانية العملة الصعبة، اليد العاملة المؤهلة.... إلخ.

ث- من هنا يتبين بأن المحاسبة التحليلية ، و من خلال ما تصبوا إلى بلوغه من أهداف تمثل أداة أساسية و مهمة جدا للتسيير العقلاني للنشاط الاستغلالي و الإستثماري للمؤسسة و لمختلف مواردها، ولهذا فهي تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة.

كما هناك من يعتبر أن أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام التي ترمي إليها، و من يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة التحليلية. و لكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة ، فهي تبقى عبارة عن نظام يهتم به أصحاب القرار ، لأنه يسمح بالإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي وضعية المؤسسة؟

- لماذا هي في هذه الوضعية؟

- كيف يمكن تحسين هذه الوضعية؟

وللإجابة على هذه الأسئلة فقد حددت الأهداف المتعلقة بالمحاسبة التحليلية منذ عام 1923

من طرف الاقتصادي الأمريكي J. M. Clark حيث اسند إليها عشرة أهداف كالتالي¹ :

-المساعدة في تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.

-المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار

-تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة

-مراقبة المخزونات .

-تحديد قيمة المخزونات .

-اختبار فعالية مختلف المسارات .

¹ -H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Economica, 2e édition, Paris, 2003, P. 06.

- اختيار فعالية مختلف الدوائر.
- الكشف عن الضياع ، التبذير و الاختلاسات.
- الفصل ما بين تكلفة نقص النشاط La sous activité و تكلفة الإنتاج.
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

الفرع الثاني : وظائف المحاسبة التحليلية¹

تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي:

- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة ، وذلك بإمدادها بالبيانات والمعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاءة في المؤسسة.
- أداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما .
- كأداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنة بين ما يحدد مقدما وما يتحقق فعلا .
- قياس التكلفة الفعلية لأغراض النتائج النهائية.
- التخطيط والرقابة على عناصر التكلفة والمسئولية عنها .
- اتخاذ القرارات والتخطيط لسياسات الإستراتيجية.
- تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات . وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة.

¹ - هشام احمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الخدمية ، الدار الجامعية لطبع والنشر والتوزيع، 2000 ، ص، 171 .

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير¹

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

- المراقبة الفعالة للمصارف (النفقات).
- توجيه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و التكلفة النهائية.
- قياس مردوديات التصنيع .
- التزويد العام بكل الضروريات لتسيير المؤسسة .

التقديرات (التنبؤات) بتسي سياسة معينة

بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للأعباء و الربط بين نتيجتي المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة² :

الأعباء التي تعالج محاسبيا في إطار المحاسبة التحليلية بعضها مصدره المحاسبة العامة ، و البعض الأخرى خارج عن المحاسبة العامة، و تتمثل هذه الأعباء، بنوعيتها، في:

1- الأعباء المعتبرة أو المحملة:

من بين الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة العامة، هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية: هذا الجزء الذي يسمى بالأعباء المعتبرة أو المحملة ، و تتمثل هذه الأعباء في عناصر المجموعة السادسة (الحساب 60 إلى 68) فهذه عبارة عن أعباء الاستغلال التي تتماشى و النشاط العادي و تنتج عن النشاط الاستغلالي ، وبالتالي تحتسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف و سعر التكلفة ، وهي مشتركة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية.

¹ - رابع بوقرة و محاد عريوة ، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/AFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الاقتصادية و المالية JEFR العدد 01 /جون 2014 ، ص 19.

² - بديس فهمية، المحاسبة التحليلية، جامعة منتوري - مرجع سابق ، ص 17 - 18 - 19.

2- الأعباء غير معتبرة:

هي الأعباء التي تحتسب ضمن المحاسبة العامة ، ولا تحتسب ضمن سعر التكلفة (لا تأخذ بعين الاعتبار ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية)، و هي تمثل فروقات محاسبية أو فروق تحميل ، تأخذ لاحقا من أجل تقريب نتيجة المحاسبة العامة و التحليلية، و من هذه الأعباء يمكن ذكر الأعباء خارج الاستغلال (ح/69)، و هي أعباء لم تنتج عن دورة الاستغلال العادية أو الحالية، مخصصات استثنائية (الاهتلاكات المؤونات)، ديون غير محصلة ، مصاؤيف إعداد اللافتات، منح استثنائية مثل منح التأمينات لمواجهة بعض الأخطار.....إلخ.

3- الأعباء أو العناصر الإضافية:

أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة ، إلا أنها تحتسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، و تعتبر فروق تحيل ، و تتمثل هذه العناصر أساسا في:

- راتب مالك المؤسسة : راتب مالك و مسير المؤسسة لا يمثل عبئا ، وفي المحاسبة العامة يقتطع من الأرباح ، غير أن المحاسبة التحليلية تعتبره عبئا (نظريا أو وهميا يضاف لسعر التكلفة).

- الفائدة المحسوبة على الرأسمال خاص : عند استخدام المؤسسة لأموال خارجية ، في شكل ديوان أو قروض، تدفع فوائد تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة العامة ، أما عند استعمالها خاص فلا تدفع فوائد، و مع ذلك تحسب ضمن سعر التكلفة في المنحاسبة التحليلية.

ففي كلتا الحالتين تعتبر هذه الأعباء وهمية وليست حقيقية ، على اعتبار أن المؤسسة الخاصة لم تتحمل أي عبء أو تدفع أي مصروف ، إلا أنها تحتسب المصروفين ضمن سعر التكلفة حتى يمكن المقارنة بين سعر التكلفة للمؤسسة المسير من قبل مسير يتقاضى أجرا (مؤسسة عمومية مثلا) و تقترض أموالا من المؤسسات مالية، و سعر التكلفة الذي تحتسبه ، من باب تماثل العناصر المكون لسعر التكلفة.

و يمكن حساب أعباء المحاسبة التحليلية بدلالة أعباء المحاسبة العامة من العلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء الغير المعتمدة.

و الشكل الموالي يقدم الموالي يقدم صورة توضيحية للعلاقة بين المحاسبين من حيث حساب التكاليف.

الشكل رقم (2-2) : أعباء المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية



مصدر : بديس فهيمة المحاسبة التحليلية جامعة منتوري ، قسنطينة دار الهدى عين ميله - الجزائر ، طبعة 2013 ، ص 19.

حتى نحصل على تطابق نتيجتي المحاسبة العمارة و المحاسبة التحليلية يجب إدخال فوارق التحميل و هذا حسب العلاقة التالي:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة
أو من العلاقة :

نتيجة المحاسبة التحليلية الإجمالية - أو + فروق التحميل = نتيجة المحاسبة التحليلية = نتيجة المحاسبة العامة

حيث أن فروق التحميل تتمثل في العديد من العناصر منها:

- 1- فروق تحميل على المواد المستعملة .
- 2- فروق التحميل على الاهتلاكات و المؤونات .
- 3- فروق التحميل للعناصر الإضافية .

4- فروق تحميل للأعباء غير معتبرة.

5- فروق الجرد.

و تحتسب فروق التحميل من العلاقة :

فروق التحميل = تكاليف المحاسبة التحليلية - تكاليف المحاسبة العامة.

المبحث الثالث : المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي عبارة عن المعلومات خاصة بالمؤسسة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة. تقوم المحاسبة العامة بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف إلى توفير المعلومات و المعطيات للمحاسبة التحليلية لمعرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى المحاسبة العامة وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة العامة

الفرع الأول : مفهوم المحاسبة عامة

تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة حيث وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى، وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم وأساس مختلف التقنيات الأخرى، بما توفره من معلومات ومعطيات في المؤسسة وعلى المستوى الوطني، حيث تقدم الجامع الوطنية من الاستثمار، قيمة مضافة، ديون، وهي العناصر المستعملة في المحاسبة الوطنية¹.

الفرع الثاني : أهداف المحاسبة العامة :

يشكل الجهاز المحاسبي أهم شبكة للمعلومات الكمية للمؤسسة ، وعلى هذا يمكن التركيز على ثلاث أهداف أساسية هي :

- 1- إعلام الإدارة العامة بوضعية المؤسسة من خلال التقارير الداخلية للسماح بمراقبة و تخطيط النشاطات الجارية للمؤسسة.
- 2- توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الوضعيات المتجسدة ، و لتحضير سياسات و مشاريع مستقبلية.
- 3- إعلام المساهمين وجهات أخرى ، مصلحة الضرائب، بالوضعية المالية للمؤسسة بواسطة التقارير الدورية.

¹- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 ، ص: 178.

- من هذا نستخلص بأن ، المحاسبة العامة ، من خلال المعلومات التاريخية المحفوظة ، تهدف أساسا إلى إعلام الجهات الخارجية ، مساهمين ، مصلحة الضرائب... إلخ، عن كيفية تسيير المؤسسة و عن الوضع المالي للمؤسسة.

المطلب الثاني : العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية¹

تعد المحاسبة العامة المصدر الأساسي لتزويد المحاسبة التحليلية بالمعلومة المحاسبية اللازمة من أجل تحليل النشاط ، وذلك القيام بعمليات التصنيف ، التوزيع ثم الترتيب لمختلف الأعباء و المصاريف و هذا وفقا للوظائف و العمليات.

بالإضافة إلى أن عناصر الأعباء و المصاريف تختلف في جزء منها بين المحاسبة العامة و التحليلية ، على هناك أعباء تعتبر غير معتبرة .. إلخ ، و التي تعتبر من أعباء المحاسبة العامة دون التحليلية لعدم إمكانية تحديدها في الوقت المناسب ، في حين هناك أعباء تعد من المحاسبة التحليلية دون العامة و التي تعرف بالعناصر الإضافية ، و المتعلقة بالرواتب و الرأسمال الخاص.

الفروق بين الأعباء المسجلة بالمحاسبة العامة و تلك المسجلة بالمحاسبة التحليلية تمثل ما يعرف بفروق التحميل ، والتي تظهر في نهاية الدورة المحاسبية (نهاية السنة) كعناصر محاسبية يتم أخذها بعين الاعتبار للمساواة بين نتيجة المحاسبين.

المطلب الثالث: تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير²

1-الأرصدة الوسيطة للتسيير

لأجل الفهم الجيد تشكيل نتيجة الدورة ، يمكن حساب نتائج جزئية ، على شكل هوامش. تمكن الأرصدة الوسيطة للتسيير التحليل الإقتصادي للنتيجة. ويتم تمثيل قائمة هذه الأرصدة وفق ثلاث فئات للنتائج الجزئية: نتيجة الاستغلال المالية، النتيجة خارج الإستغلال ويمكن تعميم هذا التحليل بحساب الأرصدة بشكل تنازلي ومنها

¹ - بديس فهيمة، المحاسبة التحليلية، جامعة منتوري - قسنطينة، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع عين مليلة - الجزائر، سنة 2013 ، ص 11.
² - Khemissi Chiha, gestion et stratégie financière, 1ere ed houma, Alger, 2005, p24-25.

الهامش الخام، القيمة المضافة، فائض الإستغلال الخام، نتيجة الإستغلال، النتيجة قبل الضريبة، النتيجة خارج الإستغلال، النتيجة الصافية للدورة.

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

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

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

4-نتيجة الاستغلال:(resultat d'exploitation) ويتم حسابها بتقسيم نواتج الإستغلال وأعباء الإستغلال وهي تقيس الأداء الإقتصادي لمؤسسة وتحسب : (فائض الإستغلال+مسترجعات أعباء الإستغلال+نواتج الإستغلال) - (مخصصات الإهلاكات والمؤونات+مصاريف أخرى لإستغلال)

5-النتيجة قبل الضريبة:(resultat courant avant impot) ولحساب هذه النتيجة يأخذ بعين لإعتبار لمجموع العمليات المالية : (نتيجة الإستغلال+ النواتج المالية) - المصاريف المالية.

6-النتيجة خارج الإستغلال:(resultat hors exploitation) تعبر النتيجة خارج الإستغلال عن رصيد العمليات التي تدخل ضمن الإستغلال العادي للمؤسسة،فهي تبين أهمية النشاط الإستثنائي في النتيجة الصافية للدورة وتحسب = :النواتج خارج الإستغلال -الأعباء خارج الإستغلال (الإستثنائية).

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

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

خلاصة الفصل

عندما نحضر لعملية اتخاذ القرار فإن المهم هو المستقبل وليس الماضي، فعلى مستوى التكاليف نجد أن التكاليف التاريخية ليست ذات دلالة كبيرة، ومعاناة الماضي ليس مهماً إلا لكونه يقدم معلومات تشكل قاعدة للتفكير ولا يمكن استعمال هذه المعايير مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار.

وفي هذا الصدد نجد أن المحاسبة التحليلية يمكنها أن تحدد كيفية تطور التكاليف في المستقبل وذلك عن طريق التكاليف المعيارية والتي يمكن اعتمادها في اتخاذ القرار.

إن الاعتماد على المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة فقط غير كافٍ لأن المعلومات الناتجة عنهما تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة، لهذا السبب لا بد من استعمال نظام المعلومات باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية، وكذلك باعتبارها أداة تلخيصية تسهل عملية اتخاذ القرارات بسرعة وفي الأوقات المناسبة.

الفصل الثالث

الأدوات الحديثة

لمراقبة التسيير

مقدمة الفصل

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات المختلفة منها أدوات الحديثة المساعدة على اتخاذ القرارات.

ويعتبر التحليل المالي أداة تسيير هامة يلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير يهدف بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسة من زوايا متعددة ، وبكيفية تحقق أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد مواطن القوة والضعف ، ومن ثم الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم في ترشيد قراراتهم المالية ذات العلاقة بالمؤسسة.

أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء ،فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها ،وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنة.

كما تضمن لوحة القيادة تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات لذا تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية مراقبة التسيير .

المبحث الأول: لوحة القيادة أداة للمراقبة

هل سبق و أن قدت سيارتك من دون مؤشرات السرعة, المسافة وكمية البنزين الموجودة و درجة حرارة المحرك؟ إذن فكيف يمكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسستهم دون أن يكون بإمكانهم الاطلاع مباشرة على مستوى نشاطات كل المصالح, تنبؤات السيولة, واتجاه تغير التكاليف... إلخ؟

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير, و هي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة, كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات, وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف لوحة القيادة

لوحة القيادة هي و سيلة للإتصال و إتخاذ القرار و التي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظر المسؤول إلى النقطة الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير و ذلك قصد تحسينها¹.

يعرف *Sépari.S* و *Alazard.C* لوحة القيادة 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 تحسينها².

المطلب الثاني: مراحل إعداد لوحة القيادة و أهدافها

الفرع الأول : مراحل إعداد لوحة القيادة³

تتلخص مراحل إعداد أو بناء لوحة القيادة فيما يلي:2

- دراسة الهرم الداخلي للمؤسسة حيث يشترط معرفة دقيقة حول تقييم مراكز المسؤولية حسب البناء الهرمي لكل مسؤول.

¹-معراج هوارى, مصطفى الباهي, مدخل إلى مراقبة التسيير, ديوان المطبوعات الجامعية, 01 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر 04/2011, ص 78.

²-رحيم حسين و بونقيب أحمد, دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير, أبحاث إقتصادية و إدارية - العدد الرابع ديسمبر 2008, ص 3.

³- خالص صافي صالح, رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق, ديوان. المطبوعات الجامعية, ط 2, الجزائر, 2010 ص 275.

- اكتشاف معايير الدراسة، تسمى أحيانا العوامل الإنسانية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية لكل نشاط في مركز من مراكز المسؤولية.

- اختيار المؤشرات.

- دراسة جميع المعلومات وتحديد المعلومات الضرورية والمتوفرة وتصنيفها حسب الطبيعة والمصدر.

- بناء لوحة القيادة: وتعتمد هذه المرحلة على إعداد لوحة القيادة الوسيطة التي تظهر كما يلي: معايير التسيير، مؤشرات ومقاييسها، مستقبل كل مؤشر، دورية نشر الجداول، أجال تحصيل المعلومات.

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

الفرع الثاني : أهداف لوحة القيادة¹:

من بين أهداف لوحة القيادة:

1- لوحة القيادة كأدات للمراقبة : المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف المحددة و هي تجلب الانتباه للنقاط المفتاح للتسيير و مدى انحرافها بالنسب للمعايير، وهي تسمح أيضا بتشخيص و فحص نقاط الضعف و إظهار النقائص لها تأثير مباشر على النتيجة المؤسسة، هذه الوظائف تتوافق على نوعية المعلومات.

2- لوحة القيادة كأدات للإتصال: بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للإتصال بين مختلف المستويات الهرم و يجب أن تسمح للمنفذين أي أسففل الهرم بمناقشة النتائج و كذلك نقاط القوة و الضعف و يجب كذلك أن تسمح هذه بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لها هو مطلوب و منتظر منهم(المنفذين).

أما المسؤول في تسلسل الهرمي يجب أن ينسق الإجراءات و القرارات التصحيحية المزمع القيام بها و قصد التعظيم النتائج الإجمالي بدلا من التعظيم الجزئي.

3- لوحة القيادة كأداة لإتخاذ القرار:

تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة و الضعف للتسيير كما هو معروف و على المزالق و الإنحرافات الممكنة لكم الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في إتخاذ إجراءات و أفعال ملموسة.

¹ - معراج هواري ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011، ص 85-86.

معرفة نقاط و الضعف أن يرفق و يتم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر و كذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة و المدى ، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار و من تم تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير .

المطلب الثالث : تصميم لوحة القيادة و وسائلها

الفرع الأول : تصميم لوحة القيادة ووسائلها:

أ -التصميم :و يتم عبر ما يلي¹:

- 1-التناسب و التوافق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة, و التناسب مع الهرم الإداري ، لوحة القيادة تتطابق مع هيكل السلطة و يمكن تسميتها بجرم أن يظهر كل مسئول في فئتين
- 2-فهو يلتقي تفويضا بالسلطة من المستوى الهرمي الأعلى منه و الذي يكون مطالب اتجاههم بتقديم تقارير دورية.

3-و هو بدوره يفوض جزءا من السلطة.

الفرع الثاني: وسائل لوحة القيادة :تعتمد لوحة القيادة على وسائل متعددة تتمثل فيما يلي²:

النسب : هي علاقة بين مقاييس ذات معنى فالنسبة وحدها لا معنى لها إذا لم تكن لها قيم في الزمن أي التطور أو في المكان و طبيعة كل نسبة تختلف حسب مسئول المقصود.

- الرسومات البيانية :من شأنها ان تبين التطورات و تحدد التغيرات و الوثيرة و المنحنى.
- المؤشرات (المنبهات) :هي مؤشرات تحدد الحد الأدنى الذي لا يجب النزول تحته من ثم فغنه يتوجب أن يأخذ التدبير اللازمة.

وإن المؤشرات التي تحتويها لوحة القيادة متعددة لذلك يمكن تجميعها في مجاميع كما يلي³:

-المؤشرات المتعلقة بالتسيير المالي و الهيكله المالية للمؤسسة.

-المؤشرات المتعلقة بالتجهيزات و الطاقات الإنتاجية.

¹ - هواري ومصطفى الباهي ،مدخل إلى مراقبة التسيير , مرجع سابق ، ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر 2011 ,ص78.

² - نفس المرجع أعلاه، الجزائر 2011 ,ص85.

³ - خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره، ص274 .

- المؤشرات المتعلقة بالمخزونات و المشتريات والإنتاج النظام الصنع.
- المؤشرات المتعلقة بالتكاليف وترتيبها.
- المؤشرات المتعلقة بالإنتاج والإنتاجية.
- المؤشرات المتعلقة بالربحية.
- المؤشرات المتعلقة بالأهمية والدور

المبحث الثاني: التحليل المالي

إن التحليل المالي و أساليبه يعتبران من أهم المصادر التي تقدم تفاصيل عن حالة المؤسسة من الناحية المالية كما أنها تساعد على إتخاذ القرار.

المطلب الأول: المفهوم التحليل المالي¹

✓ التحليل المالي² هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على المعلومات، تستخدم في عملية إتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل"

✓ يقصد بالتحليل المالي عملية تحويل الكم الهائل من البيانات و الأرقام المالية التاريخية المدونة القوائم المالية (الميزانية العمومية و قائمة الدخل) إلى كم أقل من المعلومات و الأكثر فائدة لعملية إتخاذ القرارات .

✓ كما ينظر إلى التحليل المالي كونه وسيلة الإدارة المالية و التي من خلالها تستطيع أن تحول البيانات المحاسبية إلى شكل يمكن استخدامه مرشدا لتقييم المركز المالي و المركز النقدي و اعتماد نتائجه في التخطيط التمويل المستقبلي ، كما ينظر إليه كونه عملية لفحص القوائم المالية المنشورة لشركة معينة بقصد تقديم معلومات تفيد لتحديد مدى تقدم المنشأة خلال فترة الدراسة و التنبؤ المستقبلي بنتيجة أعمالها .

✓ من هنا يمكن القول أن التحليل المالي ما هو إلا دراسة القوائم المالية (الميزانية العمومية و قائمة الدخل) بعد تبويبها التبويب الملائم و استخدام أساليب تحليلية أملا في الوصول إلى نتائج محددة تفيد في عملية تقييم القرارات و الأداء ، وعلى وفق هذا التحديد نلاحظ أن التحليل المال ما هو إلا تحليل للقوائم المالية التي تعتبر القاعدة الأساسية له ، حيث توفر هذه المالية المصدر الرئيس للبيانات عن أداء الشركة .

✓ - كما يهدف التحليل المالي إلى تحويل البيانات الواردة بالقوائم المالية و البيانات المحاسبية إلى معلومات تفيد في إتخاذ القرارات ، و يعتمد التحليل المالي أصلا على القوائم المالية المنشورة وقائمة المركز المالي و إضافة لذلك يمكن استخدام بيانات محاسبية أخرى تفيد عملي التحليل و الدراسة .

¹ - حمزة محمود الزبيدي ، أساسيات الإدارة المالية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2006، ص78 .

² - ولد ناجي الحيايالي، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007 ، ص20.

✓ ويمكننا تعريف التحليل المالي FINANCIEL ANALYSIS بأنها دراسة القوائم المالية بعد تبويبها و باستخدام الأساليب الكمية و ذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها و التغيرات الطارئة على هذه العناصر و حجم و أثر هذه التغيرات و اشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المنشأة من الناحية التشغيلية و التمويلية و تقييم أداء هذه المنشآت و كذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل إتخاذ القرارات الإدارية الرسمية¹.

✓ كما يعرف بأنه:"عبارة عن عملية منظمة تهدف إلى التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها²."

ويكون ذلك عن طريق ما يلي:

-القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة.

-الاستعانة بالمعلومات المتاحة وذات العلاقة، مثل أسعار الأسهم، والمؤشرات الاقتصادية العامة.

المطلب الثاني : طبيعة و أهداف التحليل المالي

الفرع الأول : طبيعة التحليل المالي

للتحليل المالي أسس عامة تتمثل فيما يلي³:

-تحديد الهدف الذي يسعى إليه.

-تحديد الفترة التي سيشملها تحليل القوائم المالية.

-تحديد المعلومات التي يحتاجها المحلل للوصول على غاياته.

-اختيار أسلوب وأداة التحليل الأنسب و قدرة للتعامل مع المشكلة موضع البحث.

-استعمال المعلومات والمقاييس التي تجمعت لدى المحلل لاتخاذ القرار أو الإجراءات المطلوبة.

-اختيار المعيار المناسب لقياس النتائج عليه ، و لا مانع من استعمال أكثر من معيار.

-تحديد الانحراف على المعيار المقاس عليه للوقوف على أهمية الانحراف بالأرقام المطلقة والنسبية.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الإستثمار في البورصة)،الدار الجامعية للنشر الإسكندرية،2006ص310.

² - أيمن الشنطي وعامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، الأردن، 2007 ، ص125 .

³ - أيمن الشنطي وعامر شقر، نفس المرجع أعلاه ، ص130 .

-تحليل أسباب الانحراف.

-وضع التوصية المناسبة بشأن نتائج التحليل.

وعند كتابة المحلل لتقريره يجب أن يراعي ترتيب أفكاره وتسلسل منطقته

الفرع الثاني: أهداف التحليل المالي

يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسة من زوايا متعددة، وبكيفية تحقق أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد مواطن القوة والضعف، ومن ثم الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم في ترشيد قراراتهم المالية ذات العلاقة بالمؤسسة¹، ويمكن بشكل عام حصر أهداف التحليل المالي في الجوانب التالية²:

-التعرف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة.

-تحديد المركز الائتماني للمؤسسة.

-تعظيم القيمة الاستثمارية للمؤسسة.

-اختيار مدى كفاءة وفعالية العمليات المختلفة.

-معرفة المركز القطاعي للمؤسسة.

-تحديد مدى صلاحية السياسات المالية المتبعة.

-التخطيط المالي للمؤسسة .

-تحديد مدى كفاءة إدارة المؤسسة.

من خلال الأهداف يتضح لنا أهمية التحليل المالي للمستثمرين والمساهمين والعاملين والدائنين

والمصارف، المجتمع فهو يمثل أداة هامة لمراقبة وتقييم القرارات المالية.

¹ - مبارك لسوس، التسيير المالي، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص13.

² - أيمن الشنطي وعامر شقر، نفس المرجع، ص129 .

