



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم والبحث العلمي



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

قسم : مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية

تخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

## ممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر RAM SUCRE بولاية مستغانم

تحت إشراف :

من إعداد الطالبة :

قبابلي زهرة

د. دواح بلقاسم

د. بوشرف جيلالي

أعضاء لجنة المناقشة :

رئيسا

د/ ولد محمد عيسى محمد محمود - أستاذ محاضر - أ - جامعة مستغانم

مقررا

د/ دواح بلقاسم - أستاذ محاضر - أ - جامعة مستغانم

مقررا مساعدا

د/ بوشرف جيلالي - دكتور في الحقوق - جامعة مستغانم

مناقشا

أ / بوشيفي بوحوص - أستاذ مساعد - أ - جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2014/2015



## شكر و تقدير شكر و تقدير

الشكر لله أولا و أخيرا ، و أحمده حمدا كثيرا على توفيقه لي في إتمام هذا العمل المتواضع وعلى كل النعم التي أنعمها علينا .

أتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذان الفاضلان : الأستاذ الدكتور " دواح بلقاسم " ، الأستاذ الدكتور " بوشرف الجيلالي " الذي تفضلا مشكوران بقبول الإشراف على هذا العمل و الذي غمراني بنبل أخلاقهما و رحابة صدرهما و حسن توجيهتهما الصائبة و إرشادهما ، كما أتوجه بالشكر مسبقا " لأعضاء لجنة المناقشة " وهذا لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة .

و لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بكل الشكر و التقدير لجميع الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، و العلوم التجارية بجامعة عبد الحميد بن باديس — مستغانم —

و لأنس أن أتقدم بخالص الشكر إلى كل إطارات و عمال مؤسسة RAM SUCRE بمستغانم عما قدموه لنا من تسهيلات ، أخص بالذكر مدير المالية و المحاسبة " بن باجي فيصل " ، رئيس مصلحة الموارد البشرية .

## الإهداء الإهداء

قال عزوجل : ﴿وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عنك الكبر إحداهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف و لا تنهرهما و قل لهما قولا كريما و اخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربى ارحمهما كما ربياني صغيرا﴾. صدق الله العظيم .

أهدي ثمرة جهدي إلى روح أمي الطاهرة و الغالية

رحمها الله .

..... إلى الوالد الكريم أطال الله في

عمره .

.....إلى كل الإخوة و الأخوات .

.....إلى كل الأهل و الأقارب .

.....إلى كل الأساتذة الكرام

.....إلى كل الصديقات .

.....إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر ، تخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

دفعة 2015.

.....إلى كل من يعرفني و يتصفح مذكرتي .

قبائلي زهرة

## ملخص

من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسات و وفقا للمخططات و بلوغ الأهداف الموجودة ، توجب عليها اللجوء إلى وظيفة محكمة لدعم هيكلها التنظيمي و المتمثلة في مراقبة التسيير ، حيث تتكفل هذه الوظيفة بقياس الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين و كذلك مساعدة المسؤولين في المؤسسة على اتخاذ القرارات ، و هذا من خلال توجيههم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف التسيير و تحسين المردودية و توجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و ذلك من خلال قدرة هذا النظام ( مراقبة التسيير ) على ترشيد و توجيه المؤسسة لكشف الانحرافات و معرفة أسبابها و اقتراح الحلول الممكنة لذلك ، وهذا من خلال عدة أدوات التي تضمن سير نظام فعال داخل المؤسسة .

**كلمات مفتاحية :** مراقبة التسيير ، آلية المراقبة ، المؤسسة الاقتصادية .

## قائمة الجداول و الأشكال

### قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
1	جدول مقارنة للإنتاج الفعلي للسكر الأحمر / التقديرات الموضوعة في بداية السنة 2014	77
2	جدول مقارنة للإنتاج الفعلي للسكر الأبيض / التقديرات الموضوعة في بداية السنة 2014 .	97

### قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
1	مخطط مراحل التسيير .	92
2	مخطط مسار مراقبة التسيير .	92
3	مخطط مراحل إعداد لوحة القيادة .	93
4	الهيكل التنظيمي للمؤسسة .	72
5	الهيكل التنظيمي لدائرة التموين .	73
6	منحنى مقارنة بين كمية السكر الأحمر المحول فعلياً و السكر الأحمر المقدر تحويله .	87
7	منحنى تقدير النسبة المثوية لكل شهر .	87
8	منحنى مقارنة بين كمية السكر الأبيض و السكر المنتوج الأبيض المقدر فعله .	80
9	منحنى تقدير النسبة المثوية لكل شهر .	80

مقدمة عامة .

الفصل الأول : مدخل لمراقبة التسيير .

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير .

المبحث الثاني : واقع مراقبة التسيير .

المبحث الثالث : أدوات و أساليب مراقبة التسيير .

الفصل الثاني : الأبعاد الاقتصادية لممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة .

المبحث الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثاني : تصنيف المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثالث : عوامل تنظيم مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .

الجانب التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر **RAM SUCRE** .

خاتمة عامة .

الجانب نظري

الفصل الأول : مدخل لمراقبة

التسيير .

## تمهيد :

إن الاهتمام البالغ برقابة التسيير أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض رقابة شاملة . هذا النظام يتمثل في مراقبة التسيير و يعتبر من الأنظمة الهامة. لذلك يجب أن يطبق بشكل صحيح و لكي يؤدي وظيفته بشكل جيد و يقوم بالدور الأساسي الذي وجد من أجله ، يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزه داخل أهم الأدوات الموجودة في المؤسسة ، حيث نجد أن المؤسسة تعتبر هذه الأدوات التي تعتمد عليها في نظام مراقبة التسيير من أهم الأدوات المستخدمة لمراقبة التسيير و ذلك من أجل تحقيق و ضمان الأهداف المسطرة بكفاءة و فعالية ، و عليه تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : مدخل لمراقبة التسيير

المبحث الثاني : واقع مراقبة التسيير في المؤسسة

المبحث الثالث : أدوات و أساليب مراقبة التسيير .