المطلب ثالث : معايير و أساليب التحليل المالي

الفرع الأول: معايير التحليل المالي¹

نتعرض لتعريف معايير التحليل المالي وخصائص التي تنصف بها هذه الخصائص فيما يلي:
الواقعية: أي إمكانية تنفيذه ، وأن لا يتصف بالمثالية فيتعذر تحقيقه ، ولا يتصف بالتواضع فيمكن الوصول إليه بسهولة.

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

البساطة والوضوح وسهولة التركيب: وأيضا لا يحتل أكثر من معنى.

وتستخدم هذه المعايير فيما يلي:

-إعطاء نسبة مطلقة أو رقم مطلق ,معنى ومغزى ,ويمكن تفسيرهما في ضوءه.

-يستعمل أداة للمقارنة مع النسب الفعلية ، مما يؤدي إلى إبراز الانحرافات التي تدفع المحلل إلى البحث عن الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات والعوامل المحيطة بالمؤسسة كالوضع المالي ، كفاءة الإطارات والعاملين والطاقات الإنتاجية المتاحة ، علاقة المؤسسة مع الموردين والزبائن... الخ.

الفرع الثاني : مؤشرات و أساليب التحليلي المالي

المؤشرات و نسب المالية و شروط توزنه²:

لمعرفة التوازن المالي يلجأ المحلل المالي إلى عدة طرق منها التحليل المالي الأفقي ، التحليل المالي رأسي ، المؤشرات المالية ، النسب المالية.

ومن مؤشرات التوازن المالي و أكثرها استعمالا (رأس المال العامل - إحتياجات رأس المال العامل - الخزينة).

1- المؤشر الأول رأس المال العامل :

الأول : التوازن الدائم أو الأول: رأس المال العامل

¹ - أيمن الشنطي وعامر شقر، نفس المرجع، ص132 .

² - محاضرة بوشيجي بوحفص ، التحليل المالي حسب النظام المحاسبي الجديد 2012-2013.

يقصد برأس المال العامل حجم الاستثمار المتاح في الموجودات قصيرة الأجل، أي الموجودات المتداولة أي الاستثمار في فقرات النقدية و الاستثمارات المؤقتة و الذمم المدينة و المخزون السلعي و غيرها من الفقرات المماثلة¹.

يعبر رأس المال العامل - أو كما يطلق عليه البعض رأس المال الصافي عن مقدار الزيادة في الأصول المتداولة ، و بالتالي من هذا المؤشر في الحكم على مقدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة المستحقة عليها ، و يتم احتساب رأس المال العامل بالمعادلة التالية² :

رأس المال العامل = الأصول المتداولة _ الخصوم المتداولة

رأس المال العامل = الأموال الدائمة _ الأصول الثابتة

ويمكن تعريفه بأنه الفائض من الأصول الدائمة بعد تغطية الأصول الثابتة أو الفائض من الأصول المتداولة بعد تسديد ديون قصيرة الأجل

✓ أنواع رأس المال العامل³ :

1- رأس المال العامل الإجمالي : هو مجموع الأصول المتداولة .

2- رأس المال العامل الخاص: الأموال الخاصة - الأصول الثابتة

أو الأصول المتداولة - مجموع الديون الثابتة

¹ - حمزة محمود الزبيدي ، الإدارة المالية المتقدمة ، دار الوراق ، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2008 ، ص 56

² - محمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي ، شركات و أسواق مالية ، المملكة العربية السعودية ، دار المريخ، الطبعة الثانية، 2009 ص 13

³ - حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي "تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل" ، عمان المرجع السابق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2004 ص 235 .

3- رأس المال العامل الأجنبي: يساوي مجموع الديون .

4- رأس المال العامل الصافي : وهو رأس المال العامل FR.

وبصفة عامة هناك ثلاثة حالات مختلفة لرأس المال العامل وهي¹:

أ- رأس المال العامل الصافي موجب $FR > 0$: يشير هذا إلى أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل، وحسب هذا المؤشر فإن المؤسسة تمكنت من تمويل احتياجاتها الطويلة المدى باستخدام مواردها الطويلة المدى، وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية، وهذا ما يشير إلى توازن في الهيكل المالي للمؤسسة.

ب- رأس المال العامل الصافي معدوم $FR = 0$: في هذه الحالة تغطي الأموال الدائمة الأصول الثابتة فقط، أما الأصول المتداولة فتغطي عن طريق القروض القصيرة الأجل، فهذه الوضعية لا تتيح أي ضمان تمويلي في المستقبل، وترجم هذه الحالة الوضعية الصعبة للمؤسسة .

ج - رأس المال العامل الصافي سالب $FR < 0$: في هذه الحالة يعني أن المؤسسة عجزت عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة، وبالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

✓ التغيرات في رأس المال العامل وأسبابها

يتغير حجم رأس المال العامل الصافي بين فترة وأخرى، ويكون التغير أحيانا بالزيادة وأحيانا أخرى بالنقص، ولا بد لإدارة المؤسسة من دراسة هذه التغيرات ومعرفة أسبابها، وذلك من أجل رسم خططها وسياساتها المستقبلية.

¹ -الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص، 83 .

يمكن تلخيص أسباب النقص والزيادة في رأس المال العامل في النقاط التالية¹ :

أ - أسباب النقص في رأس المال العامل الصافي

-النقص في الأموال الدائمة نتيجة تخفيض رأس المال، تسديد الديون الطويلة الأجل، توزيع جزء من الاحتياطات.

-الاستثمار في أصول ثابتة جديدة غير ممول من أموال دائمة جديدة.

-الخسائر المحققة لأنها تؤدي إلى نقص الأموال الخاصة، وبالتالي الأموال الدائمة.

ب - أسباب الزيادة في رأس المال العامل الصافي

-الزيادة في الأموال الدائمة نتيجة للأسباب التالية:

-زيادة رأس المال.

-الحصول على ديون طويلة الأجل.

-تكوين الاحتياطات.

-التخلي عن بعض الأصول الثابتة بالبيع.

-الأرباح المحققة وغير الموزعة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التغيرات التي تحدث في مركز الأصول المتداولة والديون القصيرة الأجل لا تؤثر في حجم رأس المال العامل الصافي، لأن أي ارتفاع يحدث في الأصول المتداولة يؤدي إلى انخفاض في الديون القصيرة الأجل، فعلى سبيل المثال بيع المخزونات يؤدي إلى انخفاض في الأصول المتداولة، وهذا سيؤدي إلى ارتفاع في مركز العملاء بنفس القيمة إذا كان البيع بالأجل، أما إذا كانت عملية البيع نقدا فيحدث ارتفاع في الصندوق، وبالتالي هذه العملية لا تؤثر في حجم رأس المال العامل

¹ - محمد منير شاكر، إسماعيل إسماعيل، نور عبد الناصر، التحليل المالي: مدخل صناعة القرارات، الطبعة الثانية، عمان: دار وائل للنشر، 2005، ص 117 116 .

✓ العوامل المؤثرة في حجم رأس المال العامل الصافي¹

هناك مجموعة من العوامل تؤثر على حجم رأس المال العامل وهي:

* طبيعة الإنتاج: كلما كانت دورة الإنتاج طويلة كانت الحاجة إلى رأس مال عامل أكبر، وبالتالي فإن الوحدات الصناعية تحتاج إلى رأس مال عامل أكبر من الوحدات التجارية، وفي الصناعات الثقيلة أكبر من الصناعات التحويلية والغذائية وهكذا.

* طبيعة المواد الأولية المستعملة: إذا كانت المواد الأولية الضرورية للإنتاج متوفرة في الأسواق بشكل دائم فإنه لا توجد ضرورة لشراء كميات كبيرة منها وتخزينه، أما إذا كانت موسمية فيجب شراؤها عند موسمها وتخزينها.

* طبيعة العملية التسويقية: كلما كانت سرعة دوران المنتجات مرتفعة كلما كانت الحاجة إلى رأس مال عامل قليلة، والعكس صحيح.

* طبيعة الائتمان والتحصيل: فكلما كانت فترة الائتمان الممنوحة للمدينين أقل من فترة تسديد الموردين كانت الحاجة إلى حجم أقل من رأس المال العامل، والعكس صحيح.

2- المؤشر الثاني إحتياجات رأس المال العامل BFR²: وهو ما تحتاجه المؤسسة فعلا لمواجهة ديونها المستحقة أي يحقق هامش أمان مالي و يحسب بهذه الطريقة :

إحتياج اترأس المال العامل =

(قيم الإستغلال+قيم محققة)-(ديون قصيرة الأجل-خزينة الخصوم)

¹ - محمد منير شاكر، إسماعيل إسماعيل، نور عبد الناصر ، نفس المرجع السابق، 2005 ص ص. 115 - 116.

² - محاضرة بوشيخي بوحفص، التحليل المالي حسب النظام المحاسبي الجديد 2012-2013.

✓ هناك ثلاث حالات لإحتياجات رأس المال العامل **BFR**:

1- الحالة الأولى: يكون إحتياجات رأس المال العامل موجب وهو أن إحتياجات التمويل أكبر من موارد التمويل أي أن دورة الإستغلال لا تغطي كل إحتياجاتها و بالتالي المؤسسة بحاجة إلى إيجاد موارد خارج دورة الإستغلال و هي رأس المال العامل

2- الحالة الثانية : هنا يكون إحتياجات رأس المال العامل سالب : هذا يعني أن إحتياجات التمويل أقل من موارد التمويل و في هذه الحالة الموارد تغطي الإحتياجات لذا فالمؤسسة بغير حاجة إلى رأس المال العامل الموجب لمواجهة الأخطار المحتملة

3- الحالة الثالثة : إحتياجات رأس المال العامل معدوم فهذا يعني أن إحتياجات التمويل مساوية لموارد التمويل و بالتالي فالمؤسسة لا تحتاج إحتياجات تمويل خارج دورة الإستغلال .

3- المؤشر الثالث الخزينة¹ :

يمكن تعريف الخزينة على أنها مجموع الأموال التي بحوزة المؤسسة خلال دورة الإستغلال واحدة وهي تساوي صافي القيم الجاهزة

أي خزينة الأصول-خزينة الخصوم.

و يمكن أيضا إيجادها بطريقة أخرى :

الخزينة = رأس المال العامل – إحتياجات رأس المال العامل.

¹ - محاضرة بوشيخي بوحفص، التحليل المالي حسب النظام المحاسبي الجديد 2012-2013.

✓ هناك ثلاث حالات للخزينة:

- 1- الحالة الأولى : إذا كانت الخزينة موجبة هذا يعني أن رأس المال العامل أكبر من إحتياجات رأس المال العامل فالمؤسسة تجميد جزء من أموالها و هذا يطرح مشكلة الربحية أ أي وضعية حرجة
- 2- الحالة الثانية : إذا كانت الخزينة سالبة وهذا يعني أن هناك نقص في السيولة و منه المؤسسة عاجزة عن توفير السيولة اللازمة لتغطية الديون المستحقة فعليها إتخاذ إجراءات لتصحيح الوضعية
- 3- الحالة الثالثة : إذا كانت الخزينة معدومة (المثلى) في هذه الحالة نجد أن رأس المال العامل قد قام بتلبية كل حاجياته أو بمعنى أدق هناك تطابق بين سيولة المتوفرة و إستحقاقية الديون وهي الوضعية المثلى للخزينة ، وهي صعبة المثال لأنها توافق الإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة
- 4- التحليل الكمي باستعمال النسب المالية :

هناك عدة أنواع من النسب المالية تصنف حسب الغرض منها وهي كالتالي:

- 1- نسب الهيكلية¹: هي تلك التي تساعد على دراسة الهيكل المالي للمؤسسة من خلال تسليط الضوء على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي و الخارجي وأيضا مدى كفاءة استثمار الأموال الموضوعية تحت تصرف المؤسسة بشكل سليم و تضم هذه النسب كل من أ،ب،ج،د

أ- نسب التمويل الدائم = مجموع الأصول الدائمة/الأصول الثابتة .

-أموال الدائمة = أموال خاصة + ديون طويلة الأجل .

¹ - محاضرة أستاذ بوشبيخي بوحفص ،محاضرة التحليل المالي حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ، السنة الثالث LMD 2012-2013.

و من هذه العلاقة إذا كانت سنة التمويل الدائم أكبر من الواحد هذا يعني وجود الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أي أن المؤسسة قادرة على تجنب حالات طارئة كالكساد في المخزون أو صعوبة تحصيل حقوق المؤسسة و هنا نجد أن المؤسسة في وضعية جيدة .

- إذا كانت سنة التمويل أقل من الوعد أي أن الأصول الدائمة أقل من الأصول الثابتة و هو يجعل الحالة المالية سيئة كون أن الأصول الثابتة و هو ما يجعل الحالة المالية سيئة كون أن الأموال الثابتة تمول عن طريق (ديون قصيرة الأجل) وهي طريقة تمويل غير عقلانية .

ب- نسبة التمويل الخاص=الأموال الخاصة/الأصول الثابتة.

-إذا كانت منه التمويل الخاصة تساوي الواحد أي أن قيمة الأصول الثابتة تساوي قيمة الأموال الخاصة
-إذا كانت نسبة التمويل الخاص أكبر من الواحد هذا يعني أن الأموال الخاصة أكبر من الأصول الثابتة أي أن هناك فائض في الأموال الخاصة وهذا يعني أن التسيير سيء أي أن الحالة الجيدة لما تكون أصغر

ج- نسبة الاستقلالية المالية : مجموع الأموال الخاصة/مجموع.

يفضل المليون أن لا تنخفض النسبة عن 0.5 وتستخدم من قبل المتعاملين الإقتصايين و مالية المؤسسة كالبنك حيث أنها تعطي فكرة على مدى إعتماد المؤسسة على التمويل الداخلي .

د- نسبة قابلية السداد= مجموع الديون/ مجموع الأصول.

يستعمل المتعاملون الإقتصاديون هذه النسبة لمقارنة حجم ديونها مع أصولها ،وكلما كانت الديون منخفضة كان الضمان أكثر للديون و بالتالي حظ أوفر للحصول على الديون من الغير ومن المستحسن أن تكون هذه النسبة تساوي 0.5 .

نسبة التداول : وهذه النسبة تسمى أيضا بنسبة السيولة العادية، ويستفاد منها في معرفة مدى قدرة المشروع على الإيفاء أو سداد التزاماته.

2- نسب التداول¹:

يعبر القدر المناسب من رأس المال العامل عن ذلك الذي يوفر للشركة إحتياجاتها التشغيلية و يغطي التزاماتها وجبة السداد خلال دورة تشغيل واحدة على الأقل ، ويستخدم المحللون عدة طرق لتحديد القدر المناسب لرأس المال العامل و ما إذا كانت الشركة تحتفظ بالقدر الكاف من رأس المال العامل ،وتعتبر نسب التداول من أهم الطرق المستخدمة في ذلك ويتم احتسابها عن طريق قسم الأصول المتداولة بالالتزامات المتداولة ،وبصفة عامة فإن نسبة التداول المناسبة هي 1:2 وهذا يعني أن كل حنية من الالتزامات المتداولة يقابله 2 من الأصول المتداولة

وهي تمثل أحد أنواع النسب التي تقيس السيولة النقدية للوحدة الاقتصادية ، حيث يتم من خلالها توضيح العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين كل من الموجودات المتداولة و المطلوبات المتداولة في سبيل الحكم على مدى قدرة الوحدة الإقتصادية على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير، ويمثل المعيار المطلق لهذه النسبة 1:2 أي أن إجمالي الموجودات المتداولة يفضل أن يكون ضعف إجمالي المطلوبات المتداولة، بمعنى أنه على الوحدة الإقتصادية أن تؤمن وجود سيولة نقدية (من خلال الموجودات المتداولة)تساوي ضعف ما عليها من إلتزامات أو ديون متمثلة بالمطلوبات المتداولة2، وعليه فان نسبة التداول يفضل أن تأخذ الشكل الآتي

-السيولة العادية=-

(الأصول المتداولة ÷ الالتزامات قصيرة الأجل"المطلوبات المتداولة) = مرة.

أهل الخبرة يعطون قيمة معيارية لهذه النسبة وينبغي أن لا تهبط عن هذه القيمة، حيث أن النسبة المقبولة هي (1:2) أي أن الأصول المتداولة تكون ضعف المطلوبات المتداولة، لكن هذه النسبة أو هذا النوع من نسب السيولة يتعرض إلى انتقادات منها أن نسبة التداول لا تعط نسبة السيولة الصحيحة باعتبار أن الموجودات المتداولة

¹ - أمين السيد أحمد لطفى ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة)، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ،ص2006 رقم 345.

(وهي بسط النسبة) تتكون من فقرات متعددة منها ما هو قريب من السيولة النقدية ومنها ما هو بعيد عن السيولة، بل يصعب أحيانا تحويله إلى سيولة في فترة قصيرة من الزمن كالمخزون السلعي، لذا اقتضت الضرورة إلى استخدام نسب أخرى من السيولة والتي تستبعد مثل هذه الفقرات البعيدة عن السيولة¹.

3- نسبة السيولة السريعة² :

وتعتبر تلك النسبة أحد الطرق الأخرى لاختبار كفاءة رأس المال العامل عن طريق النظر إلى الأصول المتداولة سريعة التحول إلى نقدية ، و لذلك يتم استبعاد المخزون من تلك النسبة لأنه لا يمكن تحويله سريعا إلى نقدية .
و بالتالي فإن الأصول المتداولة ناقصة المخزون و المصروفات المدفوعة مقدما أي أصل آخر غير سائل .
و يتم حساب نسبة السيولة السريعة بقسم الأصول سريعة التداول على الالتزامات على الالتزامات المتداولة و تظهر في ميزانية الشركة

- تستعمل هذه النسبة لاختبار مدى كفاية المصادر النقدية وشبه النقدية الموجودة لدى المؤسسة في مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل دون الاضطرار إلى تسييل موجوداتها من البضاعة، وضمن هذه الشروط تعتبر هذه النسبة مقياسا أكثر تحفظا للسيولة من نسبة التداول لاقتصارها على الأصول الأكثر سيولة، ولأنها تستثني البضاعة والمدفوعات مقدما من البسط²، تحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الموجودات المتداولة-البضاعة-المصروفات المدفوعة}}{\text{مقدما}} / \text{المطالب المتداولة}$$

ولأن عنصر البضاعة هو أهم أسباب فشل نسبة التداول كمؤشر دقيق للسيولة لكونه أكثر عناصر الموجودات المتداولة احتمالا للانخفاض في قيمته، ولأنه الأكثر احتياجا للوقت لتحويله إلى نقد سائل، بالإضافة إلى اعتماد

¹- Frank J. Fabozzi & Pamela P. Petero, Financial management & analysis, John Wiley & Sons, Inc, Second Edition, 2003 p : 749.

² - أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة)، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ،ص2006 رقم 346.

عنصر البضاعة الظاهر في الميزانية على التقدير في تحديد قيمته أكثر من أي عنصر آخر في الموجودات، لذا هدفت هذه النسبة إلى تقييد هذا العنصر للوصول إلى مؤشر أفضل.

للسيولة بالاعتصار على استعمال العناصر ذات السيولة العالية، مثل النقد وشبه النقد وحسابات المدينين بمختلف أنواعها، وتعتبر هذه النسبة تدقيقاً في نسبة التداول لأنها تقيس مدى قدرة المؤسسة على دفع التزاماتها القصيرة الأجل من النقد والأوراق المالية والديون الموجودة لديها دون الاعتماد على البضاعة، حيث أنه لا مجال لأي تساؤل بخصوص سيولة النقد المتوافر وكذلك الأوراق المالية إلى حد ما، لذا فإن أهمية هذه النسبة تعتمد إلى حد بعيد على نوعية الديون، يتطلع بعض المحللين الماليين إلى سيولة سريعة مقدارها 1:1 كهدف مقبول لهذه النسبة، ويعتبرون التدني عن هذا المعدل ضرورة لاعتماد المؤسسة تسييل البضاعة من أجل الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل، وعلى المحلل أن يقدر إذا كان مثل هذا الاعتماد في موقعه أم لا، فالسوبر ماركت مثلاً غالباً ما يكون لديه نسبة سيولة سريعة منخفضة جداً، لكنه يعتمد على مبيعاته بالدرجة الأولى لمواجهة التزاماته، وهذا افتراض في محله، وانحراف هذه النسبة عن المعدل المقبول يعني ضغطاً على السيولة، ويؤكد حاجة المؤسسة لتصنيفية بعض بضاعتها لتتمكن من دفع ديونها قصيرة الأجل¹.

4- نسبة رأس مال العامل : ويحسب على النحو التالي:

صافي رأس المال العامل = الموجودات - المطلوبات المتداولة.

ويعرف صافي رأس المال العامل بأنه الفرق بين الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة، لهذا فهو ليس نسبة مالية كبقية النسب الأخرى، بل هو عبارة عن مفهوم كمي لنسبة التداول، حيث تبين بالأرقام مدى زيادة الموجودات المتداولة على المطلوبات المتداولة، في حين تعبر نسبة التداول عن هذه الزيادة بطريقة نسبية أو بعدد المرات، ويمثل صافي رأس المال العامل الجزء المتحرر من الموجودات المتداولة ومن المطلوبات المتداولة، هذا الجزء عبارة عن هامش

¹ - الصياح عبد الستار مصطفى والعامري، سعود جايد مشكور، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2006 ص 131.

الأمان المتاح للديون القصيرة الأجل على المؤسسة، أما من الناحية التمويلية، فإن صافي رأس المال العامل يعبر عن ذلك الجزء من الموجودات المتداولة الذي لم تكف المصادر القصيرة الأجل لتمويله، ولذا يجب تمويله من مصادر طويلة الأجل كالقروض وحقوق المساهمين، وتحاول المؤسسات التجارية والصناعية العمل بالحد الأدنى الممكن من صافي رأس المال العامل موازنة في ذلك بين السيولة والربحية¹.

4- نسب النشاط:

تتم نسب النشاط بقياس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية المتاحة لها و الرقابة عليها ، وتتضمن المقارنات بين مستوي المبيعات و الاستثمارات في الأصول

المختلفة ، و قدرة المنشأة على تصريف البضاعة المشتراة بغرض البيع ، كذلك مقدرة إدارة المنشأة على تحصيل الديون من العمل .

وتفترض تلك النسب وجوب توازن مناسب بين مبيعات الشركة و أصولها كالمخزون و الدينين و الأصول الثابتة ، وتمثل أبرز النسب المتعلقة بالنشاط كل من (1) معدل دوران المخزون ،(2)متوسط فترة التحصيل،(3)معدل دوران الأصول الثابتة ، (4)معدل دوران الأصول².

وهي أيضا عبارة عن مؤشرات دالة على مدى كفاءة نشاط الشركة حيث تبين مقدرة كل دينار مستثمر في تحقيق دينار واحد من المبيعات الصافية، لذلك نجد أن رقم المبيعات ينسب إلى كل عنصر من عناصر الموجودات، وعليه فإن المقياس المناسب لها هو معدل دوران الذي يمكن استعماله كمؤشر للمخاطرة، كما يمكن إدراج رقم المبيعات مقياسا لزمن النشاط، يطلق على مجموعة النسب هذه أيضا نسب إدارة الموجودات و تقيس هذه النسب مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسباً على مختلف أنواع الأصول،³ كما تقيس مدى كفاءتها في استخدام أصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات، وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات و بالتالي أعلى ربح ممكن، وتتضمن نسب النشاط جميعها المقارنة بين صافي المبيعات و جميع الاستثمارات في مختلف أنواع الموجودات، مع تركيز على ذلك الجزء من الموجودات ذات الصلة الأكثر في تحقيق

¹ - علي فضل جابر، التحليل المالي لغرض تقويم الأداء، بحث مقدم للأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك 2006 ص48 .

² - أمين السيد أحمد لطفى ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة)، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ،ص2006 رقم 361 .

المبيعات خاصة في المؤسسات التجارية، حيث تقوم على افتراض وجود توازن معقول بين المبيعات و مختلف أنواع الموجودات من بضاعة و مدينين و موجودات ثابتة، و تعمل على الكشف عن أي خلل قد يطرأ على هذا التوازن، ومن أهم هذه النسب نجد¹:

-معدل المبيعات اليومية الآجلة = صافي المبيعات الآجلة ÷ يوم 360 = س دينار
-معدل فترة التحصيل اليومي = معدل رصيد الحسابات المدينة ÷ معدل المبيعات اليومية
= س يوم .
-معدل فترة التحصيل اليومي = 360 ÷ معدل الدوران بالمرات .
-معدل فترة تحصيل الديون = (معدل رصيد الحسابات المدين) ÷ 360 × صافي المبيعات الآجلة السنوية .

1-نسب الربحية²

نسبة تحليل الربحية

هي إحد الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها منشأة الأعمال هو تحقيق أكبر معدل للربحية ، والتي تعتبر محصلة نهائية لعديد من العمليات و القرارات المرتبطة بجميع نواحي النشاط ، لذلك اسبب يتم استخدام عدة مقاييس للربحية نظرا لأن أي قياس محدد يتأثر إلى حد كبير بناحية معينة من نواحي النشاط أو بسياسات معينة ، من هنا يتعين قياس كل من أرباح و النشاط و صافي الربح حتى يتمكن التمييز بين نتائج السياسات الإنتاجية و التشغيلية و القرارات المالية ، فتلك النسب المرتبطة بالربحية تعطي إجابات عن مدى فعالية إدارة المنشأة في توليد أرباح من المبيعات أو من الأموال المستثمرة ، فيما أبرز النسب المستخدمة في التحليل الربحية و التي يمكن تقسيمها لمجموعتين الأولى تتناول العلاقة بين الربحية وحجم المبيعات و الثانية تتناول العلاقة بين الربحية والأموال المستثمرة .

¹ - محمد يونس خان، هشام صالح غرابية، الإدارة المالية، مركز الكتب الأردني، عمان، الأردن، 2008 ، ص 62 .

² - أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة)، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ،ص2006 رقم 370.

تعد هذه المجموعة واحدة من الاتجاهات الصعبة للشركة كمفهوم للقياس، بسبب عدم توفر وسيلة تكامل تجمع بين هذه النسب حتى تبرز متى تكون استثمارات الشركة مربحة، حيث أن هذه الأخيرة تقوم بالتضحية بأرباح حالية من أجل الحصول على أخرى أكبر في المستقبل، لكن من أهم المشاكل التي تتخلل هذه النسب نجد أن الربحية المحاسبية تتجاهل الخطر، بالتالي تكون غير قابلة للمقارنة بالرغم من توفيرها معلومات مهمة عن النشاط التشغيلي في الأجل القصير، من أهم هذه النسب نجد¹:

هامش مجمل الربح = مجمل الربح ÷ صافي المبيعات .

هامش صافي الربح = صافي الربح ÷ صافي المبيعات .

معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح ÷ حقوق الملكية .

معدل العائد الإسمي الخالي من الخطر = (1 + معدل العائد الخالي من الخطر) (1 + معدل التضخم) - 1 .

معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ إجمالي الاستثمار .

معدل العائد على إجمالي الأصول = صافي الربح ÷ إجمالي الأصول .

الرافع المالي :

ويقصد بالرفع المالي هو اعتماد المنشأة على الاقتراض من المؤسسات المالية و المصرفية في سد احتياجاتها المالية ، و بالتالي تكون التكاليف الثابتة لديها في هذه الحالة هي الفوائد المدينة أو المدفوعة ، أما إذا كانت الشركة تطرح أسهما ممتازة لسد هذه الاحتياجات فإن التكاليف الثابتة هنا، هي أرباح الأسهم الممتازة التي ستقوم الشركة بدفعها إلى المساهمين الممتازين ، وذلك لأن الأسهم الممتازة تتمتع بأرباح مضمونة ومحددة حسب ما نص عليه قانون الشركات²

¹ -عاطف جابر، طهرعبد الرحيم، أساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2008، ص471 .

² - أحمد الجعبري ، عاطف الأخرس ، إيمان الهيني ، رشاد العصار ، عليان الشريف، الإدارة و التحليل المالي ،دار البركة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ،عمان، 2001، ص:286.

2- نسب الرفع المالي:

يقصد بالرافعة المالية هي مدى اعتماد الشركة في تمويل استثماراتها على الديون، لذلك نجد أن هذه المؤشرات دلالة على الأجل الطويل، وبالتالي قد تعجز الشركة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين، كما تعتبر كمقياس جيد للمخاطرة المالية، لكن يكمن عيبها خاصة في إفراط الشركة على استعمال الرافعة المالية ما ينتج عنه وقوع الشركة أمام ملاءة غير حقيقية لها، كما أن القيمة السوقية لموجودات الشركة غير كافية للولاء بالإلتزاماتها أثناء التصفية، ومن أهم نسبها ما يلي¹:

إجمالي الأصول ÷ إجمالي الالتمامات = إلى الأصول إجمالي الالتمامات.

حقوق إجمالي الملكية ÷ إجمالي الالتمامات = إلى حقوق الملكية إجمالي الالتمامات.

مصروف الفوائد ÷ الربح قبل والضرائب الفوائد صافى = تغطية معدل الفوائد القروض .

طويلة الأجل إلى رأس المال العامل = القروض طويلة الأجل ÷ رأس المال العامل.

¹ - عبد العزيز النجار، أساسيات الإدارة المالية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية مصر، 2007، ص 42.

المبحث الثالث: الموازنات التقديرية

ليس ثمة شك أن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشراتهما تزداد في الوقت الحالي. وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، ويعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملًا يهدف إلى القيام بهذه الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة. وينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها.

المطلب الأول: مفهوم و أهمية الموازنة التقديرية

الفرع الأول: تعريف الموازنة التقديرية¹

يجب معرفة معنى الموازنة أولاً والتي تعرف الموازنة بأنها:

تعبير كمي عن الخطة المقترحة بواسطة الإدارة عن فترة معينة².

و يمكن تعريفها بأنها : خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب و المتوسط³.

ويمكن تعريفها على أنها: أسلوب يتم بمقتضاه و ضع التقديرات القيمة و الكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية⁴.

¹ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير-ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية -بن عكنون - الجزائر، الطبعة 2001، ص4-

5-6.

² - تشارلز هورنر، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل الإداري، دار المريخ، السعودية، 2009، ص337.

³ - خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص15.

⁴ - فضيل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص18.

فالموازنة من وجهة النظر المحاسبية ما هي إلا ترجمة كمية لخطة المؤسسة، بمعنى أن كل المشروعات و الأنشطة الواردة في خطة المؤسسة يتم وصفها أو ترجمتها كمياً أما في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائدة ، أو في صورة عينية باستخدام وحدات قياس المدخلات أو المخرجات¹.

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية و تختلف من كتاب لأخر يرى بعض الكتاب بأن الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال و تساعد على تحقيق التنسيق و الرقابة ،معهد التكلفة و المحاسبين الإداريين بإنجلترا يعرف الموازنة كما يلي: خطة كمية و قيمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة ، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو/ و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين .أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها : تقدير قيمى لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد ، فموازنة الإستغلال هي تقدير القيمي لكل العناصر الموافقة لفرضية إستغلال معينة لفترة محددة، كما يعرف الموازنة التقديرية بأنها أسلوب للتقدير يقتضى ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشترك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات و من هذه التعاريف نستخلص بأن نظام الموازنات التقديرية يقدم الخدمات الرئيسية الآتية: التخطيط – التنسيق – الرقابة و التحفيز.

التخطيط : تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف و وضع البرنامج و الإجراءات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف ،فالتخطيط يقوم أساس الإختيار لبديل من بين البدائل المتاحة و الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعه ، وأهداف المؤسسة قد تكون تحقيق أكبر قدر من الربح أو عائد مرتفع أو فتح الأسواق جديدة ..إلخ ،فمهما تكن الأهداف المرغوب تحقيقها فيجب أن تكون واضحة و محددة و يجب ترتيب هذه الأهداف حسب أهميتها و التفرقة بين الأهداف التي نرغب تحقيقها في المدى الطويل ، ويشترط إمكانية تحقيق الهدف بحيث يجب أن لاتوضع أهداف غير ممكن تحقيقها نظرا لظروف المؤسسة و في الإخير تأتي مرحلة ترجمة الأهداف و وضعها في صورة موازنات عينية و مالية و نقدية.

التنسيق:

إن من أهم مهام التخطيط هو تنسيق للنشاطات المختلفة للمؤسسة و ولأقسامها المتعددة من أجل تحقيق أهدافها ،فمثلا إذا رغبت إدارة التسويق أن ترفع حجم المبيعات في فترة قصيرة من الزمن فإن على إدارة الانتاج أن

¹ - هاشم محمد عطية و محمد محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المالية و التكاليف و الإدارية ،الدار الجامعية، مصر ،2000،ص186.

ترفع من الكمية المنتجة و هذا ربما يكون عن طريق شراء مواد أولية بسعر مرتفع و استعمال ساعات إضافية لتحقيق هذا الهدف ، و بالعكس فإن إنتاج كميات كبيرة سيؤدي بإدارة التسويق إلى بيع المنتوجات بأسعار منخفضة حتى تتجنب تكديس المنتوجات في المخازن ،فهذا المثال يوضح لنا بأن وظيفة الموازنات التقديرية هو التنسيق بين مختلف نشاطات و أعمال المؤسسة لأجل تحقيق أهداف المؤسسة ككل و ليس أهداف أقسام و إدارة المؤسسة منفصلة ، و لهذا يمكن وضع أهداف لكل و ليس أهداف أقسام و إدارات المؤسسة منفصلة، و لهذا يمكن وضع أهداف لكل إدارة و لكل قسم و لكن يجب أن يكون منسجما مع هدف المؤسسة ككل.

الرقابة :

التخطيط لوحدة لا يكفي لتحقيق الخطط و لهذا فلا بد من الرقابة و المتابعة ، و الرقابة هي إحدى الوظائف الثلاث للإدارة ، و الموازنة التقديرية هي أداة للرقابة تستعملها الإدارة ، و عملية الرقابة تتطلب إعداد معايير تقييم الأداء كمرشد للنجاح في تحقيق الموازنة المخططة، فالموازنة السنوية تقسم إلى موازنات ذات مدة قصيرة لغرض الرقابة و المتابعة ، و خلال هذه الفترة نقارن الموازنة التقديرية مع الموازنة الفعلية و نقوم بإعداد تقارير الأداء الملائمة بإبلاغ الأقسام و لإدارة التي يهتمها الأمر بالنتائج.

التحفيز : إن التحفيز يثير في نفوس الأفراد روح التعاون و الإخلاص في العمل و يجعلهم أكثر أمانا و إطمئنانا مما يدفعهم إلى زيادة الإنتاج و الحوافز قد تكون معنوية أو مالية كالمكافآت والعلاوات والترقيات التي يمكن ربطها بتحقيق الأهداف المخططة.

الفرع ثاني: فوائد و مزايا نظام الميزانية التقديرية¹

- وضع خطط واضحة و تحديد الأهداف و رسم السياسات و البرامج.
- إشراك و إلزام كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية.
- تحديد المسؤولية كل قسم و كل فرد و دوره في تنفيذ الخطط المرسومة و الإستعمال العقلاني للموارد الإقتصادية المتاحة.
- ترجمة أهداف المؤسسة و أهداف الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بمجدولة زمنية محددة.
- تحديد نقاط الضعف و أسبابها و المسؤولين عن وجودها ووضع الحلول اللازمة لتجاوزها.

¹ - فركوس محمد، موازنات التقديرية ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 2001، ص94.

- متابعة التنفيذ و معرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة و تقييم الخطة بشكل دوري و إجمالي.

المطلب الثاني: مراقبة التقديرية و دورها في تحسين الأداء¹

لا يتوقف دور الموازنة عند وضع عند الخطة فقط، إذا إن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة ومن ثم ينبغي الإلتزام بالخطة خلال التنفيذ ثم المتابعة، والرقابة عليها، و إلا أصبحت الخطة تقديرات ، لا جدوى منها لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة، عن طريق:

- متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.
- مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.
- تحليل الإنحرافات و التعرف على أسبابها و علاجها في الوقت المناسب.
- و تساعد الموازنة بهذا الإجراء على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب الإدارة بإستثناء ، أى توجه غلإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة بذلك الأمور الروتينية التي تسيير سيرا طبيعيا من دون أن تضيع وقتها في ممباشرة تلك الامور.
- تهدف الموازونات التقديرية إلى تحسين مستوى التسيير في المؤسسة من خلال ضمانها للعناصر التالية²:
 - أ - العمل على تحديد المتطلبات والموارد الضرورية وتوزيعها حسب رزنامة زمنية لتنفيذ الأهداف المسطرة في إطار تخطيط العمليات.
 - ب - توزيع المسؤوليات على مختلف الأقسام والمصالح ، ووضع مختلف الموارد المالية والبشرية تحت تصرف هؤلاء المسؤولين وتوجيههم ضمن الإطار العام لإستراتيجية المؤسسة.
 - ج - متابعة حركة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة ، بحيث تعتبر الموازنة فرصة للقيام بالدراسات و الإطلاع على وضع السوق وعلى إمكانيات المؤسسة الداخلية؛
 - د - تعتبر الموازنة كمصدر ومنبع للإستراتيجيات التكتيكية ، وهي إستراتيجيات للتعديل في الأجل القصير مع الحفاظ على الأهداف العامة في الأجل الطويل.

¹ - قورين حاج محمد، نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ، ماجستير تخصص إدارة الأعمال، شلف، 2007، 145.

² - ناصر دادي عدون ، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص، ص ، 78-79.

وهي بهذا تظهر لنا أنها أداة لمراقبة ومتابعة وتقييم الأداء في مختلف الأقسام و أجزاء المؤسسة وتحديد المسؤوليات ، ونظام المكافآت ، وتدعيم نظام التغذية العكس.

المطلب الثالث :أنوع الموازنة التقديرية¹

1-من الناحية الفترة الزمنية :

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات قصيرة الأجل و هي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصيرة و موازنات تقديرية طويلة الأجل و هي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في مدى الطويل ، وتعتبر الموازنات القصيرة الأجل جزءا من الموازنات الطويلة الأجل و لهذا يجب ان لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

1-2-التقسيم من حيث وحدة القياس المستعملة :

هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني (أي كمية الوحدات المنتجة ، الأمتار من النسيج ، ساعات العمل... إلخ) و موازنات معبر عنها على أساس نقدي، نجد الموازنات المعبرة عنها عينا في المؤسسات الصناعية و لكن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لإعتمادها على المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية، وكذلك نظرا أنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظر الإختلاف أساس القياس في كل منها (أساس القياس في الموازنة المواد الأولية أطنان من الصوف مثلا بينما العاملة ساعات العمل).

فحتى نوحدها أساس القياس التعبير النقدي فهو يمثل القاسم المشترك.

1-3-من ناحية طبيعية الأعمال التي تغطيها الموازنات التقديرية:

من حيث هذا المعيار تقسم الموازنات إلى:

أ)- موازنة التشغيل (الاستغلال): ومن هذه الموازنة تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء و إنتاج وبيع... إلخ.

¹ - فركوس محمد ،الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير- ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية -بن عكنون - الجزائر، الطبعة 2001،ص7-

(ب)- **الموازنة المالية:** وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط و الإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم ،فهذه الموازنة تتكون من العناصر الآتية :الموازنة الاستثمارية - الموازنة النقدية - جدول التمويل التقديري - وموازنة القدرة على التمويل الذاتي وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال و الموازنة المالية.

1-4- التقسيم على أساس معيار الثابت و المرنة:

إن الخطط التي تقوم المؤسسة بإعدادها تعتمد على المعلومات المستقاة من التنبؤ ،مهما كانت الطريقة المستعملة في التنبؤ فلا بد أن تحتوي على هامش عدم التأكد كالتغيرات الإقتصادية و ظهور منتجات منافسة و التغيرات في أذواق المستهلكين ...إلخ ،ولهذا لا بد أن تكون الخطط متضمنة عدة فرضيات حتى متجنب إلى حد ما الأخطار التي تنجم عن عدم التأكد ، في هذا المجال نجدها تنقسم إلى موازنات مرنة و متغيرة.

(أ)- **المرنة الثابتة:** هذا النوع من الموازنات تكون مبنية على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط ، وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.

(ب)- **الموازنات المرنة و المتغيرة :** الموازنات المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الموازنات المتغيرة أو الدينامكية تعد على أساس عدة مستويات من النشاط ، ويمكن أن نعبر بالموازنة المرنة على النوعين من الموازنات المرنة و المتغيرة ،و يعتبر هذا النوع من الموازنات أداة لتقييم الأداء.

من الناحية درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية:

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات المسؤولية و موازنات البرامج .

(أ)- **موازنة المسؤولية :** إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام و ورشات ، وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول ، وكل جزء (قسم ، ورشة) يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة ، فموازنة المسؤولية هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها نقيم أداة السؤولية الذي هو على رأس ذلك القسم و الإجراءات المصححة الواجب القيام بها.

(ب)- **موازنة البرامج :** و هذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية ، و أساس موازنة البرامج هو نشط معين أو عملية محددة ننوي القيام بها ك شراء آلة جديدة، إنتاج منتج جديد

، القيام بحملة للدعاية ، فتح سوق جديدة... إلخ و دور موازنة البرامج هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ و تزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل إختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار و النتائج الإقتصادية و المالية الناجمة عن إختيارها لكل مشروع فهي تساعد على إتخاذ القرارات.

قواعد إعداد الموازنات التقديرية¹:

1- ر أننا فيما سبق بأن الموازنة هي تعبير مالي لخطة يراد تنفيذها في مركز مسؤولية، و تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب ضرورة توجود تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى نتمكن من ربط الموازنات بتلك المركز و هذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية و تقييم الأداء.

2- أعتماذ الموازنة على التنبؤ: يتمثل التنبؤ توقع أحداث في المستقبل، و تشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية و كذلك دراسة الاتجاهات في المستقبل ، فعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة ، و يجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر و عدم التأكد.

3- الشمول : يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة ، بنود التكاليف و الإيرادات و كل المستويات الإدارية ، وكذلك كل الجوانب الكمية و المالية.

4- ضرورة الربط بين المخطط المحاسبي المالي و نظام التكاليف من جهة و نظام الموازنات من جهة أخرى ، لأن الموازنات تتوقف على المعطيات المحاسبية ، وإذا لم يتوقف المخطط المحاسبي مع نظام الموازنات فيجب إعادة النظر في النظام المحاسبي لكي يستجيب لمتطلبات نظام الموازنات المعد على أساس مراكز المسؤولية حتى نمارس الرقابة على التكاليف بطريقة فعالة.

5- توزيع الموازنات توزيعا زمنيا و جغرافيا لكي نتابع و نقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين و حتى نوجه الإهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة.

¹ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير- ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية -بن عكنون - الجزائر، الطبعة 2001، ص 9-

6- المشاركة في إعداد : يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاملهم عن تحقيق أهداف الموازنة و يمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركوا في إعدادها و يجب أن تكون المشاركة فعلية حتى تتحقق أهداف الموازنة ، كما أن إشترك و يجب أن تكون المشاركة فعلية حتى تتحقق أهداف الموازنة ، كما أن إشترك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم و يحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، كما أن المشاركة في إعداد تنمي و تجعلهم أكثر أمانا و روح التعاون في النفوس و تجعلهم أمانا و امثنا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة و أهداها و هذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.

خلاصة الفصل

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات المختلفة منها أدوات الحديثة المساعدة على اتخاذ القرارات.

ويعتبر التحليل المالي أداة تسيير هامة يلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير يهدف بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسة من زوايا متعددة، وبكيفية تحقق أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد مواطن القوة والضعف، ومن ثم الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم في ترشيد قراراتهم المالية ذات العلاقة بالمؤسسة.

أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء، فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها، وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنة.

كما تضمن لوحة القيادة تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات لذا تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية مراقبة التسيير .

الفصل الرابع

دور مراقبة التسيير في

المؤسسة الاقتصادية

مقدمة الفصل

لكي يقوم المحلل المالي باتخاذ قرارات سليمة ومطابقة للأهداف التي رسمتها المؤسسة يجب أن يعتمد في تحليله على أدوات موثوق فيها وتعتبر المر دودية من بين الأدوات الأكثر شيوعا واستخداما في تقييم الأداء المالي، وذلك لأنها تعطي قراءة صحيحة للوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي تمنح مجالا واسعا للأطراف المعنية باتخاذ القرارات المناسبة للمؤسسة.

حيث انصبت دراستنا في هذا الفصل على معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي وذلك من خلال دراستنا السابقة لمراقبة التسيير و أدواتها التقيدية و الحديثة سنتطرق في المبحث الأول إلى أهمية مراقبة التسيير في إتخاذ القرار ، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، في الأخير قمنا بدراسة المرد ودية في المبحث الثالث وهذا من خلال دراسة أثر مراقبة التسيير.

مبحث الأول: أهمية مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

إن العملية التسييرية هي مجموعة من الوظائف المتكاملة، يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة ولضمان استمراريتها، وتتطلب ممارسة هذه الوظائف التسييرية من رجال التسيير مقدرة كبيرة على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاختيار بين البدائل العديدة في مجال التخطيط والتنظيم والتوجيه والمراقبة، لذلك فإن اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية التسييرية.

المطلب الأول: تعريف القرار و أنواعه

الفرع الأول: تعريف القرار

التعريف الأول: "القرار هو اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة"¹.

التعريف الثاني: "القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين"².

التعريف الثالث: "القرار طريقة منظمة لدراسة عملية اتخاذ القرار لتحديد الاستراتيجيات المثلى عندما يكون أمام متخذ القرار مجموعة من البدائل"³.

التعريف الرابع: "إن عملية اتخاذ القرارات هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير. بواسطة المعايير المستخدمة"⁴.

التعريف الخامس: "اتخاذ القرارات - كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين يعتبر جوهر العملية الإدارية وال محور الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالتخطيط والتنظيم والتوجيه. والمراقبة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية"⁵.

¹ - أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19

² - أحمد الخطيب وعادل سالم معاييه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 253

³ - مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007، ص 355

⁴ - بشير العلق، مرجع سابق، ص 160 - 161.

⁵ - أحمد الخطيب وعادل سالم معاييه، مرجع سابق، ص 250

التعريف السادس : اتخاذ القرار هو أنشطة يتم إتباعها لتحديد المشكلة، وبدائل الحل، وتقييم البدائل، واختيار البديل المناسب لحل المشكلة، وأهم خطوة تشير إلى اتخاذ القرار هو اختيار البديل المناسب¹ .

الفرع الثاني: أنواع القرارات²:

هناك تصنيف قائم على أساس الوظائف الأساسية للمؤسسة كآلاتي:

1-قرارات تعلق بالإنتاج:

يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياساته (إنتاج مستمر أو بناء على الطلب أو إنتاج سلع محدودة أو متنوعة)، وقرارات ترتيب المصنع (التصميم الداخلي للمصنع) وأنواع الآلات، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته.

- حجم الإنتاج.
- حجم المصنع.
- موقع المصنع.
- التصميم الداخلي للمصنع.
- طرق الإنتاج.
- إجراءات الشراء.
- كمية المخزون.
- طرق دفع الأجور.
- مدى البحث الفني.
- أهمية التفتيش.

¹- أحمد ماهر، مرجع سابق، ص22

²- بشير العلاق، مرجع سابق، ص ص161-163

2- قرارات تعلق بالمبيعات

وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها وقنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها وتسعيرها والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع.

- تحديد السوق.
- موقع مكاتب البيع.
- تغليف المنتجات.
- العلامة التجارية المستخدمة.
- منافذ التسويق المستخدمة.
- السعر.
- مدى تنوع الإعلانات.
- طرق مكافأة رجال البيع.
- جهود ترويج المبيعات.
- بحوث التسويق المستخدمة ومداهها.

3- قرارات تتعلق بالتمويل

القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد حجم رأس المال اللازم ورأس المال العامل والسيولة النقدية، وطرق التمويل (قروضا مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمار الأرباح)، كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك.

- 1- الهيكل المالي.
- 2- شروط الائتمان.
- 3- مقدار رأس المال العامل.
- 4- طرق الحصول على الأموال الجديدة.
- 5 - توزيع الأرباح.
- 6 - خطط إعادة التمويل.

7- تحديد تكاليف العمليات.

8 - الإجراءات المحاسبية.

9 - الاندماج.

10 - التصفية.

4- قرارات تتعلق بالأفراد

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقييمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخير والغياب وشكاوي العاملين وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالعاملين.

1- مصادر الحصول على القوى العاملة.

2- أساليب الاختيار.

3- مدى التدريب ونوعه.

4- تحليل العمل وتقييمه.

5- استخدام نظام الاقتراحات.

6- معالجة التأخير والغيابات.

7- أسس دفع الأجور.

8- طرق الترقية.

9- الترويج لوسائل الأمان.

10- علاقة المؤسسة بالجماعات الخارجية.

وهناك من يقسم القرارات في المؤسسة وفقا لما يلي¹ :

1-القرارات المصيرية: وهي القرارات التي تحدد مصير كل شيء.

¹ - أحمد الخطيب، عادل سالم معايه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، .جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص260-264.

2-القرارات الدورية :وهي القرارات التي تتكرر دوريا، ولا نعيد القرار وندرس القضية مرة واحدة وفق شروط معينة، يتحدد على أساسها القرار، ويتخذ كنظام أمثل.

-القرارات الحيوية :هي التي تتعلق بمشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع.

-القرارات الشخصية والتنظيمية :إن القرارات الشخصية تخص فرد واحد وهو المدير، بينما القرارات التنظيمية يمكن غالبا تفويضها.

8-القرارات الرئيسية والقرارات الروتينية :إن القرارات الرئيسية تتخذ مرة واحدة والتي تتضمن التزامات طويلة الأجل ذات دوام نسبي ودرجة عالية من الأهمية، بينما القرارات الروتينية هي قرارات يومية تتصف بالتكرار ويقدرها الخبراء بنسبة % 90 في المؤسسة.

التصنيف حسب المستوى التنظيمي :تنقسم القرارات حسب Igor ansoff إلى ¹ :

-القرارات التشغيلية : وهي القرارات التي تتخذ في المستويات التنظيمية الدنيا ، والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمنظمة ، وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات منها إلى الاختيار بين البدائل ، وعادة ما تكون متعلقة بالتأكد من المهام والأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة وبفعالية ، ويؤخذ هذا النوع من القرارات في ظل ظروف تؤكد تام ونتائجها معروفة مسبقا ، مثل تعطل في خط الإنتاج وما يحتاجه تصليحه من إجراءات نمطية معينة.