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير .

تعتبر مراقبة التسيير تقنية إدارية تنتهج في الوحدات الاقتصادية للبحث عن نقاط الضعف و استكشاف الأخطاء القائمة من طرف المسييرين ومهمتها تصميم نظام المعلومات بإجراءاته التنظيمية و مقاييسه العالمية و تحقيق فعالية نظام المعلومات و تحسينه لاستخدام الأمثل للبطاقات مما يسمح للمؤسسة أن تحسن أدائها بصفة مستمرة.

## المطلب الأول : نشأة و التطور التاريخي لمراقبة التسيير .

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

---

<sup>1</sup> - عبد الرزاق بن حبيب اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية الجزائرية، ص9

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربع (04) مراحل :

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

-**المرحلة الثانية:** تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف " SLOAM " ، "الذي وضع ميكانيزمات التنظيم" و تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث و التطوير، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة و تطويرها .<sup>1</sup>

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

---

1- C. LAZARD. Et C .S EPARIS , **le contrôle de gestion manuel et application**,3 éme

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

-المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع توسع

أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج

الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى

مستويات المسؤوليات التسلسلية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- C. ALAZARD. Et C . S EPARIS, **le Contrôle de gestion manuel et application**,3 ème

المطلب الثاني : التعريف العام لمراقبة التسيير و خصائصها .

### 1- تعريف مراقبة التسيير :

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي نذكر منها :

- يعرف PBERGERON أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و بمقارنة نتائجها مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة .<sup>1</sup>
- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة و ضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم .<sup>2</sup>
- مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة" .<sup>3</sup>
- مراقبة التسيير هو عملية تعني بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا و باتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم و هو شديدة الارتباط بالتخطيط و تهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة .<sup>4</sup>
- كما يعرفه "j.l.ardoun. M.michel et l.jschmid" مراقبة التسيير هي مجموع الأعمال و الإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم ألتسيير لبلوغ الأهداف المحددة" .<sup>5</sup>
- 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 الأهداف .<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 ، ص:10.

<sup>2</sup> - MICHEL GERVAIS : **Contrôle de Gestion, ECONOMIE, France, 6<sup>eme</sup> édition, 1997, P 13.**

<sup>3</sup> -AGARMILIS , **le Contrôle de gestion en action** , les édition D'ORGANISATION, 1988,p. 15.

<sup>4</sup> - محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف ، تقنيات )، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 ، ص 248.

- حسب "M.GERVAIS": "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسيرون من أن الموارد موجودة مستعملة بصفة فعالة و بنجاعة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة".<sup>7</sup>
- حسب "Dearden. Anthony" فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المنظمة".
- تم تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي :

"مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

- فعالية وكفاءة العمليات.

أما المعيار البريطاني و المعيار الدولي فقد استخدم كلاهما التعريف التالي :

مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، و تتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء. و نستخلص من هذه التعاريف :

---

<sup>5</sup> - AM KEISER. **Contrôle de gestion** , édition ESKA, 2<sup>eme</sup> édition , PARIS, 2000:p13.

<sup>6</sup> - ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

<sup>7</sup> - أ معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2011 ص 06 .

أ- أن مراقبة التسيير هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة.

ب- التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين و اللوائح و كفاءة و فعالية العمليات.

إذن مراقبة التسيير هي مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و نتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها ، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير يتركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملاءمة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - معراج هواري و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 07 .

2- خصائص مراقبة التسيير : نشير فيما يلي إلى خصائص مراقبة التسيير حيث يجب توفرها ضروريا حتى يكون نظام المراقبة فعالا :

- 1- يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً ، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- 3- تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.
- 4- يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواً في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف سيسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 5- يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح و الجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء .
- 6- لمسار مراقبة التسيير الدائم طبيعة هادفة بحيث لا يمكن أن نجدها بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط ، و المعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة ، و تكون بذلك حافزا للعمل كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج و الحكم على الأداء .<sup>1</sup>

---

1- قورين حاج ، (دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، و علوم التسيير تخصص إدارة أعمال جامعة الشلف ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، 2007 ص 08 .

7- لمختلف أفراد المؤسسة أهداف مختلفة بحسب الاختصاصات و المهام، تسعى كلها منسجمة إلى تحقيق غاية مشتركة و هي حياة المؤسسة و تطويرها و هذا مرتبط بمدى تحقيق أهدافها و لهذا يجب التحكم في أداء هذه المجموعة عن طريق مراقبة التسيير.

8- تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة و التي تشمل الإدارة على كافة مستوياتها و رؤساء الأقسام و المسيرين فيها و تصدر مراقبة التسيير تقارير و معلومات داخلية تفصيلية طبقا لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة و في أي وقت.

9- مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية و خلفية للأداء ، يظهر هذا جليا من خلال مسارها، لها مهام في الإطار التقديري (الخطط و الموازنات التقديرية)، تتابع النشاطات و التنفيذ و توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء باستخدام لوحة القيادة و المحاسبة التحليلية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- قورين حاج قويدر ، مرجع سبق ذكره ، ص 09 .

## المطلب الثالث : وظائف مراقبة التسيير .

إن مراقبة التسيير أداة أساسية لدفع الاقتصاد الوطني ، ومن ثمة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة ، فبعد ما كان مراقب التسيير لا يولى له الاهتمام كبير و لا يحضى بالعناية الكافية في المؤسسة، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على اتخاذ القرارات، و يمكن إبراز ذلك بالتطرق إلى العناصر التالية

### 1- مراقبة الأداء الوظيفي : إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن

التخلي عنها ، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات..). مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص :

### - المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا

معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد و أهداف المؤسسة.

### - عدالة التوزيع : و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال و ذلك من خلال

توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله ، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة و النشر الأردن ، 2000 ص 06 .

– عدالة التعاملات : إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة والعادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني

## 2- مراقبة الجودة :

فإن موضوع إدارة الجودة لها اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة حسب مرجعية التنظيم الدولي ISO ، و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة .

## 3- إدارة الوقت :

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء و البيع كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كراسمال للمؤسسة لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق :

– تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة .

– تنفيذ الأهداف عن طريق جدولة زمنية باستخدام بحوث العمليات Recherche Opérationnelles

– تحديد الأوليات فيما يخص الأهداف .

– وضع خطة لتحقيق الأهداف .

– العمل على تطوير بعض الكفاءات و القدرات الشخصية للتغلب على إشكاليات الطارئة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> – أحمد حسن الطاهر ، مرجع سابق ، ص07.

## المبحث الثاني : واقع مراقبة التسيير .

تعتبر مراقبة التسيير نظاما داخليا للمؤسسة ، يطبق أثناء العمليات كما أنه فرع من فروع النظام الرقابي في المؤسسة ، غير أن مراقبة التسيير تمتاز بفعالية الأداء وذلك لمسايرتها لمراحل تحقيق أهداف المؤسسة و مراقبة التسيير شبه مثبت الحرارة في المؤسسة كونها تتدخل تلقائيا عند وجود الانحرافات من أجل تحليلها و الوقوف على أسبابها لتصحيحها في أقرب الآجال .

### المطلب الأول : أهداف و مهام مراقبة التسيير .

#### 1- أهداف مراقبة التسيير

من خلال التعريف الخاص بمراقبة التسيير يتبين لنا أنها وظيفة أساسية كونها تساهم و بشكل كبير مساعدة المسييرين على اتخاذ القرارات ، حيث تسعى إلى تحقيق مايلي :

أ- تحليل الانحرافات : و التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي و المعياري و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات ، و ذلك عن طريق الموازنات التقديرية .

ب- تحقيق الأهداف : أي تحقيق الأهداف عن طريق الموارد المتاحة ، و من أجل تحسين الفعالية يتطلب تطور ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب بالقدر الكافي ، إضافة إلى

ضرورة معرفة إيرادات و تكاليف المؤسسة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة و النشر الأردن ، 2000 ص 09 .

ج- الوقوف على نقاط الضعف : التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها و استنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها .

د- تحقيق الفعالية : يعتبر المبدأ الأساسي من الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة ، وذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ما خطط له و ما تم تحقيقه .

ه- تحقيق الملائمة : أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة و ذلك بتبني إستراتيجية مدروسة و تسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال و يمكن تلخيص الأهداف فيما يلي :<sup>2</sup>

الأهداف الرئيسية

- الأهداف الجزئية و التفصيلية

- التخطيط و التنظيم

- التنسيق و المراقبة

- المراجعة

---

<sup>(2)</sup> - أحمد حسن الطاهر ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

## 2- مهام مراقبة التسيير : و يمكن تلخيص هذه المهام كمايلي :

- تحسين الأداء و فعالية النشاط : و لكي يتحقق هذا التحسين و الفعالية لابد من قيام بالعمليات التالية :
  - التأكد من أن تكلفة النظام لا تفوق الفائدة المحصلة عليها منه .
  - وضع نظام للمعلومات و تقديرات عن طريق مخططات الموازنات التقديرية متابعة النتائج و تحليلها .
  - المعرفة و الدراية الدقيقة للإيرادات و التكاليف .
- التحكم في التطوير : من أجل مواكبة أو مسايرة التطور و التحكم فيه لابد من مراقبة التسيير أن يشارك في المهام التالية :
  - تحديد الموازنات التقديرية و محاولة التنسيق بينها و بين ما خطط له خصوصا على المدى القصير .
  - وضع تخطيط في إطار إستراتيجية محددة و ذلك على المدى المتوسط .
  - توفير أو إشعار المدير بكل الانحرافات و الفروقات الموجودة بين الموازنات و الأهداف المخطط لها .
  - إعلام المدير بالنتائج .
- الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج : إن الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج يرتبط بالتسيير الحسن لكل من الأفراد و الاستثمارات و استغلالها أحسن استغلال لذلك على مراقب التسيير المساهمة في بعض الدراسات من أجل تحقيق :
  - \*أكبر فعالية .
  - \* أحسن مردودية .
  - \* تحقيق أحسن فوائد.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- أحمد حسن الطاهر ، مرجع سابق ، ص 10 .

## المطلب الثاني : دوافع الاهتمام بمراقبة التسيير .

لقيت مراقبة التسيير اهتمام كبير من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد طويل و ذلك للأسباب التالية :

1- تعقد و تشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير و التحليلات لأحكام الرقابة على

العمليات

2- الضبط الداخلي و الفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري و احتمال

الأخطاء و الغش .

3- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المؤسسة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير

4- من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد

كثيرا على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم

عن وضعية المؤسسة ، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة للأدوات التي يعتمد عليها من

خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة و من ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من إبداء الرأي المهني

السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لأهدافها .

5- حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها و يقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد

النادرة و استعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة ، و يتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و

توجيهها ، بحيث تؤدي أفضل استعمال لها ، و تتعلق مهام التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط

الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة

التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية) ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر 2012 ص 28 .