-القرارات التكتيكية : هي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية ، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء، وفرض قرارات متعلقة بتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها.

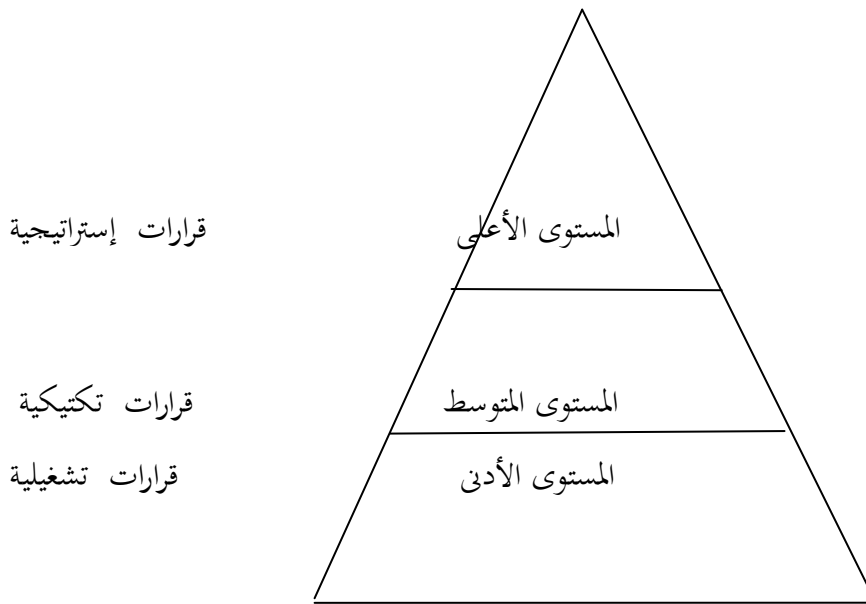
ولا توجد في هذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا يجب اتباعها ، ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة ، واستخدام حكمه الشخصي ورصيده من الخبرة في اختيار البدائل ، في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات يتم اتخاذ القرارات في ظروف تتسم بعدم تأكيد نسبي.

-القرارات الإستراتيجية : هي قرارات تؤخذ مستوى قمة الهيكل التنظيمي ، بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة ، وهي قرارات تغطي مدى زمني أطول مقارنة بالقرار السابقة ، وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي

¹ - حسين بلعجوز، نظرية القرارات ، مؤسسة شباب الجامع ، الإسكندرية ، 2008 ، ص105 .

للمؤسسة في السوق ، وفي اغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة وهذا النوع من القرارات يحتاج إلى معلومات خاصة بالبيئة أكثر من غيره، كما تهتم القرارات الإستراتيجية بتحديد المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع..... الخ.
والشكل التالي يبين أنواع القرارات المتخذة على كل مستويات الإدارية.

شكل رقم (5-1) أنواع القرارات في المستويات الإدارية



المصدر :حسين بلعجوز، نظرية القرارات، مرجع سابق، ص106 .

التصنيف حسب الطرق المستعملة :تنقسم القرارات حسب الطرق المستعملة إلى نوعين هما¹ :
-القرارات المبرمجة : وهي القرارات المخططة سلفا وتتناول مشكلة متكررة أو روتينية حيث يتم تحديد أساليب وطرق حل أي مشكلة سلفا أو التعامل معها ، ومن أبرز الأمثلة على القرارات المخططة مسبقا إعادة طلب شراء نوع معين من المواد الخام ، حيث يتم توضيح الإجراءات مسبقا ، وذلك من واقع اللوائح المعمول بها في مجال المشتريات ، وهذه القرارات تتخذ في المستويات التنفيذية.

¹ - محمد الصيرفي ، القرار الإداري ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 17 .

-القرارات الغير مبرمجة : وهي القرارات التي تتغير مع تغير وتبدل موضوعات عملية اتخاذ القرارات ، أي هي القرارات التي تتعامل مع المواقف غير المحددة أو غير المألوفة مثل القرارات الإستراتيجية ، كابتكار نوع جديد من السلع والدخول إلى أسواق تصريف جديدة ، وتتخذ معظم هذه القرارات على مستويات الإدارة العليا وفيما يلي جدولاً يوضح مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة:

جدول رقم (4-1) : مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير المبرمجة

ت	القرارات غير مبرمجة	القرارات المبرمجة
1	غير متكررة أو روتينية	روتينية و متكررة
2	الظروف فيها متغيرة وغير مستقرة	الظروف مستقرة وثابتة نسبياً
3	البيانات غير مؤكدة نسبياً	البيانات تتسم بالثبات النسبي أو شبه مؤكد
4	الوقت والجهود المبذولة فيها كبيرة نسبياً	الوقت والجهد المطلوب محدود
5	غالباً ما يتم اتخاذها في المستويات الإدارية العليا	تتخذ في مختلف المستويات الإدارية
6	غير قابلة للتحويل في الغالب	غالباً ما يتم تحويل الصلاحيات إلى المستويات الوسطى الدنيا
7	تتعلق بالبعد الإستراتيجية للمنظمة	تتعلق بتمشية الأنشطة التشغيلية للمنظمة

المصدر: محمد الصيرفي ، القرار الإداري ، مرجع سابق ، ص 18.

3-التصنيف حسب المشاركين في القرار¹ : تنقسم القرارات وفق هذا التصنيف إلى

قرارات فردية ويقصد بها تلك القرارات التي يتخذها المدير على أسس فردية بحتة دون أي تشاور أو مشاركة من العاملين في المؤسسة.

وقرارات جماعية وهي تلك القرارات التي يتخذها المدير بعد أن يقوم بالتشاور مع عماله و مشاركتهم في اتخاذها وصناعتها ، وللقرارات الجماعية إيجابيات كثيرة من بينها مشاركة

¹ - ربحي مصطفى عليان ، أسس الإدارة المعاصرة ، دار صفاء ، الأردن ، 2007 ، ص 79 .

المتخصصين والخبراء فيها ، وهذا ما يوفر فرصة طرح العديد من البدائل لحل المشكلة ، كما أنها تساهم في استيعاب المشكلة بأبعادها المختلفة من قبل الآخرين وقبولهم بالقرار والتزامهم بتنفيذه مستقبلا .

وتتضمن درجة المشاركة في اتخاذ القرار المدخل التالية:

- المدخل الفردي ، وهو أسلوب القائد المحافظ المستبد في اتخاذ القرارات .

- المدخل الاستشاري ، وهو أسلوب القائد المعتدل في اتخاذ القرارات .

- المدخل الجماعي ، وهو أسلوب القائد الديمقراطي في اتخاذ القرارات .

وتتدرج القرارات المتخذة على مستوى المنظمة من حيث الأهمية والخطورة بين البساطة والتعقيد كما سبقت الإشارة إلى بعض التصنيفات ، وتختلف طريقة معالجة مشكلات المنظمات عبر هذه القرارات بين الماضي والحاضر من حيث العشوائية والعلمية ، وذلك من خلال الأسلوب المتبع في معالجة هذه المشكلات فكان الاعتماد في الماضي مقتصرًا على الأساليب التقليدية التي تعتمد على الخبرة والحكم والتقدير الشخصي والتجربة والخطأ ، دون البحث عن البدائل الممكنة ودون مراعاة للظروف المختلفة المحيطة .

أما اليوم فأصبح متخذ القرار يواجه وضعيات صعبة ومعقدة تتطلب أساليب أكثر تطورًا لمعالجتها ، وتعتمد هذه الأساليب على النماذج الرياضية والإحصائية التي تستخدم لتحليل المشكلات المعقدة ، وتساعد متخذ القرار في اتخاذ قرارات أكثر رشداً وعقلانية ، دون أن يكون للأهواء الشخصية أي تأثير عليها ، ومن أهم هذه الأساليب ، بحوث العمليات ، البرمجة الخطية ، نظرية الاحتمالات ، أسلوب المحاكاة ، أساليب التحليل الشبكي، وشجرة القرارات .

4-التصنيف حسب درجة الثقة بالمعلومات المتاحة في اتخاذها:

إن القرارات التي حسب درجة الثقة بالمعلومات المتاحة في اتخاذها غالباً ما يتم تصنيفها على ثلاث أنواع هي:

-**القرارات المؤكدة¹**: وتظهر حينما تتوفر المعلومات الكافية لتوقع نتائج كل بديل ، بشكل مسبق وقبل تنفيذه ، مثل حالة استثمار الفرد أمواله في البنك في حساب ادخار، حيث يتخذ قراره في هذه الحالة في ظل تأكيد حول الفائدة التي سيحصل عليها خلال فترة زمنية معينة ، وتعتبر القرارات في حالة التأكد الحالة المثالية لحل المشاكل الإدارية ، والتحدي الذي يواجهه متخذ القرار هو بكل بساطة تحديد البدائل التي تؤدي إلى القرار الأفضل ، ولسوء الحظ فإن التأكد يعتبر حالة استثنائية لا القاعدة في اتخاذ القرار .

¹ - ماجد العطية ، سلوك المنظمة (سلوك الفرد والجماعة) ، دار الشروق ، ط 1 ، الأردن ، 2003 ، ص191 .

-**القرارات في ظل المخاطرة**¹: وتمثل هذه القرارات بتحديد احتمالات حصول حالات معينة في ضوء تحقيق النتائج المرتقبة لكل بديل والاحتمالات هو النسبة المئوية لعدد مرات حدوث نتيجة معينة أو حدث معين.

حالة عدم التأكد : وهي القرارات التي لا يتم تحديد احتمالات حدوثها بنسبة مينة وفقا لطبيعة البدائل المتاحة لذلك أو أنها أقل تحديدا ووضوحا من حالة المخاطر ، فالمدير لا يستطيع أن يتخذ القرارات بصورة احتمالات نظرا لتحكم العديد من المتغيرات غير المحسوبة بشأنها ، إذ أن حالات عدم الثبات والاستقرار في الظروف التي يتخذ فيها القرار كبيرة ، ولا تتسم بدقة الواضحة ولذا غالبا ما يتم استخدامه للعديد من الخبرات المتراكمة لديه ، أو الاستعانة بالآراء الجماعية والخبرات المتاحة من العاملين ، أو الاستعانة بالاستشاريين والخبراء المتخصصين ، أو بنوك المعلومات التي تساهم بقدر معين في تقليص دائرة الجهولية للمستقبل المبهم أو الظروف والمتغيرات غير المتحكم فيها بشأن القرارات التي يهدف لاتخاذها.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار.

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار منها ما يلي² :

1-**أهداف المؤسسة** : إن أي قرار يتخذ يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر بدورها الموجه الأساسي لكل العمليات.

2-**الثقافة السائدة في المجتمع** : لا بد على المؤسسة أن تراعي الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3-**الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة** : يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وما ترجحه من وسيلة أو بديل على بديل.

4-**العوامل السلوكية** : يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاث جوانب هي:

أ-**الجانب الأول** : يتعلق بالباعث النفسية لدى الفرد ومدى معقوليتها.

ب-**الجانب الثاني** : يتعلق بالبيئة النفسية للفرد.

ج-**الجانب الثالث** : يتعلق بدور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد.

¹ - خضير كاظم حمود وموسى سلامة اللوزي ، مبادئ إدارة الأعمال ، مكتبة الجامعة ، ط 1 ، الأردن ، 2008 ، ص 181 .

² - أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص 287-289.

5- القيم والمعتقدات: للقيم والمعتقدات تأثير كبير في اتخاذ القرار ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها مع الحياة.

6- المؤثرات الشخصية: لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار متطابقا مع تلك الأفكار والتوجيهات الشخصية للفرد.

7- الميول والطموحات: لطموحات الفرد وميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار النابع من ميوله وطموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك.

8- العوامل النفسية: تؤثر العوامل النفسية على اتخاذ القرار وصوابيته، فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة والتردد لها تأثير كبير في إنجاز العمل وتحقيق الأهداف والطموحات والآمال التي يسعى إليها الفرد.

المطلب الثالث: مراحل إتخاذ القرار في مراقبة التسيير

ولكي يكون القرار فعالا يجب أن يمر بالخطوات التالية¹:

1- تحديد المشكلة: إن أول خطوة في عملية اتخاذ القرار هو التعرف هي التعرف على المشكلة ومسبباتها ودراسة أعراضها وجمع المعلومات عنها وتحليلها وذلك لتحديد الأهداف المراد تحقيقها، وتوجد ثلاثة أنواع من المشاكل قد تواجه أي إداري هي:

- مشاكل تقليدية: وهي تلك المشاكل التي تتعلق بالنشاطات التي تمارس يوميا مثل حضور الموظفين، وانصرافهم، توزيع أعمالهم، ومنح إجازات.

- مشاكل حيوية: وهي التي تؤثر بشكل مباشر وحيوي على سير العمل مثل مشاكل التخطيط والسياسات والاستراتيجيات المتبعة.

- مشاكل طارئة: وهي مشاكل عرضية تحدث بسبب التقلبات والتغيرات البيئية أو بسبب قصور الأداء.

2- البحث عن بدائل: هو عبارة عن الحلول للمشكلة التي تواجه الإداري وهنا لا بد من جمع المعلومات الكاملة عن كل بديل، وبعد ذلك يتم استبعاد أي بديل لا يتفق مع الهدف المحدد للمنظمة ودراسة البديل الذي يحقق الأهداف ويتفق معها.

¹ - علي احسن، نظرية اتخاذ القرارات الإدارية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 22.

3-مقارنة البدائل : في هذه الخطوة لا بد من بذل جهد كبير من قبل الإدارة وبذات عند مقارنة البدائل بعضها ببعض ، لا بد من معرفة مميزات وعيوب كل بديل على حده ثم مقارنة هذه الميزات مع مدى تحقيقها للأهداف المطلوبة ، أي تقدير النتائج إما سلبيا وإما إيجابيا واستبعاد أي بديل تكون سلبياته أكثر من إيجابياته هنا لا بد لكل منظمة من أن يكون لها معايير للمقارنة ومنها المعايير المالية والفنية و الإدارية والاجتماعية والإنسانية و التي لها ارتباط مباشرة بالتكاليف ، ومن ثم الارتباط بالأرباح وكذلك الارتباط برأس المال والفائدة والإنتاج والعمالة ..إلخ.

4-اختيار البديل المناسب : إن عملية الاختيار للبديل المناسب تعتبر من أهم وأصعب الخطوات في القرار الإداري حيث إن تحديد الأصلح من البدائل واستبعاد الغير صالح من هذه البدائل يتأثر كثير بسلوكيات متخذ القرار وكذا خبرته ومهارته وهذه تتفاوت من شخص لأخر فما يراه مدير مناسب من البدائل لا يراه آخر ولكن إلى حد ما مادامت هناك معايير تحكم هذا الاختيار فإنه لا بد أن يكون مبنيا على أسس صحيحة ، وتوجد عدة اعتبارات لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند الاختيار للبديل المناسب وهي على النحو التالي:

- محاولة الموازنة ما بين تحقيق المطلوب نتيجة الاختيار للبديل وما يتوقع من الحصول عليه نتيجة لتنفيذ اختيار هذا البديل.

-اختيار البديل الذي يحقق المطلوب وبأقل التكاليف وضمن الإمكانيات المتاحة.

-اختيار البديل المناسب الذي ينسجم مع الأهداف المخطط لتحقيقها من قبل المنظمة.

5-تنفيذ القرار : إنه من الخطأ بأن مهمة أي متخذ قرار أنه عند اعتماده للقرار المطلوب قد انتهى كل شيء لأن القرار ليس بإقراره وإنما بتنفيذه و غالبا متخذ القرار لا يقوم بتنفيذه والذين يقومون بتنفيذه هم عادة يمثلون المستوى الأول من الإدارة وهم العاملون والفنيون لذلك لا بد من التعاون وهنا يأتي دور وظيفة التنظيم والإعداد وتحديد المهام والمسؤوليات لتنفيذ هذا القرار وهذا يتم بواسطة تحفيزهم ماديا ومعنويا وربما معنويا أهم لأن اقتناع الموظفين تما يقومون بإنجازه سوف يدفعهم للاهتمام وبذل الجهد أكثر ، وهذا لا يتحقق إلا إذا كانوا قد شاركوا في اتخاذ القرار واختيار هذا البديل.

6-متابعة تطبيق القرار ومراقبته : إن أي إدارة لا يمكن أن تقف عند حدود تنفيذ القرار لأن متابعة تطبيقه والرقابة في عملية تطبيقه لمعرفة أي انحرافات أو اختلافات ليقوموا بتقويمها قبل وقوعها إذا أمكن ، هم من أهم مسؤولياتهم الرقابية وكذلك بعد التطبيق لا بد من المراقبة لمعرفة أن ما تم التخطيط له أصلا قد تم تحقيقه فعلا وهذا

لا يتم إلا بجمع المعلومات وفحصها وتحليلها لمعرفة النتائج التي تحققت نتيجة لاختيار هذا البديل وتطبيقه وهل كانت هذه النتائج إيجابية أم سلبية.

والسؤال الذي يطرح نفسه ، ما المقصود بالقرار الفعال ؟

إن القرار الفعال يتميز ب¹ :

1-ينفذ ولا يكون في مجرد قرار على الورق.

2-يصدى لمفاهيم عالية ، إستراتيجية شاملة ذات تأثير قوي وليس مجرد قرارات في موضوعات تافهة .

3-لا يؤخذ بعدد الأصوات ولكن يبنى على احتكاك وجهات النظر المتعارضة والحوار بينها والاختيار بين التفسيرات المختلفة.

4-هو قرار يحقق الهدف منه ويتفق مع أهداف المؤسسة ، ويأخذ في الحسبان إمكانية وطريقة تنفيذه ويعطى بقبول منفيده.

¹ - محمد عبد العليم صابر ، نظم المعلومات الإدارية ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، 2007 ، ص113.

المبحث الثاني: المراقبة التسيير كأداة لقياس و تقييم الأداء المؤسسة الاقتصادية

الأداء هو البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم، الأداء مرتبط بالجانب الداخلي للمؤسسة من خلال إنتاجية العمل. وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأنواع الأداء أين يتم عرض مجموعة من التعاريف التي تسمح بتوضيح معناه وعرض أنواعه ثم يتم دراسة تقييم الأداء من حيث المفهوم وعملية التقييم، و معرفة المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء وقوعدها.

المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء

الفرع الأول: تعريف قياس الأداء

قبل التطرق إلى مفهوم قياس الأداء سنتطرق إلى مفهوم الأداء

فحسب Bromily و Miller¹: "الأداء هو إنعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية و البشرية و إستغلالها بكفاءة و فعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها "

كما يقصد بمفهوم الأداء أيضا هي المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها ، ولذلك فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها ، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال هذه الأنشطة²

و عرف الأداء بأنه عبارة عن³ " :النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية - على اختلاف أنواعها- والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها

و من بين تعريف الأداء أيضا بأنه⁴ :محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة، وهو

¹ - بومدين يوسف ، إدارة الجودة الشاملة و الأداء المتميز، مجلة الباحث ، الجزائر ، العدد5 ، 2007، ص3.

² - محمد الصغير قريشي ، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة ، 22-23/11/2011 ، ص111.

³ - وائل محمد صبيحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة1، 2009، ص39.

⁴ - إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص30.

الفعل الذي تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه، وبالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها.

و من التعاريف السابقة الخاصة بالأداء نستنتج فوائد تقييم الأداء نوجزها فيما يلي¹ :

- يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية المراقبة و الضبط .
 - يفيد تقييم الأداء بصورك مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ، ومعرفة مواطن القوة و الضعف في المؤسسة.
 - يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغيرات جوهرية .
 - يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط .
 - يعتبر تقييم الأداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة ، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الدولة.
- وينظر بعض الباحثين الى عملية تقييم الأداء على أنها²: " عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرار، الغرض منها هو فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الداخلية."

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم الأداء يتبين ضرورة تحديد مفاهيم بعض المصطلحات التي لها صلة شديدة بمفهوم الأداء، وهذه المصطلحات هي الهدف، موارد المؤسسة.

الهدف: هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي³:

- الوضوح:** الهدف الواضح هو الهدف الذي له نفس تصورا للأفراد.
- يجب أن يكون المقبول أن يكون في شكل رقمي أي قابل للقياس، يسهل عملية الرقابة.
- الواقعية:** تعني قابلية التحقيق.
- المرونة:** الهدف المرن هو الهدف الذي يستجيب للتغيرات التي تحدث في المحيط.
- أن يكون الهدف مقصود أي التعمد في تحقيقه.

¹-توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سبق ذكره ،ص6 .

² - توفيق محمد عبد الحسن ، تقييم الأداء مدخل جديد لعالم الجديد ، دار الفكر العربي، مصر، 2003-2004، ص3.

³-عمر صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4 ، 2006، ص56.

هذه الخصائص الخمس هي خصائص الهدف في حد ذاته أما الخصائص الثلاثة الموالية هي خصائص مجمل الأهداف.

- أن تكون الأهداف متكاملة لا متناقضة.

- أن تكون الأهداف مرتبة ومتسلسلة.

- أن تشكل الأهداف فيما بينها شبكة.

الموارد: يمكن تقسيم موارد المؤسسة إلى ثلاث عناصر: الموارد البشرية، الموارد المالية، الموارد المادية.

الموارد المالية: هي الأموال الضرورية لسير نشاط المؤسسة.

الموارد البشرية: تتمثل في الأفراد ومهاراتهم في القيام بالأعمال المناطة بهم.

الموارد المادية: تتمثل في الآلات، المعدات، الأراضي... الخ.

بعد تطرق إلى الأداء نتوجه مباشرة إلى مفهوم قياس الأداء

قياس الأداء:

بعد تحديد المعايير التي سيتم بها قياس الأهداف تأتي مرحلة قياس الأداء وجوهر خطوة القياس هي عملية جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد، وقياس الأداء الفعلي عموماً لا بد أن يشمل كلا الجانبين الكمي والنوعي، حيث إن مقياس الأداء يتألف من رقم ووحدة قياس، فالرقم يبين الجانب الكمي، أما وحدة القياس فتعطي ذلك الرقم معنى معين، ويمكن تمثيل مقاييس الأداء بوحدات كالساعات، والأمتار، وعدد التقارير، وعدد الأخطاء، وعدد العاملين المؤهلين، وما إلى ذلك، حيث يمكن لهذه المقاييس أن تبين الانحراف في العملية أو الانحراف في المواصفات التصميمية¹.

لقد تعددت التعاريف المقدمة لتقييم الأداء وذلك لتعدد وجهات النظر إلى الأداء في حد ذاته، فهناك من يُعرف عملية تقييم الأداء بأنها²: "عملية التقييم والتقدير المنتظمة والمستمرة لانجاز الفرد لعمله وتوقعات تنميته وتطويره في المستقبل.

¹ - إدريس ثابت عبد الرحمان و المرسي جمال الدين محمد ، الإدارية الإستراتيجية : مفاهيم و نماذج تطبيقية ، دار الجامعية ، الإسكندرية، 2006، ص487.

² - كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، الطبعة 2، 2000، ص125.

وعرف أيضا بأنه " ¹: العملية التي يتم من خلالها التعرف على الجوانب السلبية والإيجابية الخاصة بتحقيق الأهداف وإنجاز معدلات الأداء المستهدفة.

المطلب الثاني: أهمية و مراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء:

الفرع الأول : أهمية تقييم الأداء:

يشكل تقييم الأداء أهمية بالغة للمؤسسات والتي يمكن إجمالها فيما يلي ²:

- 1- يوفر تقييم الأداء معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقتربها من تحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات السليمة.
- 2- يساهم تقييم الأداء في تحسين الاتصالات الداخلية في المؤسسة بين الموظفين، وكذلك الاتصالات الخارجية مع العملاء، فهذا يؤدي إلى تكوين مناخ إيجابي داخل المؤسسة يؤثر إيجابا على العمليات التي تتم داخلها وخارجها.
- 3- تقديم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول.
- 4- يمكن أن يبين تقييم الأداء أن المؤسسة تحقق أهداف اجتماعية وتقدم حلول للعديد من المشاكل الاجتماعية بالإضافة إلى تلبية العديد من الحاجات والمطالب الاجتماعية.
- 5- يساعد تقييم الأداء في وضع الخطط التدريبية واختيار البرامج التدريبية المناسبة وكذلك تحديد الأقسام والأفراد الذين هم بحاجة إلى تدريب.
- 6- المساعدة في اندماج وانخراط الموظفين في المؤسسة.

الفرع الثاني : المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بمراحل عدة نلخصها في الآتي ³:

أ- جمع المعلومات والبيانات الإحصائية.

ب- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية.

ج- إجراء عملية التقييم.

¹ - سيد محمد جاد الرب، إستراتيجيات تحسين وتطوير الأداء، الأطر المنهجية والتطبيقات العملية، مطبعة العشري، مصر، 2009، ص51.

² - إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سابق، ص37-38.

³ - نفس المرجع أعلاه، 2007، ص39.

د- اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم.

ه- تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات.

المطلب الثالث: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء وقوعدها

الفرع الأول: القواعد الأساسية لتقييم الأداء:

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

أ- تحديد الأهداف.

ب- وضع الخطة الإنتاجية.

ج- تحديد مراكز المسؤولية.