- 6- ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة و مدى ملاءمتها و تتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط الموضوعة و يتم البحث عن أسباب الانحرافات و المسببين فيها و تصحيحها ، و بهذه الطريقة تم الرقابة على الانجاز و تقييمه .
- 7- تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة ، حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى جهودات ممكنة .
- 8- توفر المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار .
- 9- نظام مراقبة التسيير يسمح بتنظيم و تعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالانجازات و التأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية) ، مرجع سبق ذكره ، 29 .

## المطلب الثالث : مراحل مسار مراقبة التسيير .

**تعريف المسار :** هو مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية و متوازية بحيث يقوم باستخدام عدد من الموارد و الطاقات و كذلك لأجل خلق نتيجة أو مخرجات تكون قيمة بالنسبة لمن هو خارجي عن ذلك المسار ، و يحتوي على المراحل التالية :

### 1- البرمجة و التخطيط :

إن التخطيط هو الذي يسمح بالربط بطريقة منسجمة بين الاستراتيجيات و الاجراءات التوجيهات و الأهداف و السياسات و الموازنات و المخططات المختلفة أنواعها و تحدد فيه معايير الفعالية و النجاعة .

إن عملية مراقبة التسيير تبدأ بتحضير خطط عمل كفيلة ، حيث تبدأ بتحديد الأهداف الإستراتيجية و العملية للمنظمة ، فانطلاقا من مهام و احتياجات المؤسسة تحدد الأهداف المأمولة و الاستراتيجية التي تسهل تحقيق هذه الأهداف ، فالتخطيط عملية مستمرة تعتمد على التنسيق بين المخططات ، حيث يبدأ بالأهداف الطويلة ثم المتوسطة ، فالقصيرة بعدها يتم تحديد برنامج عمل مع مراعاة الإمكانيات المادية و البشرية للمؤسسة و تسمح البرمجة بدراسات كل التوليفات الممكنة ، و استخراج التوليفة المثلى ، ( إنتاج سلعة ، اليد العاملة ، مواد أولية ... ) .

### 2- مرحلة إعداد الموازنات :

بعد وضع إستراتيجية المؤسسة و انطلاقا من السياسات الموضوعة خاصة منها المتوسطة المدى ، تبدأ مرحلة إعداد الموازنات بتحديد الأهداف القصيرة الأجل التي ينتج عنها مخططات عمل ، فالهدف من هذه المرحلة هو التحديد و الربط و التعبير عن مخططات العمل في كل ميادين التسيير للمؤسسة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - (أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية )، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، 2012، ص 31 .

### 3- مرحلة التنفيذ :

تعتبر من أهم المراحل التي تمر بها مراقبة التسيير فالتنبؤ و التقدير شئ جيد و لكن الأهم هو التنفيذ ، هذا الأخير يتعلق بترجمة البرامج ترجمة عملية و توضع حيز التطبيق ، فكل المخططات تنجز بناء على احترام التواريخ و كفاءات الإيجاز ، هذا يتطلب عملا مشتركا و منسق من الجميع بهدف إنجاز برامج العمل في الآجال المحددة مع مراعاة المقاييس المتنبأة .

### 4- مرحلة المتابعة وقياس النتائج المحققة :

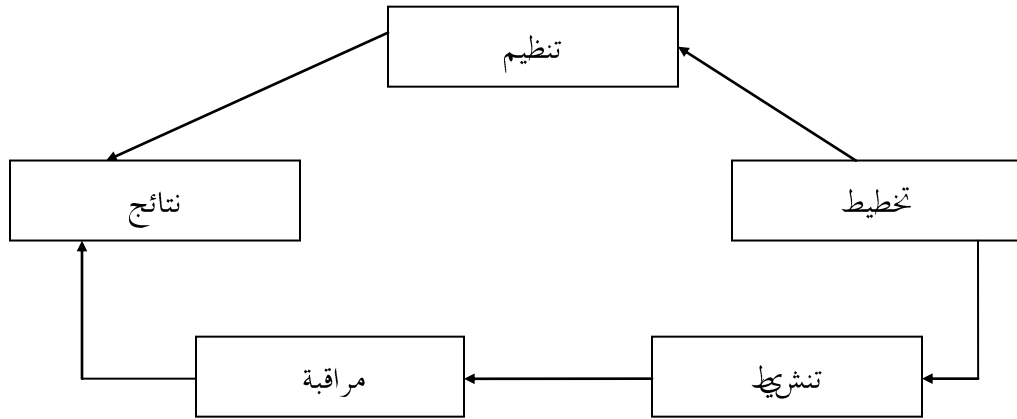
هذه المرحلة تهدف إلى تحقق من أن ما قدر قد تحقق فعلا ، و يتم تقييم الأداء بمقارنة الميزانية مع معطيات التنفيذ ، ويتم إثرائها ، و استخراج الفروقات ، و الانحرافات وتحديد الأسباب التي أدت إلى وجودها ، و تحليل هذه الانحرافات و من ثم اتخاذ التدابير التصحيحية و القرارات التعديلية .