د- تحديد معايير تقييم الأداء، حيث يجب على كل وحدة أو مركز مسؤولية أن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي عند

اختيار المعايير الخاصة بها:

- اختيار المعايير الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المرسومة.

- اختيار المعايير الأكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعاملين، بحيث يكون في مقدورهم تطبيق هذه المعايير ببساطة

والخروج بنتائج واقعية ومعبرة عن طبيعة النسب المختارة وسبل معالجتها.

- ترتيب النسب المختارة وفق أهميتها وهذا نابع من كون أن أهداف كل مؤسسة أو وحدة تختلف عن الأخرى

تبعاً لطبيعة نشاطها والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها.

الفرع الثاني: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء

تتطلب عملية تقييم الأداء بعض المتطلبات الأساسية التي من شأنها الارتقاء بدرجة التقييم إلى مستوى الدقة

والموثوقية التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات وتحديد المسؤوليات والارتقاء بالنتائج إلى

المستويات المرغوبة، ومن بين هذه المتطلبات نذكر ما يأتي²:

¹ - مجيد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، 2007، ص37-38.

² - بن عنتر عبد الرحمان، المجلة الجزائرية للتسيير الصادرة عن المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية، مجلة سداسية، العدد 1، الجزائر، جوان 2007، ص184-185.

- 1- أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضحا تتحدد فيه المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون أي تداخل بينها.
- 2- أن تكون أهداف الخطة الإنتاجية واضحة وواقعية قابلة للتنفيذ وهذا لا يتم دون دراسة هذه الأهداف دراسة تفصيلية ومناقشتها مع كل المستويات داخل المؤسسة، ولكي تأتي الأهداف متوازنة تجمع بين الطموحات المطلوبة والإمكانات المتاحة للتنفيذ.
- 3- أن تتوفر للمؤسسة مسؤولين قادرين على تقييم الأداء متفهمين لدورهم وعارفين بطبيعة نشاط المؤسسة ومتمكنين من تطبيق المعايير والنسب والمؤشرات التقويمية بشكل صحيح؛
- 4- أن تتوفر للمؤسسة نظاما متكاملا وفعالا للمعلومات والبيانات والتقارير اللازمة لتقويم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنتظمة تساعد المسؤولين في الإدارات على اختلاف مستوياتها من اتخاذ القرار السليم والسريع وفي الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء وتفادي الخسائر في العملية الإنتاجية.
- 5- أن تكون الإجراءات والآلية الموضوعية لمسار عمليات تقييم الأداء بين الإدارات المسؤولة عن تقييم الأداء في الهيكل التنظيمي واضحة ومنظمة ومتناسقة، وإلا تعرقلت العمليات التقويمية والتصحيحية للأداء وضاعت الجدوية المطلوبة من اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية تقييم الأداء.

المبحث الثالث: عموميات حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المردودية معيار مهم لتقييم أداء المالي المؤسسة الاقتصادية وتعبّر عن قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج التي تحقّقها المؤسسة والوسائل المستخدمة في ذلك، فقياسها يسمح للمسييرين معرفة كفاءة ورشد المؤسسة في استخدام مواردها. و في هذا المبحث سنتطرق إلى تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات المردودية المالية و الرافعة المالية.

المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية و العوامل المؤثرة فيها

الفرع الأول : مفهوم تقييم الأداء المالي

قبل أن نتطرق لتعريف تقييم الأداء المالي ، لابد من أن نشير لمفهوم الأداء المالي ، بحيث يعبر هذا الأخير عن تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية ، و يتحقق ذلك بتدنية التكاليف و تعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل ، بغية تحقيق كل من التراكم في الثروة و الاستقرار في مستوى الأداء¹ . ينظر الباحثين إلى عملية تقييم الأداء المالي على أنها عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات ، الغرض منها فحص المركز المالي و الاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين² .

كما يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد البشرية و المالية و المادية³ . و يعد مفهوم تقييم الأداء المالي مفهوما ضيقا بحيث أنه يركز على استخدام نسب تستند إلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة⁴ .

كما يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف . و يعبر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم⁵.

¹ -إلياس بن ساسي ،يوسف قريشي ، التسيير المالي (الإدارة المالية) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ،الأردن ، 2006 ،ص60

² -توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء مدخل جديد... لعالم جديد، دار الفكر العربي ، مصر ، 2004،ص3

³ - دادن عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية،مجلة الباحث ،الجزائر ،العدد الرابع ، 2006 ،ص42

⁴ - فلاح حسن الحسني و مؤيد عبد الرحمان ، إدارة البنوك مدخل كمي و إستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان ،: 200 ص

⁵ - محمد محمود الخطيب،الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات،دار الحامد،عمان، 2009 ،ص45 .

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في¹:

1- الهيكل التنظيمي: هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها. ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات. حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الوظائف الإدارية في الشركات والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية أما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل و الإنتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين. ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأوامر للأفراد في الشركات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية.

2- المناخ التنظيمي: وهو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها وأنشطتها مع ارتباطها بالأداء. وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها لاتخاذها. وأسلوب إدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء.

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية. وإعطاء معلومات لمتخذي القرار لرسم صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركة.

3- التكنولوجيا: هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالإحتياجات (تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكون وفقا للمواصفات المطلوبة، تكنولوجيا الإنتاج المستمر، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة). وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات. و التي لا بد لهذه الشركات من التكيف معها واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموازنة بين التقنية والأداء. وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنوع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

¹ - نفس المرجع أعلاه، 2009، ص 48.

4- الحجم: يقصد بالحجم تصنيف الشركات إلى شركات متوسطة أو كبيرة الحجم. حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركات منها: إجمالي الموجودات أو الودائع، إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية. ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا. فقد يشكل عائقا لأداء الشركات حيث إن زيادة الحجم فإن عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا. و منه يصبح أداؤها اقل فعالية وإيجابا من حيث أنه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة. وإن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات. فقد أجريت دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف الأداء المالي

تمثل أهداف و أهمية الأداء المالي في ما يلي¹:

الفرع الأول: أهمية الأداء المالي

تظهر أهمية الأداء المالي في النقاط التالية :

-متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها داخليا وخارجيا.

-متابعة ومعرفة الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.

-المساعدة في إجراء عملية التحليل و المقارنة وتقسيم البيانات المالية.

-المساعدة على فهم التفاعل بين البيانات المالية.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على: تقييم ربحية الشركة، سيولة الشركة، تطور النشاط، المديونية، تطور التوزيعات، تطور حجم الشركة. لذلك يتم تحديد الم وشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي. حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية واستثماراتها. والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي. أما

¹ - الحسيني حسن فلاح، «إدارة البنوك مدخل كمي إستراتيجي معاصر، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 234.

الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات¹.

الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي

تتمثل أهداف الأداء المالي فيما يلي :

- 1-تحقيق الأرباح : إن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح تشير إلى الإدارة الفعالة و الرشيدة لها فعليها توفير الحد الأدنى من الربح الذي يغطي احتياجاتها ، و يضمن المكافأة العادلة لكل الأطراف المشاركة في قيام المؤسسة.
- 2-السيولة و اليسر المالي : تهدف أي مؤسسة اقتصادية إلى توفير السيولة الكافية و اللازمة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل في موعد استحقاقها لأن عدم الوفاء بالالتزامات له تأثير مباشر على الأوضاع الحالية و المستقبلية للمؤسسة، كما تهدف المؤسسة إلى بلوغ مستوى اليسر المالي بقدرتها على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة و المتوسطة الأجل، فالمؤسسة التي تدير السيولة و اليسر المالي بشكل فعال بإمكانها أن تؤمن التحصيل والدفع و الاستثمار و كذا توزيع الأرباح والاحتفاظ بها.²
- 3-التوازن المالي : يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا يمس باستقرار المؤسسة المالي لذا تسعى المؤسسة لتحقيقه، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت و الأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به ويستوجب ذلك التعادل بين استخدامات الأموال ومصادرها، فالتوازن المالي يساهم في توفير كل من السيولة واليسر المالي للمؤسسة³.
- 4-تحقيق المردودية : تعتبر هدف أساسي للمؤسسة وتعرف على أنها" الارتباط بين النتائج والوسائل التي تستعمل في تحقيق هذه النتائج وهي تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية⁴."
- 5-إنشاء القيمة : يعتبر إنشاء القيمة هدف جديدا فرضته الوضعية الراهنة التي تميز بها المحيط الخارجي و إنشاء القيمة يعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حاليا، و المردودية الكافية هي التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل⁵.

¹ - محمد محمود الخطيب، مرجع سابقة ذكره، 2009، ص-ص 46-47.

² - عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي و دراسات الجدوى، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2005 ، ص 55 .

³ - السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي و دراسات الجدوى ، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 247 .

⁴ - الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، التسيير المالي، الإدارة المالية ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2006 ، ص 41 .

⁵ - Michel Gervais ، «Contrôle de gestion, Economica »، édition, Paris, 2000, P 249

فكلما استطاعت المؤسسة تحقيق نتائج بشكل مستمر كلما تكونت لديها فوائض مالية موجبة تشكل ثروة، و لتعظيم قيمتها يجب أن تكون لديها قدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية¹.

المطلب الثالث : تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات المردودية المالية و الرافعة المالية

الفرع الأول : المردودية المالية

قبل تطرق إلى مفهوم المردودية المالية يجب شرح مصطلح المردودية مع شرح مستوياتها لبلوغ مفهوم المردودية المالية بصفة كاملة، لذا تعرف المردودية على أنها: ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمرة في تحقيق النتائج المالية²

تعرف بأنها تتخذ عدة أشكال و قياسها صعب، تحسب عن طريق العلاقة النتيجة / الوسائل المستخدمة و هي قياس نقدي للأداء. تطبق على أصل أو مجموعة من الأصول. تكون في المدى القصير أو الطويل³

المردودية هي " ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها، حيث تحدد مستوى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية⁴

يعرفها البعض "أنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ، نتيجة لاستخدام رأس مالها في نشاطها الإستغلالي، وتعد معيار أفضل من الربح⁵."

كما تقاس المردودية في الأساس إلى ثلاث مستويات وهي⁶ :

- مستوى النشاط أو المستوى التساري.

- المستوى الاقتصادي.

- المستوى المالي.

وعليه نجد ثلاث أنواع رئيسية للمردودية وهي:

- مردودية النشاط (المردودية التسارية (Return on Sales (ROS).

¹ - الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره، ص 268.

² - منير إبراهيم هندي ، مرجع سبق ذكره ص 103 - 104 .

³ - إلياس بن الساسي و يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ص.267

⁴ - بن ساسي الياسي، قريشي يوسف، التسيير المالي -إدارة المالية -دروس وتطبيقات، 2006 ، دار وائل للنشر، ص. 267

⁵ -السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريح للنشر، الرياض 2000 ، ص8

⁶ - Jérôme Caby, Jack koehl, analyse financière, pearon Education, France, 2003, p57.

- المردودية الاقتصادية (ROA) Return on Assets .
- المردودية المالية (العائد على حقوق الملكية) (ROE) Return on Equity .

1- مردودية النشاط (المردودية التجارية) (Return on sales):

على هذا المستوى يتم تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة بين التيسرة ورقم الأعمال المحقق (خارج الضرائب) وهو الذي يشمل مستوى النشاط، لمعرفة إذا كان المؤسسة تحقق نتيسة كافية من المبيعات لتغطية تكاليفها الثابتة والمتغيرة،³ وتنعكس هذه النسبة قدرة الشركة على تقديم المنتسات بكلفة أدنى أو بسعر أعلى لذلك فهي تؤشر على قدرة الدينار من المبيعات على تحقيق الربح، ولها ثلاث مؤشرات هي:

نسبة الهامش الإجمالي = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال خارج الضريبة.

- نسبة الهامش الإجمالي (Gross profit margin):

تُستعمل بشكل واسع في المؤسسات التسييرية وتُحسب من جدول حسابات النتائج، وهي مستقلة عن السياسة المالية للمؤسسة، حيث تساعد على تقييم استراتيجيتها التسييرية .

- نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال (Operating Profit Margin):

تقيس هذه النسبة أداء المؤسسة على المستوى التشغيلي والتساري وكذا قدرتها على توليد موارد للخزينة من خلال طاقاتها التشغيلية، وتكون مرتفعة في المؤسسة التي تشتغل بمعدات ثقيلة، حيث تُحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الإجمالي على الأرباح للإستغلال = الفائض الإجمالي للإستغلال / رقم الأعمال خارج الضريبة.

- نسبة هامش الربح الصافي (Net Profit Margin):

تعد هذه النسبة من أكثر النسب استخداما ولها تأثير كبير على النمو المتوقع للمؤسسة وموقفها التنافسي في الأجل الطويل، و تُستعمل عادة في المقارنة بين المؤسسات حيث تتغير بتغير نسبة المبيعات والتكاليف التشغيلية وتُحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الربح الصافي = النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الضريبة

2- المردودية الاقتصادية (Return on asset):

تُسمى كذلك بالعائد على الموجودات، حيث تعكس هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من جميع موجوداتها وأصولها، وتقيس أيضا مدى نجاح الإدارة في استعمال هاته الأصول التي ع هدت إليها 1 ، وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية * = هامش الربح الصافي x معدل دوران الأصول.

ويمكن أن تحسب أيضا بالعلاقة التالية :¹

*معدل دوران الأصول = رقم الأعمال / الأصول.

أما فيما يخص المردودية المالية ونظرا لأهميتها بالنسبة لموضوعنا وعلاقتها الوثيقة به، سوف نخصص لها مطلبين كاملين، لتتمكن من تسليط الضوء على جميع جوانبها.

3- المردودية المالية:

وتسمى كذلك بالعائد على حقوق الملكية أو على الأموال الخاصة، حيث تم هذه النسبة بالدرجة الأولى المساهمين والمستثمرين المحتملين بالإضافة إلى المسيرين، وهي مؤشر على قدرة المؤسسة على مكافأة المساهمين وزيادة ثروتهم الصافية الناتجة عن أنشطتها العادية، سواء على شكل أرباح موزعة أو على شكل تخصيص في الاحتياطات من شأنه رفع القيمة الجوهرية للأسهم التي يحملونها، وحتى يرضى المساهم أو المستثمر ويقبل بوضع وعهد مدخراته لدى المؤسسة يجب أن تكون مردوديتها المالية مرتفعة² ، تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيس، و تستبعد النشاطات الثانوية و ذات الطابع الاستثنائي ، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة

¹ - Martin Fridson, Fernando Alvarez, Financial statements analysis: a practitioner's Guide, third edition, John wiley and sons, Inc. USA, 2002, p 334.

² - Patrick Piget, gestion financière de l'entreprise, 2eme édition, economica, Paris, France, 2005, p105.

الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج و الأصول الاقتصادية من الميزانية¹، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية المالية (ROE) = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة} \times 100.$$

والجدول التالي يوضح المعدلات الممكنة للمردودية المالية وتقييماتها:

الجدول (2-4) - تقييم معدلات المردودية المالية

التقييم	معدل المردودية المالية
لا توجد مردودية مالية	$0 \geq (ROE)$
مردودية مالية ضعيفة	$0\% \leq (ROE) \leq 5\%$
مردودية متوسطة	$5\% \leq (ROE) \leq 10\%$
مردودية مرتفعة ومرضية	$(ROE) \leq 10\%$

Source: Patrick Piget, Gestion Financière de l'entreprise, 2eme edition, Economica, Paris, 2005, p 105.

ملاحظة: تأتي المردودية المالية في المستوى الثاني بعد المردودية الاقتصادية وتحققها مشروط بتحقيق هذه الأخيرة عرفها الأستاذ " P.Conso " على أنها معنى يطبق على جميع الاتجاهات الاقتصادية عند استعمال واستخدام الإمكانيات المالية والمادية، والتي تعبر عن العلاقة بين الإمكانيات والنتائج²: النتائج / الإمكانيات وهذه العلاقة ليس لها معنى إلا إذا تم مقارنتها بفترة مرجعية، ويكون قياس المردودية وتحديد مفهومها تبعاً للعناصر المكونة لهذه العلاقة.

¹ - إلياس بن ساسي و يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره ص268

² - Colasse.P. la rentabilité de l'entreprise, analyse prévision et contrôle, DUNOD, 2eme édition, Paris, 1982, p21.

ويرى كل من " P.Loranze " و " R.teller " بأن المردودية بصفة عامة عبارة عن الفائض النقدي الناتج عن العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة، وبالتالي فالمردودية عبارة عن علاقة بين قوة تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة¹.

وقد عرفها أيضا كل من " Jack koehl " و " Jérôme Caby " على أنها قدرة المؤسسة على تحصيل فوائد، وتتمثل في العلاقة بين النتائج التي تحصل عليها والموارد التي وضعت تحت تصرفها من أصول مادية وغير مادية وأموال².

1-الأصول³:

هي العناصر التي تسيطر عليها المؤسسة و تقع تح مراقبتها(المراقبة الاقتصادية)و الناتجة عن أحداث وعمليات سابقة، حيث يُنتظر من هذه العناصر جلب فوائد اقتصادية للمؤسسة في المستقبل تتعلق مراقبة هذه العناصر بحق الحصول على الفوائد الاقتصادية المنتظرة منها، حيث تنقسم إلى نوعين، ثابتة و جارية.

1-1-الأصول الثابتة:

تشمل عناصر الأصول الموجهة إلى الاستعمال الطويل الأجل(أكثر من سنة)من أجل احتياجات النشاط، و ليس للمؤسسة النية في بيع أو التنازل عن هذه الأصول في المستقبل القريب.

1-2-الأصول الجارية:

و هي عناصر الأصول التي يتم استهلاكها أو بيعها خلال الفترة العادية للنشاط أي أقل من سنة، و كذلك عناصر الخزينة من أموال و صكوك مختلفة و التي يكون استعمالها غير محصور في نشاط معين.

2-الخصوم⁴:

هي كل التزامات المؤسسة القانونية و الاختيارية تجاه الغير و الناتجة عن أحداث وعمليات ماضية، حيث أن تسويتها تؤدي إلى تدفق موارد من المؤسسة في اتجاه الغير تتمثل في المنافع الاقتصادية، وتصنف إلى خصوم جارية و خصوم ثابتة.

¹ -Conso, P. La gestion financière de l'entreprise, DUNOD, 7eme édition, Paris, 1989, p134.

² - Lauzale, P. contrôle de gestion et budget, serey, Paris, 1986, p24.

³ -Robert Obert, **Pratiques de normes IFRS**, 4eme édition, Dunod, France, 2008., p 25.

⁴ -Abbas Ali Mirza, Mangues orell, Graham J.Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and workbook**, 2end edition , Jhon wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008, p 10.

2-1- الأموال الخاصة:

هي الحاصل أو الفائض المتبقي كفرق بين عناصر الأصول و عناصر الخصوم .

4- الإيرادات:

هي المنافع الاقتصادية الداخلة للمؤسسة خلال فترة نشاطها العادي و التي ترفع من الأموال الخاصة، حيث قد يكون هذا الارتفاع ناتج إما من ارتفاع قيمة الأصول أو انخفاض قيمة الخصوم و الالتزامات، ماعدا العمليات بين المساهمين و الشركاء من جهة و المؤسسة من جهة أخرى، و التي من شأنها رفع رأس المال و الأموال الخاصة.

5- التكاليف:

هي المنافع الاقتصادية الخارجة من المؤسسة خلال فترة النشاط العادية و التي تخفض في الأموال الخاصة، حيث قد يرجع هذا الانخفاض إلى ارتفاع قيمة الخصوم أو نزول قيمة الأصول، ماعدا العمليات بين الملاك و المؤسسة من توزيعات مختلفة.

6- النتيجة:

هي الفرق بين الأموال الخاصة في بداية السنة و نهاية السنة مع استبعاد العمليات بين المؤسسة و أرباب العمل، و هي كذلك الفرق بين الإيرادات و التكاليف كما هي معرفة سابقا.

الفرع الثاني : أثر الرافعة المالية

لبلوغ المعنى الحقيقي لأثر الرافع المالي يجب معرفة مفهوم الرافعة المالية: ترتبط بهيكل التمويل و تعني شراء الأصول من الأموال المقترضة أو من إصدار أسهم ممتازة و هو ما يعني محاولة الوحدة استثمار رأس المال المقترض بما يحقق عائد أكبر من تكلفة الاقتراض¹ .

¹ - منير شاكر محمد ، إسماعيل عبد الناصر نور ، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر ، عمان- الأردن الطبعة الثانية . ص

الصياغة الرياضية لأثر الرافعة المالية : في البداية يجب الإشارة إلى أثر الضريبة على التحليل الذي قمنا باستعراضه لأثر الرافعة ، فالضريبة هي اقتطاع من النتيجة ، فكل ناتج هو مولد للضريبة ، وكل تكلفة تخفض من الضريبة (في حدود الربح الذي تحققه المؤسسة) فكل نتيجة من جدول حسابات النتائج هي مرتبطة بضريبة أو دين ضريبة نظري ، الضريبة النهائية هي محصلة مجموع الضرائب أو دين الضرائب (إذا كان هذا المجموع موجب) ، وعليه يمكننا حساب نتيجة اقتصادية صافية من الضرائب على الأرباح بضرب نتيجة الاستغلال في معدل الضريبة¹.

يمكن تحديد علاقة أثر الرافعة المالية ، انطلاقاً من المعطيات التالية:

RE: نتيجة الاستغلال

Rn: النتيجة الصافية

Re : المردودية الاقتصادية

Rcp: المردودية المالية

Cp: الأموال الخاصة

D: الاستدانة الصافية

i: معدل المصاريف المالية (تكلفة الاستدانة)

Is: معدل الضريبة على أرباح الشركات

يمكن صياغة أثر الرافعة المالية رياضياً كالتالي²:

$$Rcp = [Re + (Re -i) .D/CP] .(1-is)$$

(Re -i) : هو الهامش بين المردودية الاقتصادية و تكلفة الاستدانة.

D/cp : الرافعة المالية و تقيس تركيبة الهيكل المالي.

¹ - إلياس بن ساسي و يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ص 268 ، 270.

² - مرجع سبق ذكره أعلاه، ص 271

[$(Re - i) \cdot D/cp$] أثر الرافعة المالية.

خلاصة الفصل

نستخلص أن القرار هو جوهر العمل الإداري و تستمد المؤسسة بقائها منه و تتركز عليه ، لذا علجنا في هذه الفصل عملية إتخاذ القرار و توضح إبراز العوامل المؤثرة على هذه العملية من عوامل إنسانية و بيئية و تنظيمية ، كما بينا أهم المراحل التي تمر بها عملية إتخاذ القرار السديد و الرشيد.

ثم تطرقنا إلى أثر مراقبة التسيير أي مردودية الناتج عن أهمية إتخاذ القرار في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و معرفة قياس الأداء الذي يساهم في عملية مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية.

إن تحقيق المردودية هدف أساسي في المؤسسة ، وذلك ما يعكسه حرصها الشديد على تحقيقها بمختلف الميكانيزمات والوسائل .وتستخدم المؤسسة هذه النسبة لمعرفة مدى استغلالها العقلاني لمواردها.

بعد دراستنا التي قمنا بها في الجانب النظري لموضوع مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية يجب أن نقوم بدراسة تطبيقية من أجل توضيح المعلومات و تجسيدها في أرض الواقع و لهذا قمنا بتربص في المؤسسة الوطنية.

الفصل الخامس

دور مراقبة التسيير

في تحسين أداء

مؤسسة الحليب

سايمكس

مقدمة الفصل

إن الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصول السابقة تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير الفعال, والذي يعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة بعد قياسها و بالتالي تحسين مستوى أداء المؤسسة ككل. يتطلب هذا توفر أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات السلمية في الأوقات المناسبة.

وفي إطار استكمال بحثنا هذا أردنا التأكد من إدراك ذات الشيء بداخل إحدى مؤسساتنا والمتمثلة في مؤسسة إنتاج الحليب, هذا الاختيار يعود وقبل كل شيء إلى تواجد إدارة مخصصة لمراقبة التسيير, ومن ثمة أردنا في هذا الفصل إسقاط المعلومات المحصل عليها في الفصول السابقة على أرضية الواقع من خلال إجراء دراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة والتعرف على أدواته ومدى فعاليتها و مساهمتها في اتخاذ القرارات.

وعليه فقد قسمنا دراستنا هذه إلى ثلاث مباحث:

-التعريف بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي.

-التعريف بنظام الإنتاج.

-وأخيرا تقييم نظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس

قبل التطرق إلى لمحة التاريخية لشركة السايمكس نتحدث على "المجمع أورولي" الذي يمثل أول وحدة إنتاج الحليب الذي يمثل أهم مؤسسة أهم مؤسسة توزيع الأولية الحليب في الجزائر عن طريق ثلاث وحدات في الغرب "أورولي" و"أورلاك" في الجزائر العاصمة و"أوريلي" الواقعة في الجهة الشرقية للبلاد.

سنتطرق إلى تسمية المؤسسة ولمحة تاريخية لي سايمكس":

تسمى هذه المؤسسة "ذ.ش.و.ذ.م.م" الشركة الجزائرية للإستيراد والتصدير " ذات الشخص الوحيد و المسؤولية المحدودة الواقعة في صلامندر منطقة أورولي بلدية مستغانم ، ولاية مستغانم.

تقديم نبذة تاريخية عن الشركة:

- قبل تاريخ 02 سبتمبر 1991 كانت تسمى هذه المؤسسة الفواكه (OFLA) كانت مخزون للخضر
- في 02 سبتمبر 1991 هذه المؤسسة كانت على شكل ذات المسؤولية المحدودة (SARL SAIMEX) و كان نشاطها الرئيسي شراء و بيع الأسماك المجهزة.
- في 2000 بداية تركيب المعدات و الآلات الإنتاجية.
- في 2003 بداية نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الحليب المبستر .
- في 2004 وصل إنتاج الحليب المبستر 120000 لتر يوميا ، أصبحت تنافس شركة أورولي.
- في 2007 إرتفاع سعر مسحوق الحليب و بهذا سبب أعلنت المؤسسة إفلاسها و بعد قدرتها على تغطية تكاليفها وذلك رغم وعد الدولة بتدعيمها .
- بعد التوقف عن النشاط لمدة ثلاث سنوات تم إعادة فتحها في 2011 بهدف إعادة إحياء النشاط و يستمد هذا النشاط الاستراتيجي من إنتاج الحليب ، اللبن و الرئب ، الإنتاج و تعزيز تسمية "الممتازة" التي سيتم تركيبها كعلاقة تجارية شعبية في السوق المحلية.

المطلب الثاني : نشاط ومهام مؤسسة سايمكس

نشاط المؤسسة يركز:

- أولاً:

في إنتاج الحليب المبستر المصنوع بالمادة الأولية الممونة من طرف الديوان الوطني المهني للحليب بذرة الحليب 0% ، وبذرة الحليب 26% .

- ثانياً :

في إنتاج حليب البقرة المبستر و هذا النشاط يخص قسم الفلاحي الذي يعمل على إثبات إتفاقية مع مربّي الأبقار و التي تنص على أن المربي يحضر الحليب الغير منزوع منه الدسم بمقابل الحصول على علف الأبقار و تسديد في نهاية الشهر.

مهام و أهداف الشركة:

توظيف حاليا 22 موصفا و تهدف المؤسسة إلى رفع هذا العدد بالتوازي مع تطور منتوجات الحليب و مشتقاته ، من من أهدافها:

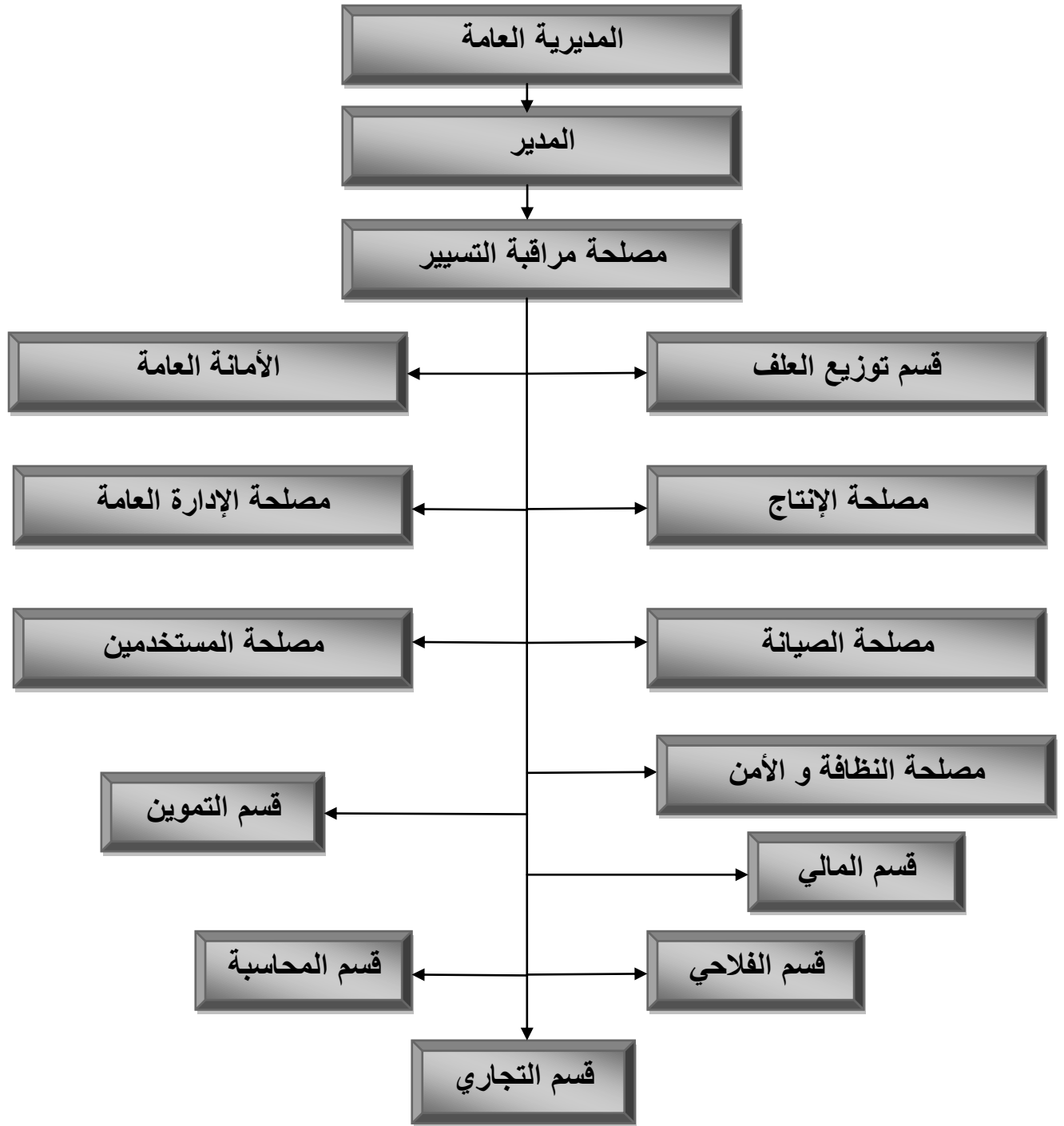
- تنوع المنتوجات المنتوجة " الحليب، الرايب، اللبن، الزبدة....."

- إنتاج منتوجات ذو جودة عالية.

- إثبات نفسها مع المنافسين في سوق الحليب.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (5-1) : هيكل تنظيمي لمؤسسة سايمكس



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

1-المديرية العام:

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في متابعة تنظيم سياسة الإنتاج ، البيع و تمويل و هذا يتناسق مع المديرية العامة:

- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة.
- مراقبة نشاط الوحدة.
- توضيح الوحدة إلى مدير المجمع.
- تسيير وتوجيه المدير على السياسة العامة الانتاج، البيع، التمويل.

و من مهام المدير :

- مراقبة نشاط الوحدة.
- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة.

2- المدير:

- توضيح الوحدة إلى مدير العام.
- تسيير و توجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم.
- مراقبة نشاط الوحدة.

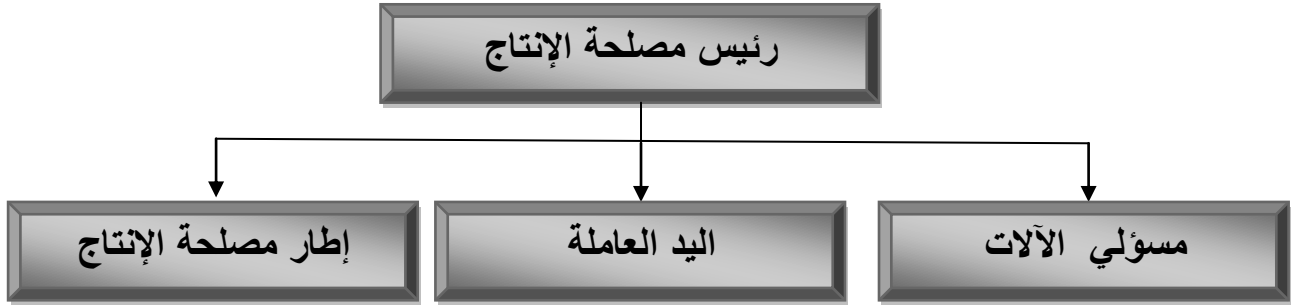
3- مصلحة مراقبة التسيير:

- تقوم بأرسال تقارير اسبوعية الى إدارة المجمع من رؤساء المصالح ومقارنتها مع التقارير المسطرة.
- حساب الانحرافات .
- مراقبة التكاليف، الحصص الاقتصادية و المالية.

4 - مصلحة الانتاج:

- هذه المصلحة خاصة بإنتاج الحليب و مشتقاته أي هي المسؤولة على الإنتاج.
- تحويل المادة الاولية الى منتج نهائي (حليب، رايب، لبن).
- تسجيل و الإمضاء على الكميات المنتجة و المقدمة للتسويق.

الشكل (5-2) : هيكل تنظيمي لمصلحة الإنتاج

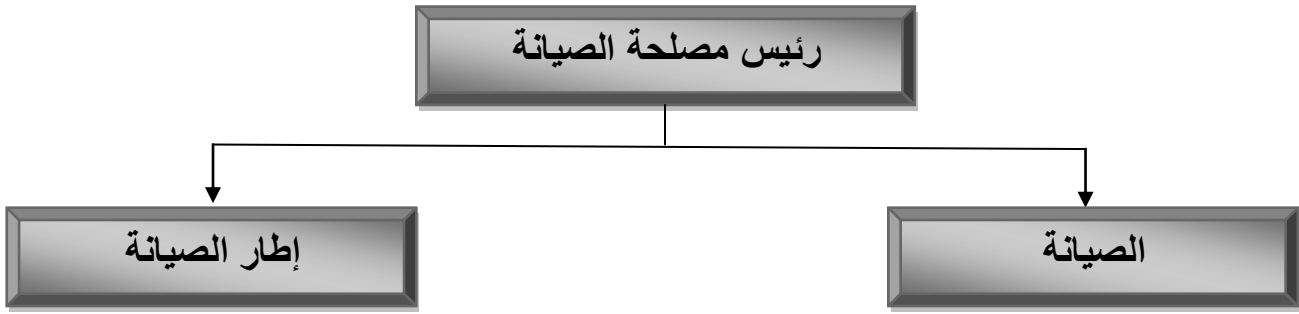


من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

5- مصلحة الصيانة : من مهامه :

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤوليتها.
- مراقبة الماء لمعرفة صلاحيته.
- مراقبة الطاقة الكهرباء و الغاز.
- ضمان الصيانة و الحفظ الجيد والنوعي للعتاد .
- تطبيق الصيانة و الوقائية لتجنب الوقوع في الخسارة.

الشكل (5-3) : هيكل تنظيمي لمصلحة الصيانة



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

6- مصلحة النظافة و الامن :

- الامن على الوحدة وعلى وسائل العمل.
- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة.
- تأكد من نظافة الوحدة.

7- قسم توزيع العلف :

و هي مادة العلف الممتازة الي تقوم بشرائها المؤسسة على شركة الأم الذي يمثل الغذاء الأولي للأبقار.

- تقسيم العلف على الفلاحين بقدر الحليب الذي تم جمعه .

8- مصلحة المستخدمين (تسيير الموارد البشرية):

- وضع القرارات المتعلقة بتنظيم مهنة المستخدمين
- تسيير الملفات الإدارية.
- متابعة برامج التكوين.

9- مصلحة التموين:

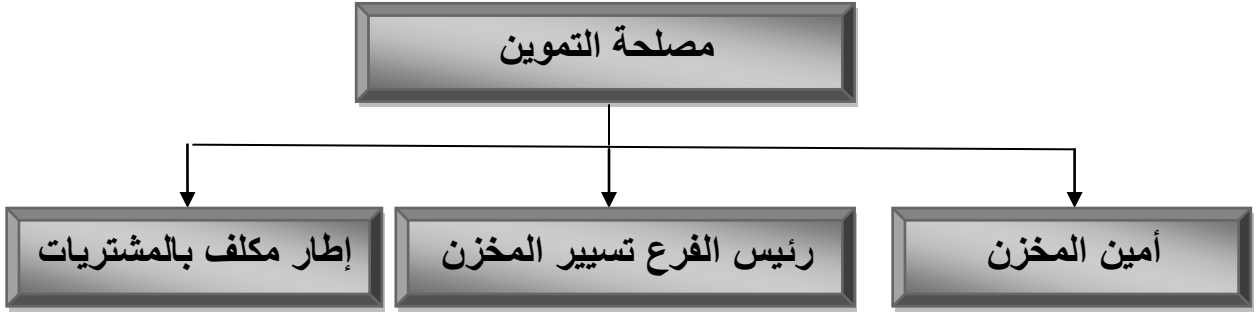
تتمثل المهام الرئيسية لهذه المصلحة في توفير المواد الأولية المستعملة في إنتاج الحليب و المشتقاته و العلاقات

الخاصة بمهذين المنتوجين و المواد الكيميائية وتنشق إلى نوعين و هما :

- المواد الأولية المحلية التي تم شراؤها في الجزائر.

- المواد الأولية المستورد.

الشكل (4-5) : هيكل تنظيمي لمصلحة التموين



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

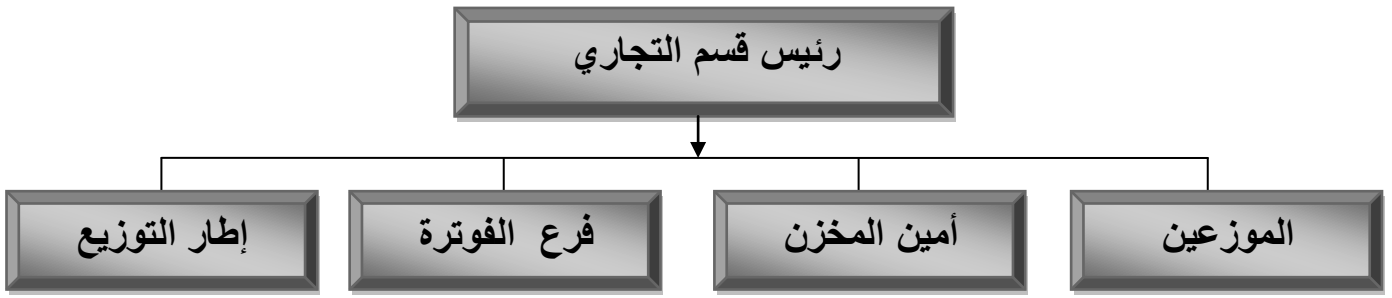
10- قسم الفلاحي :

- جمع الحليب .
- إعادة تحليل الحليب المستلم.

11- قسم التجاري:

- توزيع الحليب و مشتقاته على مستوى الولاية .
- دراسة السوق و البحث عن الأسواق الخارجية.
- القيام بالحملة الإشهارية.

الشكل (5-5) : هيكل تنظيمي لمصلحة القسم التجاري



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

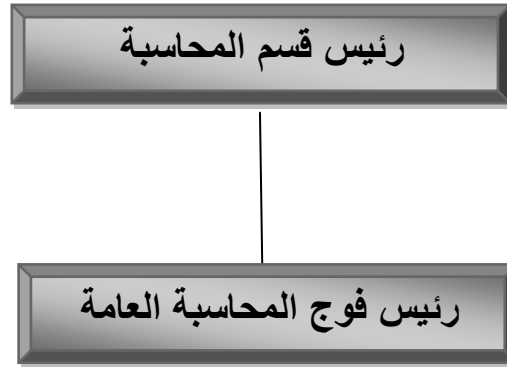
12 - قسم المالية والمحاسبة:

أ- مصلحة المحاسبة العامة:

فيها يقوم المحاسب بعد إستلامه لكل الفاتورات و الوثائق التي تثبت و تبين المعطيات التي قامت بها المؤسسة بتسجيل كل عملية للمحاسب الخاص بها ، مثل عمليات الشراء ، البيع ، خروج المواد الأولية من المخزونات ، تقديم طلبية الشراء و هذا بعد أن تمر هذه الفاتورات بمصلحة المالية التي تقوم بتسديد المبلغ و في آخر السنة يقوم المحاسب بإنجاز الميزانية السنوية لتحديد النتيجة من خلال جدول النتائج و يجب ان تتطابق هاتين النتيجتين أي إيجاد نفس النتيجة بإستعمال الطريقتين و إلا فإنه يوجد خطأ ما .

بإختصار يقوم بإستلام الفتورات و الوثائق المبينة للعمليات النقدية و كذلك تسديد هذه مبالغ و مراقبة التحركات البنكية .

الشكل (5-6) : هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

13- قسم المالية :

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في تسديد مبلغ الفاتورة المختلفة مثل شراء حليب البقرة التي تعتبر مصاريف و في نفس الوقت لديها مداخيل تتمثل في مبالغ البيع الخاصة بالحليب و مشاقاته و هي تقوم شهريا بحساب مجموع المصاريف و مجموع المدخيل و عندما تريد تسيير مبلغ شراء مثلا يجب أن تكون هناك أربع و ثائق لذلك و هي :

- وثيقة الطلبية .
- الفاتورة التي تبين الثمن .
- وثيقة طلب الشراء.
- وثيقة الدخول .

الشكل (5-7) : هيكل تنظيمي لقسم المالية



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : نظام و إستراتيجية المؤسسة سايمكس في القطاع

المطلب الأول: مراحل إنتاج المؤسسة

هناك منتوجين تملكهم المؤسسة و ينقسم الإنتاج إلى ورشات كمايلي:

- الورشة الأولى:

- جمع الحليب البقرة :

و هي الورشة التي يجمع فيها الحليب البقرة الذي يحلل مخبريا و ينبغي أن يكون مطابقا مع المعايير ميكروبيولوجية و فيزيو كيميائية.

- أن تكون نظيفة و بحالة جيدة.

- أن يكون مصمما للسماح بعملية التنظيف و /أو التطهير.

- أن تكون حافظة لنقل المواد الغذائية .

- إذا لزم الأمر ، أن تكون مصممة لفصل فعال من المنتجات الأخرى بالإضافة إلى الأغذية .

- الورشة الثانية:

- إستقبال غبرة الحليب:

تقوم المؤسسة بتخزين غبرة الحليب بعد شرائها من ديوان الوطني المهني للحليب .

الورشة الثالثة :

- خطة غبرة الحليب :

في هذه المرحلة نقوم بخلط بكرة الحليب 0 بالمئة المنزوع منها الدسم مع بكرة الحليب المتكون ب 26 بالمئة من الدسم، مع المياه المعالجة.

تكون هذه العبرة مبسترة من قبل ، تقوم المؤسسة بإعداد تحليلها لمراقبة جودة المنتج .

-الورشة الرابعة :

– البسترة:

إن هذه المرحلة تطبق لكلتا المنتوجين و هي البسترة أي إستخدام تقنيات تسخين الحليب ما بين 72° إلى 85° لمدة 15 إلى 20 ثانية ثم نقوم بالتبريد لكي يحافظ على طعم الحليب الخام و الصفات الحسية و البترولوجية العذبة و هذه هي طريقة المفضلة للتخلص من كل الجراثيم

– الورشة الخامسة:

– مراحل التكييف:

هي المرحلة التكييف أو التعليب أي ملء أكياس الحليب و مراقبة جودة المنتج النهائي و إعادة تحليله لمعرفة إن كان مطابق للمعايير الوطنية و إن كان بإمكانها توزيع هذا المنتج.

– الورشة السادسة:

– مرحلة التخزين:

مباشرة بعد مرحلة التكييف ينقل الإنتاج إلى غرفة التبريد للحفاظ على درجة الحرارة و هذه المرحلة هي مرحلة المحافظة على المنتج قبل التوزيع.

المطلب الثاني : مراقبة الجودة المنتجات

تعريف الرقابة في المؤسسة :

الرقابة في ملبنة سايمكس تكون من طرف المدير و تتفرع إلى رؤساء مختلفة المصالح الأخرى و كل رئيس مصلحة يمارس رقابته على الأشخاص و الممتلكات .

أ- الرقابة على الجودة

هذا الجزء من الرقابة يبدأ من المادة الأولية من المدخلات بحيث تمر على عملية التحويل و تنتهي إلى المخرجات (منتج نهائي).

المدخلات :

و تتم المراقبة عند استقبال احد عينات من المادة الأولية (حليب البقرة، البذرة) و يتم تحليلها مخبريا و ذلك حسب الموصفات التي حددتها الدولة أي يجب ألا تكون المادة الأولية.

- ملوثة و ذات رائحة كريهة.
- أما فيما يخص حليب البقرة ألا يكون ناتج عن إحتلاب تم قبل سبعة أيام من الوضع على الأقل .
- ناتجا عن حيوانات مصابة بأمراض معدية.
- متخثر عند الغليان .
- نتيجة نتيجة إحتلاب غير كامل.
- و يجب فضلا على ذلك ألا تجرى على الحليب العمليات التالية:
- إستخلاص مركباته المغذية أو تعويضها .
- عمليات أخرى التصفية أو الأساليب الحرارية للتطهير التي من شأنها أن تغير التكوين الفيزيائي أو الكيميائي إلا إذا كانت هذه المعالجة مرخصا بها.

المخرجات :

المنتج النهائي :

مراقبة النوعية ، الشمولية و الجودة و هنا في المؤسسة تتم المراقبة أثناء مرحلة الإنتاج و المرحلة النهائية من خلال معاينة و مراقبة جودة المنتج مخبريا .

و بالتالي فمراقبة الجودة هي مهمة جدا في المخبر لأنه يثبت صحة وجود المنتج و تعمل مصالح الإنتاج على الإستمرار أو توفيق العمل و بالتالي فالجودة هي مهمة جدا في منتجات الشركة و هذا لخدمة المستهلك بالدرجة الأولى.

سياسة الجودة في المؤسسة :

إن سياسة المؤسسة و من بين اهتماماتها هو المنتج النهائي و نذكر أنها تقوم بـ:

- تحديد مستوى الجودة المحصل عليها و الجودة المطلوبة لمنتجاتها
- تحديد خصائص الجودة بالتكلفة المناسبة المطلوبة
- متابعة تطور الجودة و التعامل بصرامة و جدية تامة في هذا المجال
- فيما يخص الحليب المبستر هذا المنتج تحدده الدولة و ذلك بفرضها معايير يجب العمل بها حتى تحافظ على ثبات تكاليف إنتاجه

الرقابة و دورها في المؤسسة:

1- الرقابة الداخلية :

تسهر المؤسسة على ضمان النوعية و الجودة في منتجاتها و ذلك من خلال و جود مصلحة للمخبر تقوم بفحص عينات من المادة الأولية(بذرة الحليب و حليب البقرة) لضمان نوعية المنتج لتستمر في فحص متواصل للمنتج خلال عملية الإنتاج و يتمثل الفحص في مطابقة المنتج للمعايير و قابلية استهلاكه من طرف المستهلك و قياس الكمية التي يحتويها الكيس.

و تتم نوعية المنتج بمروره على تحاليل مختلفة في المخبر و بمراقبة وقت التصنيع و نذكر تحليل المنتج و مراقبته في جزئين:

الجزء الأول: بمراقبة من الناحية التركيبية للمنتج يتم فيها :

- تحليل الفيزيائي الكيميائي .
- المراقبة بأخذ عينة من المنتج بمقدار (01 لتر) و القيام بالتحاليل اللازمة.
- مراقبة تصنيع المنتج مراعي دائما التركيبية.
- مراقبة الكثافة بحيث نراعي إذا كانت هناك كمية كبيرة من الغبرة و الماء.
- مراقبة المواد الدسمة.

- مراقبة الحموضة .

- مراقبة درجة الحرارة أو البرودة.

- الجزء الثاني :

تكون الرقابة (ميكروبيولوجيا) و هذا تحليل الحليب ورؤية نوع الميكروب و حسب كل نوع له حالتين يعرف على أساسها من أين يأتي المشكل :

- سواء من عدم وجود عملية بسترة جيدة .

- أو عدم التنظيف الجيد من طرف الفرع العامل على التنظيف.

2- الرقابة الخارجية :

و تتمثل الرقابة الخارجية في مراقبة مصلحة المراقبة قمع الغش لمديرية المنافسة و الأسعار من خلال حضور فحائي للمؤسسة و أخذ عينات و مطابقتها مع المعايير الواجب العمل بها و هذا خصوصا في منتوج الحليب المبستر.

مطلب الثالث : عدد العمال المساهمين في عملية التسيير والإنتاج

جدول رقم (5-1) : عدد العمال المساهمين في عملية التسيير و الإنتاج

Qualité des Fonctionnaires	la fonction	Nombre des Fonctionnaires	%
Fonctionnaires de la production	- Secteur de production	20	46,51%
Fonctionnaires de Renforcement des travailleurs	- Renforcement des travailleurs	10	23,25%
Fonctionnaires Non producteurs	- Directeur - Cadre supérieur - Directeur financier - Adjoint principale de directeur générale	1 1 9 2	30.23%
total		43	100 %

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نستنتج من الجدول هذا أن مؤسسة سايمكس تتكون من 43 عاملا مقسمون على النحو التالي :

عمال الإنتاج الذين يمثلون 46,51 % من عمال المؤسسة الذي تكمل مهمتهم تنفيذ القرارات الموجهة لهم ويطبقونها في عملية الإنتاج بالإعتماد على جهودهم الخاصة.

عمال التدعيم الذين يمثلون 23,25 % من عمال المؤسسة الذي تكمل مهمتهم في تدعيم المؤسسة بقراراتهم ومراقبتهم لعملية التسيير فيما يخص عملية الإنتاج بالإعتماد على جهودهم الخاصة في إبتكار الطرق لموجهة المصاعب.