و يمكن تلخيص المراحل من خلال الشكل التالي :<sup>1</sup>

---

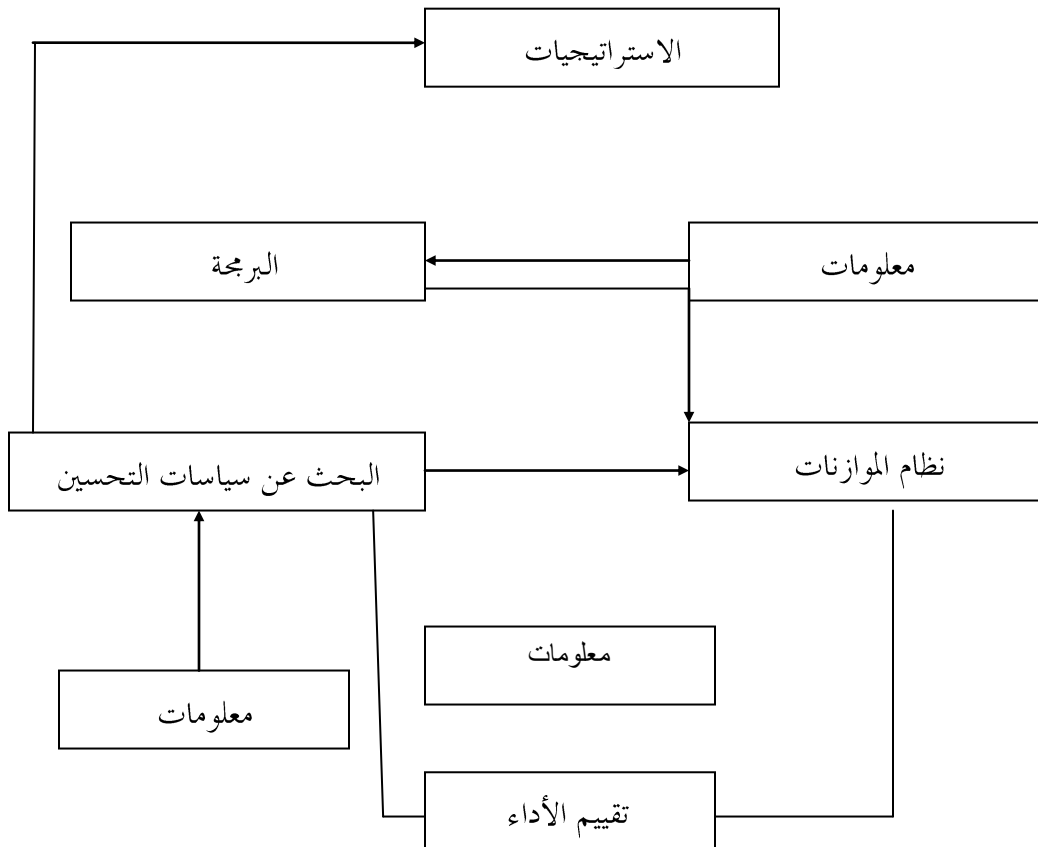
<sup>1</sup> - (أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية) مرجع سبق ذكره ص 32 .

الشكل رقم 01 : مراحل التسيير .



كذلك يمكن المسار في الشكل التالي :

الشكل رقم 02 : مسار مراقبة التسيير



المصدر : سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، كورة ماجستير ، ، جامعة

الجزائر ، ص 75 .

## المبحث الثالث : أدوات و أساليب مراقبة التسيير .

لقد تطور مفهوم مراقبة التسيير و أصبح يدعم و يقسم العمل و يحدد المسؤوليات كمرشد اقتصادي يكتسب أهمية بالغة و المؤسسة بدورها عليها أن تحدد مبيعاتها و تدير الوسائل الإنتاجية و تنظم نشاطها لمراقبة نتائج المحصل عليها و انفتاحها على اقتصاد السوق . و يجب عليها التكيف مع كل المستجدات و التحكم أكثر في التقنيات و المقاييس العلمية المعمول بها حتى يتسنى لها مسايرة الواقع ، و إن ابرز هذه التقنيات في المحاسبة التحليلية و الميزانية التقديرية و لوحة القيادة ... الخ التي تقيس نشاطها و تقدر النتائج بهدف مراقبتها .

### المطلب الأول : المحاسبة التحليلية .

تعتبر المحاسبة التحليلية أهم أداة في نظام مراقبة التسيير ، حيث أنها تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة و مصادر أخرى و تحللها من أجل الوصول إلى نتائج على ضوءها يستطيع مسيروا المؤسسة أن يتخذوا القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و المراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ ، و تعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسة أو على مستوى الإدارة ، و بما أن المؤسسة مهما كانت طبيعتها تسعى إلى دنية التكاليف إلى أقل مستوى ممكن و تخفيف أعظم الأرباح فإنها تقوم بدراسة هذه التكاليف و تحليلها من أجل فر من رقابة دائمة عليها ، حيث أن التكاليف تعتبر من أهم الأدوات التي تساعد السير على اتخاذ القرارات . و فر من الرقابة مستمرة و تستخدم المحاسبة التحليلية عدة طرق من بينها طريقة التكلفة المتغيرة و نموذج نقطة التعادل قيمة المردودية ، و فيما يلي سنحاول إبراز استعلامات كل من طريقة التكلفة المتغيرة و نموذج نقطة التعادل في مراقبة التسيير .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - أبو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2004 ص 7.

## 1- استعلامات طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير : تستخدم هذه الطريقة في :

أ- تحليل النتيجة : إن التكاليف المتغيرة هي أداة لتحليل الاستغلال و ليس لحساب النتيجة و لا يمكن إهمال أي نوع من التكاليف في المحاسبة أي لا يمكن استبعاد التكاليف الثابتة ، و يجب لاستعمال التكاليف الإجمالية لحساب النتائج ، إذن التكلفة الإنتاجية هي الوسيلة الوحيدة لتسيير ، لذا باستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة و عتبة المردودية .

ب- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير في المؤسسة ، حيث أن التكاليف المتغيرة لها علاقة بسياسة المؤسسة في المدى القصير و متابعة هذا التطور و مقارنته بالأرقام المثالية و محاولة التخفيض منها إلى أدنى حد ممكن أي أن هذه الطريقة تبين العلاقة بين حجم التكاليف .

ج- تستخدم التكاليف المتغيرة في تقييم المخزونات التي تواجه صعوبة في حسابها حيث تقييم المخزونات للتكلفة المتغيرة فقط و تحسب التكاليف الثابتة للدورة تسهيلا لتغطيتها عكس إدخالها في قيم المخزون و هذه الطريقة هي ضمان في حالة انخفاض أسعار هذه المخزونات .

د- يستعمل في اتخاذ القرارات المستقبلية خاصة فيما يخص أسعار البيع أو هامش الربح و ذلك بدراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في مدى القصير .

هـ- تستخدم هذه الطريقة بدراسة الشروط الاستغلالية لكل منتج على حدا و تحديد أحسنها و دراسة إمكانية التحسين إذ أمكن ذلك أو الاستغناء عن الإنتاج الأسوأ شروطا .

د- تسمح بحساب عتبة المردودية لكل منتج أو وظيفة في المؤسسة على حيث حساب عتبة المردودية لكل قسم أو منتج تكون أكثر إجمالية للمؤسسة .

ن- تساعد هذه الطريقة على حساب هامش الأمان و معدل أو مؤشرات الأمان للمؤسسة .

## 2- استعمالات نقطة التعادل في مراقبة التسيير .

تساعد نقطة التعادل أو عتبة المردودية في مراقبة التسيير ومن أهم استعمالاتها مايلي :

- أ- البحث على المستوى الأدنى للنشاط : و ذلك حتى يتمكن السير من متابعة نشاط المؤسسة و فقا للمخطط الموضوع على المدى القصير و ذلك في إطار المراقبة بحيث يقوم بإجراء مقارنة بين رقم الأعمال المحقق المستوى الأدنى الذي يحقق النتيجة المدومة أي النقطة التي تتمكن فيها من أن تغطي تكاليفها دون اللجوء إلى الأرباح إن مراقب التسيير يقوم بدراسة و تحليل نتائج المؤسسة و ذلك من خلال دراسة مختلف العوامل التي تتحكم فيها و العمل على مراقبتها و التصرف فيها و ذلك بحساب حدود عتبة المردودية .
- ب- التقديرات لمستوى النشاط : و ذلك لمعرفة التوقع بالنسبة للمبيعات من أجل تحقيق النتائج الموجودة .

\*البحث عن بديل لتغطية التكاليف عوض عن الأرباح .

\* معرفة مكانة المنتج الجديد في السوق .

\* تحديد هامش الأمان و استعماله في المراقبة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- بويغوثوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص08- 09 .

## المطلب الثاني : الموازنات التقديرية .

1/ لقد تعددت التعاريف حول الموازنات التقديرية نذكر منها :

- هي ترجمة رقمية مالية للخطة عن فترة زمنية مقبلة ، و بمعنى آخر هي قائمة للنتائج المتوقعة من الخطة معبر عنها بقيم مالية .

- هي عبارة عن قائمة تبنى الخطط و السياسات المستقبلية التي ترسمها الإدارة لتسير عليها فترة زمنية هي الموازنة .

- و يعرفها معهد التكلفة و المحاسبين الإداريين بالجلترا بأنها خطة كمينية و قيمية ليتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة ، و تبنى عادة الإدارة المخطط المنتظره تحقيقه أو النفقات المنتظره تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي تستعمل لتحقيق هذه معين .

## 2/ مبادئ إعادة الموازنات التقديرية :

1- مبدأ الشمولية : يتم ضم كل النشاطات التي تخضع للموازنة عبر كل مراكز المسؤولية في موازنة شاملة .

2- مبدأ الفترة التقديرية : نشير إلى أن الفترة الموازنة يجب أن تتناسق مع طبيعة المنشأ المعنية نظرا لعدم وجود قاعدة يجب تطبيقها و يدخل بذلك الخصوص التحديد الزمني لكل العمليات التفصيلية الخاصة بأنشطة المؤسسة.

3- مبدأ التوقع و التقدير : و يتطلب الأمر عادة المعرفة الجيدة للماضي و الحاضر الذي هو إمتداد

للمستقبل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- أ عمر وصفي عقيلي ، الإدارة المعاصرة ( التخطيط ، التنظيم ، الرقابة) عمان دار زهران للنشر و التوزيع 2007 ص 462.

4- مبدأ الرقابة و التصحيح : نقصد بعملية الرقابة قياس و متابعة الأداء الفعلي ، عقد تنفيذ الخطة مع التحقيق

من أن الأداء الفعلي مطابق لما جاء في الموازنة . أما التصحيح : فهو معالجة الانحراف ( المبكر ) الذي يمكن أن

يحدث بين الأداء الفعلي و ما تم تخطيطه و تقديره مسبقا .<sup>1</sup>

### 3/ أنواع الميزانيات التقديرية :

1- الميزانية التقديرية للمبيعات : إن نجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف على مدى الثقة في التنبؤ بالمبيعات

المستقبلية ، لذا فإن الميزانية التقديرية للمبيعات توضح لنا الكمية المقدرة بيعها خلال فترة معينة و يتم تحديد

هذه الكمية بعد دراسة جملة من العوامل أهمها المبيعات المتحققة خلال الفترات السابقة و تحديد الاتجاه العام

لهذه المبيعات .<sup>2</sup>

و تعد الموازنة التقديرية للمبيعات على أساس كميات سعر الي ع المتوقع لكل سلعة الإنتاج ، و موازنة

المبيعات تقسم على أساس شهري عن السنة و طبقا لمناطق البيع و المندوبين و كل قسم بالمشروع و كل

صنف يتعامل فيه المشروع و يعمل ملخص موازنة المبيعات لمقارنة تقديرات مبيعات السنة المقدرة مع المبيعات

للسنة السابقة .

2- الموازنة التقديرية للإنتاج و المخزون السلعي : بعد ما تحدد المبيعات المتوقعة يتطلب الأمر تحديد الكمية

المراد إنتاجها من كل منتج ، و إذ كانت الكميات المنتجة هي الكميات المباعة فليس هناك اختلاف في

الكميات بين موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج .<sup>3</sup>

---

<sup>(1)</sup> - أ. عمر و صفي عقيلي ، مرجع سبق ذكره ، ص463

<sup>(2)</sup> - أ. د . خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية 12 - 2010 ، ص 220 .