عمال غير المنتجين هم العمال الذين يتحكمون في إستراتيجية المؤسسة و المتكونة من المدير العام للشركة و مدير المالية بالإضافة إلى مساعدي المدير.

من مجموع عدد العمال نستنتج حجم مؤسسة سيماكس بإعتبارها مؤسسة متوسطة .

المبحث الثالث: دراسة نقدية لمراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة

المطلب الأول: التكاليف الشهرية لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014)

تكاليف الخاصة بعملية الإنتاج :

- غيرة الحليب تتكون من تكاليف بدرة الحليب 0 % المنزوع منها الدسم مع البذرة الحليب المتكونة من 26 % من الدسم مع من المياه المعالجة

- تكاليف حليب البقرة التي يتم شرائه من مربى الأبقار إضافة إلى تكاليف مواد التنظيف المتكونة من

ACIDE و SOUDE.

- تكاليف المياه و الغاز .

- تكاليف أجور العمال .

و في الأخير نجمع التكاليف لمعرفة تكاليف نهاية الشهر أو السنة و الغرض من من زيادة التكاليف أو تخفيضها للبحث عن الطريقة الأمثل لتحسين الأداء و تخفيض التكاليف التي تصاحبها زيادة في الأرباح و هذا اعتمادا على لوحة القيادة التي تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية سيماكس، و من هنا سنتطرق إلى التكاليف الشهرية للسنوات الثلاث (2012-2013-2014).

جدول رقم (5-2) : التكاليف الشهرية لسنة 2012 خاصة بمؤسسة سايمكس

RECAPITULATIF DES DEPANCE 2012													
ANNEE 2012	POUDRE DE LAIT		LAIT CRU	BOBINE LPC	BOBINE LVP	CIP		EAUX		GAZ		SALAIRE	TOTAL
	0%	26%				ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	ENERGIE	DMZ		
JAN	1 149 106,50	1 468 302,75	1 189 500,00	33 797,25	8 235,00	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	342 905,10	4 361 165,64
FÉV	1 150 942,50	1 470 648,75	1 345 500,00	33 851,25	9 315,00	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	342 905,10	4 522 481,64
MAR	1 150 254,00	1 469 769,00	1 459 575,00	33 831,00	10 104,75	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	358 905,10	4 651 757,89
AVR	1 161 270,00	1 483 845,00	1 681 875,00	34 155,00	11 643,75	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	358 905,10	4 901 012,89
MAI	1 165 860,00	1 489 710,00	1 764 750,00	34 290,00	12 217,50	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	358 905,10	4 995 051,64
JUIN	1 160 352,00	1 482 672,00	1 711 125,00	34 128,00	11 846,25	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	358 905,10	4 928 347,39
JUIL	1 155 762,00	1 476 807,00	1 535 625,00	33 993,00	10 631,25	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	358 905,10	4 741 042,39
AOÛT	1 153 696,50	1 474 167,75	1 365 000,00	33 932,25	9 450,00	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	362 905,10	4 568 470,64
SEPT	1 155 303,00	1 476 220,50	1 304 550,00	33 979,50	9 031,50	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	362 905,10	4 511 308,64
OCT	1 148 877,00	1 468 009,50	1 209 000,00	33 790,50	8 370,00	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	362 905,10	4 400 271,14
NOV	1 151 401,50	1 471 235,25	1 155 375,00	33 864,75	7 998,75	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	362 905,10	4 352 099,39
DÉC	1 150 024,50	1 469 475,75	1 120 275,00	33 824,25	7 755,75	9 600,00	4 500,00	74 938,50	27 907,50	21 719,04	30 654,00	362 905,10	4 313 579,39
TOTAL	13 852 849,50	17 700 863,25	16 842 150,00	407 436,75	116 599,50	115 200,00	54 000,00	899 262,00	334 890,00	260 628,44	367 848,00	4 294 861,20	55 246 588,64

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (5-3) : التكاليف الشهرية لسنة 2013 خاصة بمؤسسة سايمكس

RECAPITULATIF DES DEPANCE 2013													
ANNEE 2013	POUDRE DE LAIT		LAIT CRU	BOBINE LPC	BOBINE LVP	CIP		EAUX		GAZ		SALAIRE	TOTAL
	0%	26%				ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	ENERGIE	DMZ		
JAN	2 324 376,00	2 970 036,00	1 665 300,00	113 940,00	19 215,00	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	362 905,10	7 761 737,14
FÉV	2 340 900,00	2 991 150,00	1 883 700,00	114 750,00	21 735,00	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	426 000,00	8 084 200,04
MAR	2 329 425,00	2 976 487,50	2 042 625,00	114 187,50	23 568,75	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 292 675,79
AVR	2 350 080,00	3 002 880,00	2 354 625,00	115 200,00	27 168,75	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 656 335,79
MAI	2 338 146,00	2 987 631,00	2 470 650,00	114 615,00	28 507,50	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 745 931,54
JUIN	2 320 245,00	2 964 757,50	2 395 575,00	113 737,50	27 641,25	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 628 338,29
JUIL	2 343 195,00	2 994 082,50	2 149 875,00	114 862,50	24 806,25	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 433 203,29
AOÛT	2 336 310,00	2 985 285,00	1 911 000,00	114 525,00	22 050,00	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 175 552,04
SEPT	2 338 605,00	2 988 217,50	1 826 175,00	114 637,50	21 071,25	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	8 095 088,29
OCT	2 325 294,00	2 971 209,00	1 692 600,00	113 985,00	19 530,00	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	7 929 000,04
NOV	2 344 342,50	2 995 548,75	1 617 525,00	114 918,75	18 663,75	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	7 897 380,79
DÉC	2 350 080,00	3 002 880,00	1 567 800,00	115 200,00	18 090,00	12 000,00	6 000,00	149 877,00	55 815,00	25 419,04	56 854,00	500 417,00	7 860 432,04
TOTAL	28 040 998,50	35 830 164,75	23 577 450,00	1 374 558,75	272 047,50	144 000,00	72 000,00	1 798 524,00	669 780,00	305 028,44	682 248,00	5 793 075,10	98 559 875,04

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم : (4-5) التكاليف الشهرية لسنة 2014 خاصة بمؤسسة سايمكس

RECAPITULATIF DES DEPANCE 2014													
ANNEE 2014	POUDRE DE LAIT		LAIT CRU	BOBINE LPC	BOBINE LVP	CIP		EAUX		GAZ		SALAIRE	TOTAL
	0%	26%				ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	ENERGIE	DMZ		
JAN	3 012 876,00	3 849 786,00	455,76	76,86	36,6	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	500 417,00	10 338 155,79
FEV	3 029 400,00	3 870 900,00	459	86,94	41,4	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	540 078,00	10 724 961,04
MAR	3 017 925,00	3 856 237,50	456,75	94,275	44,91	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	10 984 904,29
AVR	3 038 580,00	3 882 630,00	460,8	108,675	51,75	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	11 474 804,29
MAI	3 026 646,00	3 867 381,00	458,46	114,03	54,3	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	11 610 753,79
JUIN	3 008 745,00	3 844 507,50	454,95	110,565	52,65	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	11 462 586,79
JUIL	3 031 695,00	3 873 832,50	459,45	99,225	47,25	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	11 168 826,79
AOUT	3 024 810,00	3 865 035,00	458,1	88,2	42	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	10 814 523,04
SEPT	3 027 105,00	3 867 967,50	458,55	84,285	40,14	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	10 699 540,54
OCT	3 015 630,00	3 853 305,00	455,94	78,12	37,2	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	10 483 480,54
NOV	3 032 842,50	3 875 298,75	459,675	74,655	35,55	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	10 417 015,54
DEC	3 038 580,00	3 882 630,00	460,8	72,36	34,47	12 600,00	8 400,00	245 700,00	91 500,00	28 009,04	83 054,00	600 870,00	10 360 341,79
TOTAL	36 304 834,50	46 389 510,75	1015530	7118,595	1523,295	151 200,00	100 800,00	2 948 400,00	1 098 000,00	336 108,44	996 648,00	7 049 195,00	130 539 894,19

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (5-5) : تكاليف الإنتاج الشهرية لسنة 2012-2013-2014 :

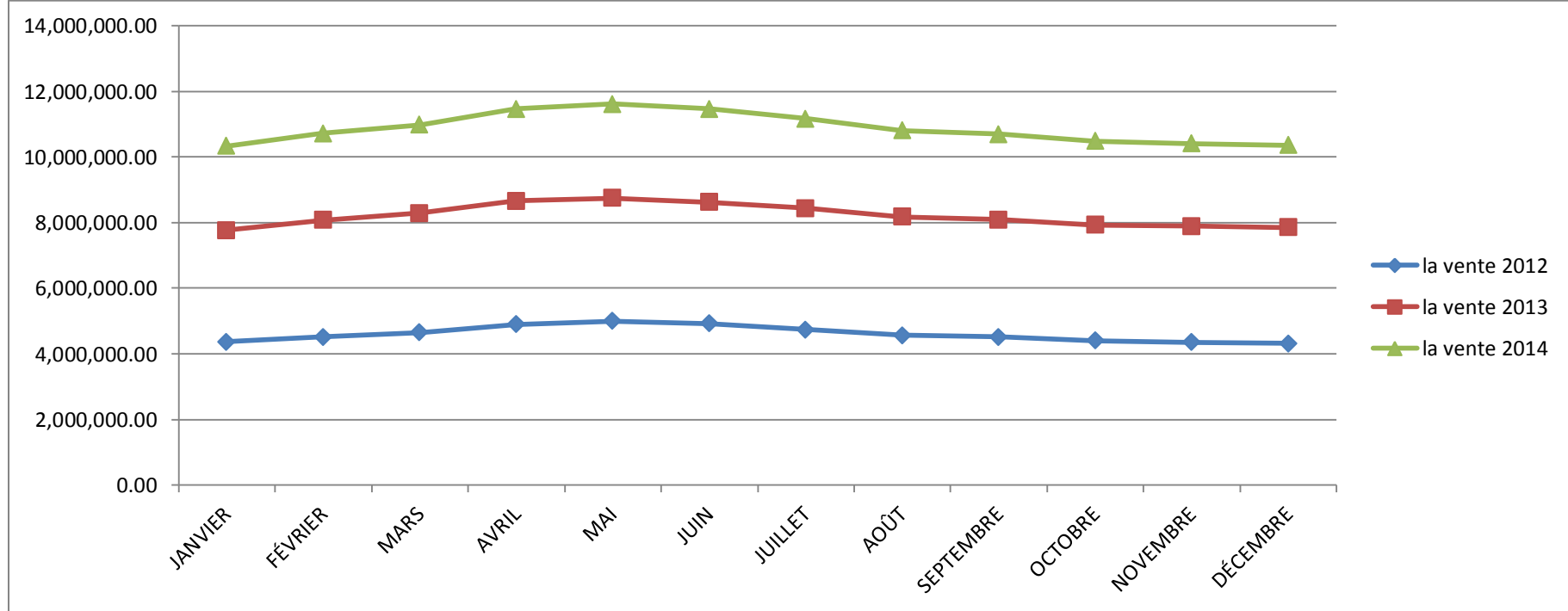
les années les mois	2012	2013	2014
JANVIER	4 361 165,64	7 761 737,14	10 338 155,79
FEVRIER	4 522 481,64	8 084 200,04	10 724 961,04
MARS	4 651 757,89	8 292 675,79	10 984 904,29
AVRIL	4 901 012,89	8 656 335,79	11 474 804,29
MAI	4 995 051,64	8 745 931,54	11 610 753,79
JUIN	4 928 347,39	8 628 338,29	11 462 586,79
JUILLET	4 741 042,39	8 433 203,29	11 168 826,79
AOUT	4 568 470,64	8 175 552,04	10 814 523,04
SEPTEMBRE	4 511 308,64	8 095 088,29	10 699 540,54
OCTOBRE	4 400 271,14	7 929 000,04	10 483 480,54
NOVEMBRE	4 352 099,39	7 897 380,79	10 417 015,54
DECEMBRE	4 313 579,39	7 860 432,04	10 360 341,79
TOTAL	55 246 588,64	98 559 875,04	130 539 894,19

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

و هو عبارة عن ملخص لتكاليف المؤسسة لمعرفة الأشهر التي تكون فيها التكاليف مرتفعة بسبب زيادة عملية الإنتاج أو في حالة كثرة الطلب و هذا راجع إلى عامل السوق.

و من خلال الجدول تكاليف الإنتاج الشهرية لسنة 2012-2013-2014 سنتطرق إلى منحنى بياني نشرح فيه عملية إرتفاع و إنخفاض التكاليف

الشكل رقم (5-5) : منحني البياني يمثل تكاليف الإنتاج الشهرية لسنة 2012-2013-2014



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

من الجداول و المنحني البياني نستنتج أن تكاليف الشهرية ترتفع ابتداء من شهر جانفي إلى شهر ماي و تنخفض ابتداء من شهر جوان إلى آخر السنة و ذلك حسب الكمية المنتج التي تحددها المؤسسة و ذلك راجع إلى تحكم المستهلك و طبيعة المواسم الأربع

المطلب الثاني : كمية المشتريات لمؤسسة سايمكس لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014).

جدول رقم (5-6) : كمية المشتريات الشهرية لسنة 2012 بمؤسسة سايمكس

EURL SAIMEX											
RECAPITULATIF DES ACHAT PAR QUANTITE 2012											
ANNEE 2012	POUDRE DE LAIT		LAIT	BOBINE	BOBINE	CIP		EAUX		GAZ	
	0%	26%	CRU	LPC	LVP	ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	ENERGIE	DMZ
JANVIER	6759,45	8637,075	36600	150,21	36,6	60	60	1830	1830	58700,1	11700
FEVRIER	6770,25	8650,875	41400	150,45	41,4	60	60	1830	1830	58700,1	11700
MARS	6766,2	8645,7	44910	150,36	44,91	60	60	1830	1830	58700,1	11700
AVRIL	6831	8728,5	51750	151,8	51,75	60	60	1830	1830	58700,1	11700
MAI	6858	8763	54300	152,4	54,3	60	60	1830	1830	58700,1	11700
JUIN	6825,6	8721,6	52650	151,68	52,65	60	60	1830	1830	58700,1	11700
JUILLET	6798,6	8687,1	47250	151,08	47,25	60	60	1830	1830	58700,1	11700
AOUT	6786,45	8671,575	42000	150,81	42	60	60	1830	1830	58700,1	11700
SEPTEMBRE	6795,9	8683,65	40140	151,02	40,14	60	60	1830	1830	58700,1	11700
OCTOBRE	6758,1	8635,35	37200	150,18	37,2	60	60	1830	1830	58700,1	11700
NOVEMBRE	6772,95	8654,325	35550	150,51	35,55	60	60	1830	1830	58700,1	11700
DECEMBRE	6764,85	8643,975	34470	150,33	34,47	60	60	1830	1830	58700,1	11700
TOTAL	81487,35	104122,725	518220	1810,83	518,22	720	720	21960	21960	704401,2	140400

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (5-7) : كمية المشتريات الشهرية لسنة 2013 بمؤسسة سايمكس

EURL SAIMEX											
RECAPITULATIF DES ACHAT PAR QUANTITE 2013											
ANNEE 2013	POUDRE DE LAIT		LAIT CRU	BOBINE LPC	BOBINE LVP	CIP		EAUX		GAZ	
	0%	26%				ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	ENERGIE	DMZ
JANVIER	13672,8	51240	455,76	76,86	36,6	60	60	3660	3660	68700,1	21700
FÉVRIER	13770	57960	459	86,94	41,4	60	60	3660	3660	68700,1	21700
MARS	13702,5	62850	456,75	94,275	44,91	60	60	3660	3660	68700,1	21700
AVRIL	13824	72450	460,8	108,675	51,75	60	60	3660	3660	68700,1	21700
MAI	13753,8	76020	458,46	114,03	54,3	60	60	3660	3660	68700,1	21700
JUIN	13648,5	73710	454,95	110,565	52,65	60	60	3660	3660	68700,1	21700
JUILLET	13783,5	66150	459,45	99,225	47,25	60	60	3660	3660	68700,1	21700
AOÛT	13743	58800	458,1	88,2	42	60	60	3660	3660	68700,1	21700
SEPTEMBRE	13756,5	56190	458,55	84,285	40,14	60	60	3660	3660	68700,1	21700
OCTOBRE	13678,2	52080	455,94	78,12	37,2	60	60	3660	3660	68700,1	21700
NOVEMBRE	13790,25	49770	459,675	74,655	35,55	60	60	3660	3660	68700,1	21700
DÉCEMBRE	13824	48240	460,8	72,36	34,47	60	60	3660	3660	68700,1	21700
TOTAL	164947,05	725460	5498,235	1088,19	518,22	720	720	43920	43920	824401,2	260400

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (5-8) : كمية المشتريات الشهرية لسنة 2014 بمؤسسة سايمكس

EURL SAIMEX											
RECAPITULATIF DES ACHAT PAR QUANTITE 2014											
ANNEE 2014	POUDRE DE LAIT		LAIT CRU	BOBINE LPC	BOBINE LVP	CIP		EAUX		GAZ	
	0%	26%				ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	ENERGIE	DMZ
JANVIER	17722,8	22645,8	455,76	76,86	36,6	60	60	3660	3660	68700,1	21700
FÉVRIER	17820	22770	459	86,94	41,4	60	60	3660	3660	68700,1	21700
MARS	17752,5	22683,75	456,75	94,275	44,91	60	60	3660	3660	68700,1	21700
AVRIL	17874	22839	460,8	108,675	51,75	60	60	3660	3660	68700,1	21700
MAI	17803,8	22749,3	458,46	114,03	54,3	60	60	3660	3660	68700,1	21700
JUIN	17698,5	22614,75	454,95	110,565	52,65	60	60	3660	3660	68700,1	21700
JUILLET	17833,5	22787,25	459,45	99,225	47,25	60	60	3660	3660	68700,1	21700
AOÛT	17793	22735,5	458,1	88,2	42	60	60	3660	3660	68700,1	21700
SEPTEMBRE	17806,5	22752,75	458,55	84,285	40,14	60	60	3660	3660	68700,1	21700
OCTOBRE	17739	22666,5	455,94	78,12	37,2	60	60	3660	3660	68700,1	21700
NOVEMBRE	17840,25	22795,875	459,675	74,655	35,55	60	60	3660	3660	68700,1	21700
DÉCEMBRE	17874	22839	460,8	72,36	34,47	60	60	3660	3660	68700,1	21700
TOTAL	213557,85	272879,475	1015530	7118,595	1523,295	720	720	72000	72000	908401,2	380400

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث : تطور مبيعات المؤسسة 2012 - 2013 - 2014 .

نبين تطور مبيعات الملبنة في الجداول التالية من سنة إلى أخرى :

جدول رقم (5-9) : مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2012 .

EURL SAIMEX							
RECAPITULATIF DES VENTE 2012 (C.A 2012)							
MOIS	LPC (LAIT PASTEURISE CONDITIONNE)			LVP (LAIT DE VACHE PASTEURISE)			C.A
	Qté (LITRES)	P.U (D.A)	TOTAL	Qté (LITRES)	P.U (D.A)	TOTAL	
JANVIER	150210	23,35	3 507 403,50	36600	35	1 281 000,00	4 788 403,50
FÉVRIER	150450	23,35	3 513 007,50	41400	35	1 449 000,00	4 962 007,50
MARS	150360	23,35	3 510 906,00	44910	35	1 571 850,00	5 082 756,00
AVRIL	151800	23,35	3 544 530,00	51750	35	1 811 250,00	5 355 780,00
MAI	152400	23,35	3 558 540,00	54300	35	1 900 500,00	5 459 040,00
JUIN	151680	23,35	3 541 728,00	52650	35	1 842 750,00	5 384 478,00
JUILLET	151080	23,35	3 527 718,00	47250	35	1 653 750,00	5 181 468,00
AOÛT	150810	23,35	3 521 413,50	42000	35	1 470 000,00	4 991 413,50
SEPTEMBRE	151020	23,35	3 526 317,00	40140	35	1 404 900,00	4 931 217,00
OCTOBRE	150180	23,35	3 506 703,00	37200	35	1 302 000,00	4 808 703,00
NOVEMBRE	150510	23,35	3 514 408,50	35550	35	1 244 250,00	4 758 658,50
DÉCEMBRE	150330	23,35	3 510 205,50	34470	35	1 206 450,00	4 716 655,50
TOTAL	1810830	23,35	42 282 880,50	518220	35	18 137 700,00	60 420 580,50
PORCENTAGE			69,98	PORCENTAGE		30,02	100 %

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نستنتج أن مبيعات مؤسسة سايمكس ترتفع من شهر جانفي إلى شهر ماي بعد ذلك نرى أن المبيعات في حالة إنخفاض ابتداء من شهر جوان إلى آخر السنة ، هذا ما يوحي إلى أن المؤسسة تعتمد على موسمين في زيادة إنتاجها و هما أواسط موسم الشتاء و موسم الربيع.

جدول رقم (5-10) : مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2013.

EURL SAIMEX							
RECAPITULATIF DES VENTE 2013 (C.A 2013)							
MOIS	LPC (LAIT PASTEURISE CONDITIONNE)			LVP (LAIT DE VACHE PASTEURISE)			C.A
	Qté (LITRES)	P.U (D.A)	TOTAL	Qté (LITRES)	P.U (D.A)	TOTAL	
JANVIER	303840	23,35	7 094 664,00	51240	35	1 793 400,00	8 888 064,00
FÉVRIER	306000	23,35	7 145 100,00	57960	35	2 028 600,00	9 173 700,00
MARS	304500	23,35	7 110 075,00	62850	35	2 199 750,00	9 309 825,00
AVRIL	307200	23,35	7 173 120,00	72450	35	2 535 750,00	9 708 870,00
MAI	305640	23,35	7 136 694,00	76020	35	2 660 700,00	9 797 394,00
JUIN	303300	23,35	7 082 055,00	73710	35	2 579 850,00	9 661 905,00
JUILLET	306300	23,35	7 152 105,00	66150	35	2 315 250,00	9 467 355,00
AOÛT	305400	23,35	7 131 090,00	58800	35	2 058 000,00	9 189 090,00
SEPTEMBRE	305700	23,35	7 138 095,00	56190	35	1 966 650,00	9 104 745,00
OCTOBRE	303960	23,35	7 097 466,00	52080	35	1 822 800,00	8 920 266,00
NOVEMBRE	306450	23,35	7 155 607,50	49770	35	1 741 950,00	8 897 557,50
DÉCEMBRE	307200	23,35	7 173 120,00	48240	35	1 688 400,00	8 861 520,00
TOTAL	3665490	23,35	85 589 191,50	725460	35	25 391 100,00	110 980 291,50
PORCENTAGE			77,12	PORCENTAGE		22,88	100 %

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نستنتج أن مبيعات مؤسسة سايمكس ترتفع من شهر جانفي إلى شهر ماي بعد ذلك نرى أن المبيعات في حالة إنخفاض إبتداء من شهر جوان إلى آخر السنة ، هذا ما يوحي إلى أن المؤسسة تعتمد على موسمين في زيادة إنتاجها وهما أواسط موسم الشتاء و موسم الربيع.

جدول رقم (5-11) : مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2014.

EURL SAIMEX							
RECAPITULATIF DES VENTE 2014 (C.A 2014)							
MOIS	LPC (LAIT PASTEURISE CONDITIONNE)			LVP (LAIT DE VACHE PASTEURISE)			C.A
	Qté (LITRES)	P.U (D.A)	TOTAL	Qté (LITRES)	P.U (D.A)	TOTAL	
JANVIER	393840	23,35	9 196 164,00	71730	35	2 510 550,00	11 706 714,00
FÉVRIER	396000	23,35	9 246 600,00	81120	35	2 839 200,00	12 085 800,00
MARS	394500	23,35	9 211 575,00	87990	35	3 079 650,00	12 291 225,00
AVRIL	397200	23,35	9 274 620,00	101430	35	3 550 050,00	12 824 670,00
MAI	395640	23,35	9 238 194,00	106410	35	3 724 350,00	12 962 544,00
JUIN	393300	23,35	9 183 555,00	103170	35	3 610 950,00	12 794 505,00
JUILLET	396300	23,35	9 253 605,00	92610	35	3 241 350,00	12 494 955,00
AOÛT	395400	23,35	9 232 590,00	82320	35	2 881 200,00	12 113 790,00
SEPTEMBRE	395700	23,35	9 239 595,00	78660	35	2 753 100,00	11 992 695,00
OCTOBRE	394200	23,35	9 204 570,00	72900	35	2 551 500,00	11 756 070,00
NOVEMBRE	396450	23,35	9 257 107,50	69660	35	2 438 100,00	11 695 207,50
DÉCEMBRE	397200	23,35	9 274 620,00	67530	35	2 194 725,00	11 469 345,00
TOTAL	4745730	23,35	110 812 795,50	1015530	35	35 374 725,00	146 187 520,50
PORCENTAGE			75,80	PORCENTAGE		24,20	100 %

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نستنتج أن مبيعات مؤسسة سايمكس ترتفع من شهر جانفي إلى شهر ماي بعد ذلك نرى أن المبيعاتها في حالة إنخفاض إبتداء من شهر جوان إلى آخر السنة ، هذا ما يوحي إلى أن المؤسسة تعتمد على موسمين في زيادة إنتاجها و هما أواسط موسم الشتاء و موسم الربيع و من خلال سنوات ثلاث نأكد على أن مؤسسة سايمكس تعتمد إلى على موسمين وهذا راجع إلى لطافت الموسمين لتفادي فساد الحليب و التأكد من عملية البيع.

جدول رقم (5-12) : جدول مقارنة مبيعات حليب البقرة بحليب البذرة.

les Produits les années	La Vente du Lait Conditionne	La Vente du Lait de Vache	La Vente du Lait de Vache et conditionne	Différence
2012	42 282 880,50	18137700,00	60 420 580,50	24 145 180,50
PORSONTAGE	69,98	30,02	100 %	/
2013	85 589 191,50	25 391 100,00	110 980 291,50	60 198 091,50
PORCENTAGE	77,12	22,88	100 %	/
2014	110 812 795,50	35 374 725,00	146 187 520,50	75 438 070,50
PORCENTAGE	75,80	24,20	100 %	/

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نستنتج من هذا الجدول و من خلال سنوات الثلاث 2012-2013-2014 أن مؤسسة سايمكس للحليب تعتمد في مبيعاتها الإجمالية على حليب البذرة أكثر من حليب البقرة تقدر بالنسب المئوية سابقة ذكرها في الجدول و التي تتمثل فيما يلي :

في سنة 2012 حليب البذرة يمثل 69,98 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لايمثل إلى 30,02 %.

في سنة 2013 حليب البذرة يمثل 77,12 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لايمثل إلى 22,88 %.

في سنة 2014 حليب البذرة يمثل 75,80 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لايمثل إلى 24,20 %.

جدول رقم (5-13) : مقارنة مبيعات بين السنوات الثلاث 2012-2013-2014.

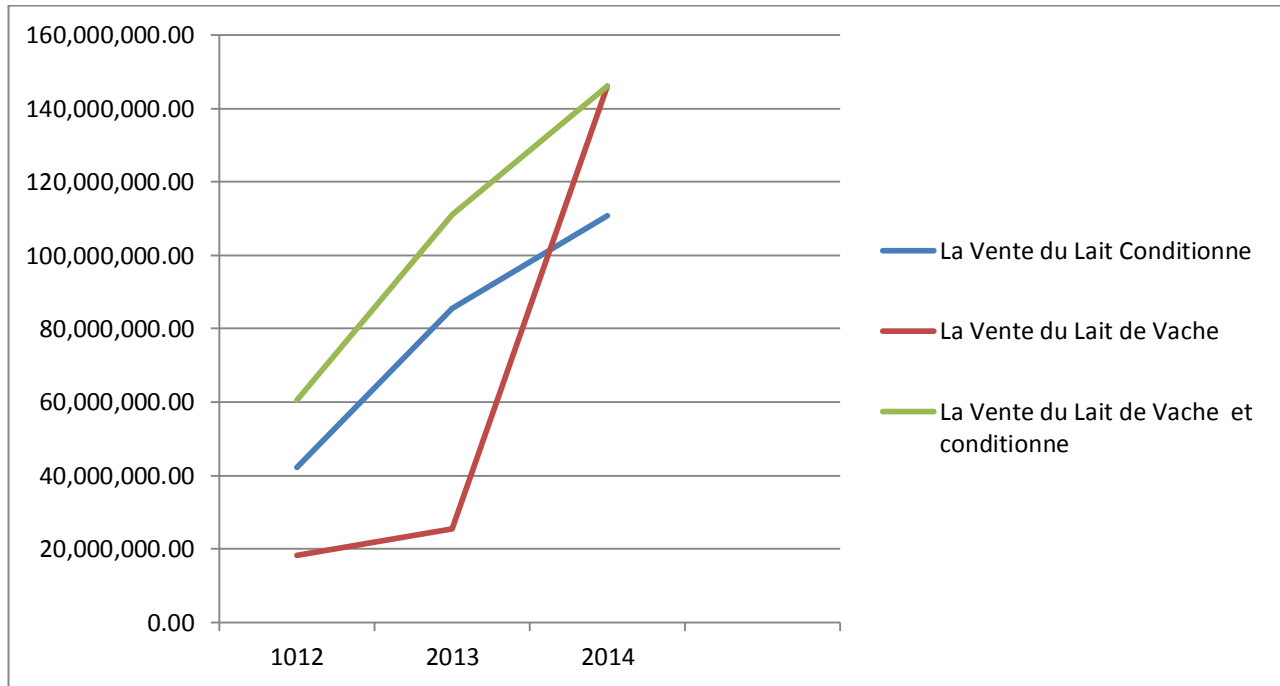
les années	2012	2013	2014
La vente	60 420 580,50	110 980 291,00	146 187 520,50
Différence entre les années	/	50 559 710,00	35 207 229,50

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

ومن خلال الجدولين الأخيرين سنتطرق إلى منحنى بياني الذي يمثل زيادة إرتفاع المبيعات من سنة إلى أخرى (2012-2013-2014).

الشكل رقم (5-9) منحنى بياني يمثل مبيعات مؤسسة سايمكس خلال سنوات الثلاث 2012-

2014-2013



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من هذا المنحنى إرتفاع مستوى المبيعات من سنة إلى أخرى و ذلك إعتقاد المؤسسة على أرباحها في زيادة إنتاجها، لذا نستنتج أن الأرباح تساهم في تضخيم الإنتاج .

نستخلص من دراستنا الميدانية لمؤسسة سايمكس أنها تعتمد إلا على لوحة القيادة في معرفة المعلومات الخاصة بعملية مراقبة التسيير و الإنتاج لذا تأخذ المؤسسة بالإعتبار مجموع التكاليف السنوية و مقرنتها ببعضها البعض لمعرفة إذ كانت تستهلك نفس التكاليف أو إما هي في تزايد و ذلك بعد تطرقها إلى حجم المبيعات و حجم الإنتاج فإذا كانت تكاليف المؤسسة منخفضة و إنتاجها يزيد فإنها في حالة جيدة تستعمل طريقة جيدة في التسيير

أما بنسبة للمؤسسة سايمكس لاحظنا من الجداول التكاليف و المبيعات أنها تعتمد على زيادة إنتاجها و مبيعاتها على زيادة التكاليف فهذا يعني أن تكاليف في هذه الحالة تتحكم في كمية المنتجة و المباعه ،لذا نراى ان المؤسسة عليها تطوير مجال مراقبة التسيير لتحسين الأداء و ذلك عن طريق تقديم تحليل عن مردودية المؤسسة لمعرفة الإنحرافات لتسهيل عملية

خاتمة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتبين لنا بوضوح أن مؤسسة إنتاج الحليب سايمكس لا تملك نظاما فعالا لمراقبة التسيير بحكم أننا أبرزنا عدة نقائص تتخلل النظام.

فبعد عرضنا لنظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير والذي كان يخص كيفية مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة، توصلنا إلى أن هذا النظام قد أهمل عنصرا أساسيا و هو عنصر التكلفة كما لاحظنا غياب العنصر الأهم و هو حساب الانحرافات و تفسيرها ليتم تجنبها في المستقبل.

و من خلال عرضنا كذلك للوحات القيادة المتوفرة بالمؤسسة وجدنا أنها لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة و لهذا السبب حاولنا القيام بتصميم لوحات قيادة للإدارة العامة ومختلف الإدارات الأساسية للمؤسسة، التي لابد من توسيعها مستقبلا لتشمل باقي الإدارات.

كما لاحظنا أن المؤسسة تقوم بالمقارنة انطلاقا من وضع برنامج إنتاج ، وعليه قمنا بوضع التكاليف و مقارنتها بحجم المبيعات التي تخص السنوات 2012-2013-2014 حسب الطريقة التي عرضناها في الدراسة النظرية و التي تنطلق من موازنة المبيعات باعتبار أن المؤسسة عليها أن تنتج ما يمكن أن تبيع.

و في الأخير وبما أن المؤسسة قد تم تخصيصها مؤخرا فإنها بصدد القيام بعدة تحسينات للقضاء على الاختلالات التي ورثتها عن النظام السابق للتسيير، و نأمل أن تقوم بالإصلاحات اللازمة التي تخص نظام مراقبة التسيير بأسرع ما يمكن باعتباره العمود الفقري لنجاح العملية التسييرية و لتحسين أداء المؤسسة ككل.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة ،حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال ،وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن يتم بسهولة وبدون مواجهة المشاكل ،نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات .وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين أساسيين ،الأول نظري تطرقنا فيه إلى نظام مراقبة التسيير حيث قمنا بعرض مفهوم هذا النظام واستخرجنا أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به كما تطرقنا إلى كيفية تصميمه ودرسنا أهم أدواته مع توضيح كيفية مساعدتها على اتخاذ القرارات ، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية واخترنا مؤسسة سايمكس لإنتاج الحليب لتكون مثلا عن مؤسساتنا الاقتصادية، حاولنا من خلال هذا القسم أن نقوم بدراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة وسمحت لنا هذه الدراسة التقييمية باستخراج المشاكل ونقاط الضعف التي يعاني منها النظام وبالتالي انعكاساتها السلبية على التسيير مما سمح لنا باقتراح طريقة لتحسينه.

ومن خلال هذين القسمين المتكاملين استطعنا استخراج عدة نتائج سواء على المستوى النظري أو على المستوى التطبيقي و يمكن تلخيصها فيما يلي:

- بالنسبة للدراسة النظرية : توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى النقاط التالية:

- مراقبة التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام الموارد المتاحة.
- تعتمد العملية مراقبة التسيير على مجموعة من المبادئ التي تساعد المسيرين على القيام بعملهم بالطريقة المناسبة و تمكنهم إذا ما أحسنوا استخدامها تجنب الكثير من الأخطاء كما تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

- كما تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارسها المسيرون لتحقيق أهداف المؤسسة ،وتتطلب ممارسة هذه الأخيرة من رجال التسيير قدرة كبيرة على اتخاذ القرارات، لذلك تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية التسييرية ككل.

- تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة وهذا ما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير.

- بالرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعاريفهم تتدفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء و الانحرافات.

- ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين ،وتطوير قدراتهم ،وتعديل اتجاههم و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.

- يمكن النظر إلى مسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم ويتكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل وأخيرا تصحيح الانحرافات.

- تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير بالإضافة إلى المواصفات الأخرى التي ينبغي أن تتوفر فيه وأهمها المعارف المالية والمحاسبية ،الانفتاح ،المرونة ،التنظيم والصرامة والقدرة على الاتصال....

- تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذا لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية و قدرة على التدخل بصورة أكبر.

- في حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على تصميم هذا النظام باتباع الخطوات التالية:

- يقوم في المرحلة الأولى بإجراء دراسة عامة لمحيط وقطاع نشاط المؤسسة وتسمح هذه المرحلة بتحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع.
- ثم يقوم بإجراء دراسة داخلية للمؤسسة تمكنه من تحديد وضعية المؤسسة ، كما تسمح له بتشخيص تنظيم المؤسسة ، وهذا من خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمية لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية الخاصة بها ، ثم يقوم بالاطلاع على نظام التقييم والترقية المطبق ويعمل على تطويره وجعله يقوم على أساس النتائج المحققة وليس على أساس الأقدمية أو الحسوية.

• بعدها وفي المرحلة الموالية يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام مراقبة التسيير والذي يأتي في شكل خطة عمل يتم وضعها ومتابعتها للتعرف على الانحرافات وتصحيحها.

• يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولويات، وتعتبر هذه الأدوات أدوات مساعدة على اتخاذ القرار وتحسين الأداء . تطرقنا في دراستنا إلى أهمها وهي:

– **المحاسبة التحليلية** : تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد على اتخاذ القرارات عن طريق دراسة العلاقة بين التكاليف والإيرادات الخاصة بكل منتج ،فهي تساعد في تحديد الحد الأدنى للأسعار التي يمكن أن تقبلها الإدارة (عن طريق التكاليف المعيارية) وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف ، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة... إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

– **الموازنات التقديرية** : ينطوي نظام الموازنات التقديرية على مرحلتين :الأولى تتعلق بتحضير ووضع الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها ،وتسمح عملية مراقبة الموازنات بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

تسمح المناقشات التي تتم أثناء إعداد الموازنات التقديرية بالحزم في العديد من القرارات الأساسية مثل :
المواصلة في تصنيع المنتج أو التنازل عنه لمؤسسة أخرى ، شراء التجهيزات أو كراؤها بالإضافة إلى العديد من القرارات الأخرى الهامة وعلى هذا الأساس تعتبر الموازنات التقديرية أداة أخرى هامة في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات.

– ينتج عن أدوات مراقبة التسيير معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وبالمقابل نجد أن تسيير يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة ، وبالإضافة إلى ذلك نجد أن استعمال الأدوات المحاسبية والموازنية فقط غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة وهذا راجع لكون المعلومات الناتجة عنها تكون عادة ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحتة و في هذا الصدد نجد أن لوحات القيادة تسمح بتقديم المعلومات الأساسية ذات الطبيعة المالية وغير المالية بصورة ملخصة تسهل عملية استعمالها في اتخاذ القرارات الملائمة بسرعة و في الأوقات المناسبة.

وبالتالي يمكن اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها و الحكم عليها بعد تنفيذها، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين ،يهتم النوع الأول بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق

التسيير التقديري له و ذلك باستعمال الموازنات التقديرية مثلا، أما النوع الثاني فهو يقوم بالقيادة المتزامنة للأداء ويسمح كذلك بالقيادة الخلفية وذلك باستخدام المحاسبة التحليلية و لوحات القيادة.

بعد هذه الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات والتوسع فيها وتصحيح بعضها الآخر كما هو مبين:

- يحتل نظام المعلومات لمراقبة التسيير قلب المؤسسة وهو يسمح بتوفير المعلومات الأساسية المختلفة التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، ولكنه يبقى يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.

- عملية التصميم الناجحة لنظام مراقبة التسيير لا بد أن تتم بمشاركة المعنيين باستخدام هذا النظام وليس من طرف مراقب التسيير لوحده، باعتبار أن المسؤولين عن استخدام هذا النظام هم المعنيين بتحقيق الأهداف.

• أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي:

- انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة الخاصة بها و هذا راجع في نظرنا لعدم إحاطة العاملين بهذه المصلحة بالطرق والكيفيات التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك بسبب نقص تكوينهم في هذا المجال.

- عدم معرفة معظم المسؤولين والأفراد بأدوار وأهداف مراقبة التسيير وعدم اشتراكهم في عملية تخطيط الأهداف.

- تقصير المسيرين في التعريف بهذه الأهداف وأهميتها.

و بناء على هذا حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات للمؤسسة كما هو موضح:

- يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة، كما تعمل على تطوير القدرات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلا وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.

- ينبغي تنظيم نشاطات تكوين ورسكلة على جميع المستويات، كما ينبغي النظر إلى هذه العملية على أنها استثمار لا يقل أهمية عن باقي الاستثمارات.

- ضرورة توعية الأفراد بأهمية هذا النظام وبأهدافه حتى يساهموا في إقامته بأسرع ما يمكن.

- الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير.

- النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد كلما استدعى الأمر ذلك.

- العمل على إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف حتى تكون لديهم محفزات أكبر لتحقيقها.

كأفاق للدراسة نرى أنا نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محلا للتطبيق في الإدارات العمومية، لاسيما وأن هذه الأخيرة تعاني هي الأخرى من وجود انحرافات بين التخطيط والتنفيذ، وغالبا ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب بالرغم من ضخامة المبالغ المنفقة، فكيف يساهم نظام مراقبة التسيير في حل مثل هذه المشاكل؟ في الختام، نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه وإن لم يكن بكل جوانبه فعلى الأقل للجوانب الأكثر أهمية، والعمل العلمي إفادة واستفادة والكمال لله وحده.

قائمة المراجع

المراجع

- المراجع باللغة العربية:

- 1- أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة و النشر ، الأردن ، 2000.
- 2- أحمد الجعبري ، عاطف الأخرس ، إيمان الهيني ، رشاد العصار ، عليان الشريف، الإدارة و التحليل المالي ، دار البركة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان، 2001.
- 3- أحمد الخطيب وعادل سالم معايحه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 .
- 4- أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008
- 5- أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي (لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الإستثمار في البورصة)، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، 2006.
- 6- أيمن الشنطي وعامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، الأردن، 2007 .
- 7- الصباح عبد الستار مصطفى والعامري، سعود جايد مشكور، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2006.
- 8- إبراهيم الجزراوي و عامر الجنابي ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليازوري للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 .
- 9- الأميرة إبراهيم عثمان و أحمد عبد المالك محمد ، الأنظمة المحاسبية المتخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2004.
- 10- إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009.
- 11- إدريس ثابت عبد الرحمان و المرسي جمال الدين محمد ، الإدارة الإستراتيجية : مفاهيم و نماذج تطبيقية ، دار الجامعة ، الإسكندرية، 2006.
- 12- إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي (الإدارة المالية) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2006 .
- 13- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض 2000 .

- 14- السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي و دراسات الجودي ، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 15- بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية- بن عكنون - الجزائر- الطبعة الرابعة 2005.
- 16- بديس فهيمة، المحاسبة التحليلية، جامعة منتوري -قسنطينة، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع عين مليلة - الجزائر ،سنة 2013.
- 17- تشارلز هورنر، ترجمة أحمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف مدخل الإداري، دار المريخ، السعودية ، 2009.
- 18- توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء مدخل جديد... لعالم جديد، دار الفكر العربي ، مصر ، 2004.
- 19- ثناء علي القباني، " نظام المعلومات المحاسبية" ، الدار الجامعية، مصر، 2008 .
- 20- حسام عبد الله ألو خضرة وحسن سمير عشيش ، نظم المعلومات المحاسبية ، مكتب المجتمع العربي للنشر و توزيع ، الأردن ، طبعة الأولى ، 2008.
- 21- حسين القاضي و مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، دار الثقافة للنشر و توزيع ، الأردن ، 2007.
- 22- حسين بلعجوز، نظرية القرارات ، مؤسسة شباب الجامع ، الإسكندرية ، 2008 .
- 23- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي "تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل"، عمان المرجع السابق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2004
- 24- حمزة محمود الزبيدي ، الإدارة المالية المتقدمة ، دار الوراق ، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2008 .
- 25- حمزة محمود الزبيدي ، أساسيات الإدارة المالية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى 2006 .
- خضير كاظم حمود وموسى سلامة اللوزي ، مبادئ إدارة الأعمال ، مكتبة الجامعة ، ط 1 ، الأردن ، 2008
- 26- خالص صافي صالح ، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الإقتصادية المستقلة ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 27- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان .المطبوعات الجامعية، ط 2 ، الجزائر، 2010 .
- 28- رنجي مصطفى عليان ، أسس الإدارة المعاصرة ، دار صفاء ، الأردن ، 2007 .

- 29- رحيم حسين و بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث إقتصادية و إدارية - العدد الرابع ديسمبر 2008.
- 30- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2011
- 31- سيد محمد جاد الرب، إستراتيجيات تحسين وتطوير الأداء، الأطر المنهجية والتطبيقات العملية، مطبعة العشرى، مصر، 2009 .
- 32- طارق طه، التنظيم " :النظرية، الهياكل، التطبيقات"، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006 .
- 33- علي فضل جابر، التحليل المالي لغرض تقويم الأداء، بحث مقدم للأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك 2006.
- 34- عاطف جابر، طهرعبد الرحيم، أساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2008.
- 35- عبد العزيز النجار، أساسيات الادارة المالية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية مصر، 2007.
- 36- علي احسين ، نظرية اتخاذ القرارات الإدارية ، دار الزهران للنشر والتوزيع ، الأردن، 2008 .
- 37- عمر صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 2006.
- 38- كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، الطبعة 2، 2000.
- 39- عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي و دراسات الجدوى، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2005 .
- 40- ولد ناجي الحياي، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمرك، 2007 .
- 41- وائل محمد صبيحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009.
- 42- هانزي بوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير، دار الافاق، طبعة، 2003 .
- 43- هشام احمد عطية ،د.محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الخدمية ، الدار الجامعية لطبع والنشر والتوزيع، 2000 .
- 44- ناصر داداي عدون ، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 .

- 45- ناصر دادى عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير فى المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 .
- 46- ناصر دادى عدون وآخرون،مراقبة التسيير فى المؤسسة الاقتصادية،دار المحمدية،الجزائر، 2004 .
- 47- محمد الصغير قريشى،واقع مراقبة التسيير فى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فى الجزائر،مجلة الباحث،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة ورقلة،عدد2011/167.
- 48- محمد محمود الخطيب،الأداء المالى وأثره على عوائد أسهم الشركات،دار الحامد،عمان، 2009 .
- 49- محمد مطر ، التأصيل النظرى للممارسات المهنية المحاسبية فى مجالات القياس - العرض-الإفصاح،دار وائل للنشر والتوزيع،2004.
- 50- محمد الصيرفي ، القرار الإدارى ، دار الفكر الجامعى ،الإسكندرية ،2007 .
- 51- محمد المبروك أبو زيد،التحليل المالى ،شركات و أسواق مالية ،المملكة العربية السعودية ،دار المريخ، الطبعة الثانية، 2009 .
- 52- محمد عبد العليم صابر ، نظم المعلومات الإدارية ، دار الفكر الجامعى ، الإسكندرية ،2007 .
- 53- منير شاكى محمد ، إسماعيل عبد الناصر نور ، التحليل المالى مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر ،عمان-الأردن الطبعة الثانية ، 2005.
- 54- معراج هوارى ، مصطفى الباهى ،مدخل إلى مراقبة التسيير،ديوان المطبوعات الجامعية،01 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر04/16/2011
- 55- مبارك لسوس، التسيير المالى، الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية،2004 .
- 25- محاضرة بوشىخي بوحفص ،التحليل المالى حسب النظام المحاسبى الجديد 2012-2013.
- 56- ماجد العطية ، سلوك المنظمة (سلوك الفرد والجماعة) ، دار الشروق ، ط 1 ، الأردن ،2003
- 57- مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007 .
- 58- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1،2007.
- 59- فركوس محمد،موازنات التقديرية ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 2001.
- 60- فركوس محمد ،الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير-ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية -بن عكنون - الجزائر، الطبعة 2001.

61- فلاح حسن الحسني و مؤيد عبد الرحمان ، إدارة البنوك مدخل كمي و إستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان ، : 2007 .

62- فضيل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة،الأردن،2007.

63- قورين حاج محمد ،نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ، ماجستير تخصص إدارة الأعمال، شلف،2007 .

- مجالات:

1- بن عنتر عبد الرحمان، المجلة الجزائرية للتسيير الصادرة عن المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية،مجلة سداسية، العدد1،الجزائر، جوان2007.

2- دادن عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية،مجلة الباحث ،الجزائر ،العدد الرابع ، 2006 .

3- رابح بوقرة و محاد عريوة ،أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/AFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الاقتصادية و المالية JEFR العدد 01 /جون 2014 - بومدين يوسف ، إدارة الجودة الشاملة و الاداء المتميز، مجلة الباحث ، الجزائر ، العدد5 ،2007.

- دولية ملتقيات :

1-محمد الصغير قريشي ، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة افقتصادية ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة ،22-23/11/2011 .

- مذكرات تخرج :

1- نوال مرابطي .أهمية نضام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير .مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير .قسم العلوم التجارية .جامعة الجزائر، 2005/2006.

- المراجع باللغة الأجنبية :

- 1- Michel Gervais, «Contrôle de gestion, Economica », édition, Paris, 2000.
- 2-Khemissi Chiha ,gestion et stratégie financière,1ere ed houma,Alger,2005.
- 3- Jérôme Caby, Jack koehl, analyse financière, pearon Education, France, 2003.
- 4-Martin Fridson, Fernando Alvarez, Financial statements analysis: a practitioner's Guide, third edition, John wiley and sons, Inc. USA, 2002.

- 5- Patrick Piget, gestion financière de l'entreprise, 2eme édition, economica, Paris, France, 2005.
- 6- Colasse.P. la rentabilité de l'entreprise, analyse prévision et contrôle, DUNOD, 2eme édition, Paris.
- 7-Conso, P. La gestion financière de l'entreprise, DUNOD, 7eme édition, Paris, 1989.
- 8- Lauzale, P. contrôle de gestion et budget, serey, Paris, 1986.
- 9-Robert Obert, Pratiques de normes IFRS, 4eme édition, Dunod, France, 2008.
- 10-Abbas Ali Mirza, Mangues orell, Graham J.Holt, IFRS Practical Implementation Guide and workbook, 2end edition , Jhon wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008.
- 11-H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Economica, 2e édition, Paris, 2003.
- 12- Frank J. Fabozzi & Pamela P. Peterso, Financial management & analysis, John Wiley & Sons, Inc, Second Edition, 2003 .
- 13-C-ALAZARD.C et SEPARI.S , le contrôle de gestion manuel et application, 3^{eme} Edition, DUNOD, paris, 1996.
- 14-Michel GERVAIS, .control de gestion , 7^{eme} Edition, ECONOMICA, 2000.
- 15-Norbert guedj- Le contrôle de gestion – D'organisation.Sodis.2000
- 16-isabelle DeKerviler , loic de kervilerK Le contrôle de gestion , à la portée de tous ,2000
- 17- Cuyanbère, J. Miller La gestion prévisionnelle et budgétaire,tome 2,1996.