<sup>(3)</sup> - أ. د . عبد الفتاح محمد الصحف و آخرون بالرقابة و المراجعة الداخلية، شارع سويتير ، الازرطية الإسكندرية 2006 ، ص 49 .

إن الميزانية التقديرية للإنتاج لا تهدف إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج ، وإنما تهدف إلى تخطيط الكميات المنتجة و الطاقات الإنتاجية المتاحة . و الاحتياجات من المواد الأولية ، و أوقات شرائها ، و كذلك الاحتياجات من اليد العاملة ، بشكل منسق مع التقديرات الواردة في الميزانية التقديرية للمبيعات .

إن الكمية المقدرة إنتاجها يتم تحديدها عن طريق حاصل جمع الكمية المقدرة بيعها خلال فترة الميزانية مضاف لها مواد إلا مخزونات آخر مدة مطروحا منها مخزون أول الفترة ، بعد أن يتم تحديد الكميات الواجب إنتاجها و التي هي اللازمة للإنتاج و اليد العاملة و الخدمات الأخرى الضرورية للقيام بعمليات صنع المنتج .<sup>1</sup>

### 3- الميزانية التقديرية للمشتريات :

إن الميزانية التقديرية للمشتريات توضح لنا الكمية الواجب شرائها عن كل مادة و الفترة التي يجب أن تتم بها الشراء و الكلفة التقديرية لهذه المشتريات .

يتم إعداد تقديرات الكميات الواجب شرائها استنادا إلى الكمية المقدرة و اللازمة لمواجهة متطلبات الإنتاج ، حيث يضاف لها كمية المخزونات الواجب الاحتفاظ بها آخر فترة الميزانية و يطرح منها كمية المخزونات الموجودة في أول فترة الميزانية .

### 4- الميزانية التقديرية للأجور : تقدر الاحتياجات الضرورية لحاجات عنصر العمل لإنتاج السلع المقدرة في

ميزانية الإنتاج ، أي تعدد الحاجات للعمل طبقا لحجم الإنتاج التقديري ، و الأجور في الميزانية التقديرية ،

الأجور هي الأجر المباشر الذي يرتبط بالعملية الصناعية بصورة مباشرة ، و تظهر موازنة الأجور :

- عدد العاملين اللازمين .

- نوعية العامل من حيث الخبرة .<sup>2</sup>

---

<sup>(1)</sup> - د. خالص صافي ، تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2006 ص 43 .

<sup>(2)</sup> - د. خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق مرجع سابق ، ص 223 ، 224 .

- ساعات العمل .

- قيمة العمل من الأجر .

- تكلفة الأجور المباشرة للإنتاج .

و تقدر عدد ساعات العمل المباشر عن طريق دراسة ساعات العمل اللازمة لصنع الوحدة المنتجة ، و يقدر متوسط معدل الأجور للساعة عن طريق ضرب عدد الساعات للعمل المباشر  $\times$  معدل الأجر = تكلفة العمل للوحدة . 1

**5- الميزانية التقديرية للمصاريف الإدارية و التسويقية :** يتم تحديد ووضع تقديرات هذه المصاريف من قبل الإدارة العليا للمؤسسة ، و أن جميع هذه المصاريف تعتبر مصاريف ثابتة لذلك فإن عملية وضع تقديراتها تعتبر سهلة أو بسيطة نسبياً ، و تستعمل في الغالب الطريقة التاريخية في هذا المجال ، أي تقوم المؤسسة بوضع تقديراتها على أساس دراسة ما تم تحقيقه من نفقات و مصاريف خلال السنوات السابقة ، و تعدل هذه النتائج و ذلك بإدخال التغيرات المتوقعة حصولها خلال فترة الميزانية .

**6- الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية :** تعد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية ، و ذلك لغرض معرفة مقدار ما سيرد إلى المؤسسة عن مبالغ نقدية و مقدار ما ستدفعه في فترة معينة .

من هذا يتضح أن إعداد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ الإجراءات اللازمة

للحصول على الأموال التي تحتاجها و في الأوقات المناسبة و بأحسن الشروط الخاصة فيما يتعلق بالافتراض ، و بأقل الكلف الممكنة ، أخرى يساعد الإدارة على استغلال السيولة النقدية في حالة تحقيق فائض نقدي و

التفكير في كيفية استثماره و عدم تركه مجمد .<sup>2</sup>

<sup>(1)</sup> - أ.د عبد الفتاح محمد الصحن ، مرجع سابق ، ص 59-60

<sup>(2)</sup> - أ خالص صافي ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق مرجع سابق ص 235-241 .

#### 4/ أهمية الميزانية التقديرية :

إن أهمية الميزانيات التقديرية في تسيير المؤسسة تظهر لنا بشكل واضح عبر الفوائد و المزايا التي تحققها و التي هي

- 1- وضع خطط واضحة و تحديد الأهداف و رسم السياسات و البرامج .
- 2- إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بالتفكير بوضع الخطط المناسبة للقيام بدوره و تنفيذ المهام الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب لبلوغ أهداف المؤسسة .
- 3- المساهمة من طرف كافة المستويات في العملية التخطيطية .
- 4- تحديد مسؤولية كل قسم و كل فرد و دوره في تنفيذ الخطط المرسومة .
- 5- ترجمة جميع الأهداف ( أهداف المؤسسة و الأقسام ) على أهداف رقمية ترتبط بجدولة زمنية محددة .
- 6- حث جميع المستويات و الأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني في المواد الاقتصادية المتاحة .
- 7- تحديد نقاط الاختلاف و أسبابها و المسؤولين عن حدوثها و وضع الحلول اللازمة لتجاوزها .
- 8- متابعة التنفيذ و معرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة و تقييم الخطة بشكل إجمالي .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- رشاد العصار و آخرون ، الإدارة و التحليل المالي، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى 2001 ، ص 154 .

## المطلب الثالث : لوحة القيادة .

**1/ تعريف لوحة القيادة :** تعرف بأنها عبارة عن مجموعة من المؤشرات أو المعلومات المفتاحية لتسيير و التي

تساعد على اتخاذ قرارات سليمة ، و ذلك قصد تحسينها .

- تعريف Norbert Guedj : لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح

بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها ، و التي تكشف الاختلافات الحاصلة و التي تسمح كذلك باتخاذ

القرارات التوجيهية في التسيير ، و هذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة .<sup>1</sup>

### 2/ خصائص لوحة القيادة : و تتمثل في :

1- تعتبر الخاصية الآتية أهم ما يسير لوحة القيادة عن الأدوات الأخرى للمراقبة و تتمثل في الفترة القصيرة

التي تعد فيها لوحة القيادة تسمح باتخاذ القرارات الضرورية في أقرب أجل تحقيق الأهداف المسطرة .

2- تعتبر لوحة القيادة أداة للوصول للأهداف المسطرة ليس هدف في حد ذاتها ، فهي تعتمد على المؤشرات

الأساسية لقياس الأدوات .

3- يجب أن تتلاءم لوحة القيادة مع تنظيم المؤسسة خاصة تقسيم المسؤوليات ، إذ لا بد أن يكون لكل مسئول

لوحة قيادة.<sup>2</sup>

**3/ مراحل إعداد لوحة القيادة :** إن إعداد لوحات القيادة يمر بعدة مراحل أساسية من بينها :

المرحلة الأولى : هي تبني أو وضع هيكل تنظيمي للمؤسسة ، بحيث يتوافق مع الإمكانيات المتاحة و المهام و

الواجبات التي يفترض القيام بها للوصول إلى تحقيق أهدافها .<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup>-N GUEDJ, **le Contrôle de gestion** , ed , d'organisation, 1995, p 285 .

<sup>2</sup>- معراج هواري ، مرجع سابق ، ص78 .

<sup>3</sup>- د. خالص صافي صالح ، تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ص 275 .

المرحلة الثانية : البحث عن معايير وتحديد الأسس التي لها أثر و انعكاس على نتائج أعمال المؤسسة ككل ،

كذلك اختيار المؤشر التي يمكن اعتمادها لتقييم نتائج الأعمال .<sup>1</sup>

المرحلة الثالثة : تتعلق بجمع المعلومات الضرورية و اللازمة لوضع لوحة القيادة ، فبعد جمع هذه المعلومات

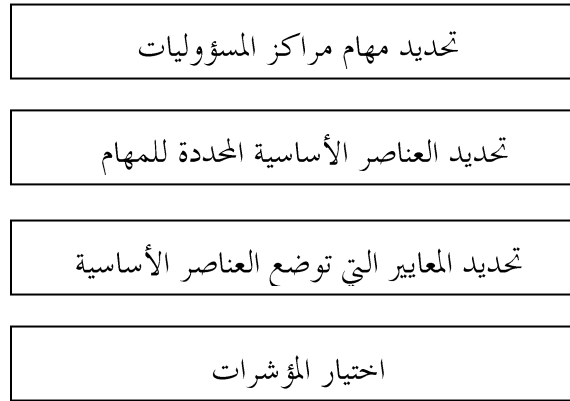
يتسنى لإدارة المؤسسة تركيب أو تكوين لوحة القيادة .

المرحلة الرابعة : إن المؤشرات التي تحتويها لوحة القيادة متعددة ، لذلك يمكن تجميعها في مجاميع ، كل

مجموعة ترتبط بجزء من النشاط التي تمارسه المؤسسة .

و الشكل التالي يوضح ذلك :<sup>2</sup>

الشكل رقم 03 : مراحل إعداد لوحة القيادة .



المصدر : GERVAIS, M 1997 , p598

<sup>1</sup>- LORINO P, MOTTIS N , **Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise**, DUNOD 2004,

p89.

<sup>2</sup>- خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ص 276 .

#### 4/ مبادئ لوحة القيادة : و تتمثل فيمايلي :

- أنها تعد لفترات قصيرة حتى تسمح باتخاذ القرارات الضرورية في أقرب وقت من أجل تحقيق الأهداف المسطرة .
- أنها تعتمد على المؤشرات الأساسية لقياس الأداءات ، فلوحة القيادة ليس هدفها في حد ذاتها ، وإنما هي أداة للوصول إلى الأهداف لذا لا بد من اختيار المؤشرات الضرورية و المعبرة فقط .
- أنها تتلائم مع تنظيم المؤسسة و خاصة تقسيم المسؤوليات ، حيث يستوجب أن يكون لكل مسئول لوحة قيادة واحدة ، فلوحة القيادة لا بد أن تكون متلائمة مع المستوى السلمي للسلطة ومع وظيفة و أهداف كل مسئول .

#### 5/ أدوات لوحة القيادة : و تشمل مايلي :

- 5-1 النسب : و هي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين ، فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي و القيادي لا بد أن تعبر عن حقيقة و تكون بسيطة و سهلة الاستيعاب .
- 5-2 التمثيل البياني : وهو عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول و هي أداة أكثر سهولة للاستيعاب .
- 5-3 الجدول : وهو عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة و صفوف) .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- N.GUDJ, **le Contrôle de gestion , ed d'organisation**. 1995,p285 .

## خلاصة :

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات و إجراءات القصد منها التحكم في التسيير ، و التأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المستخلصة من إستراتيجية المؤسسة ، و ذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين الموارد المالية و البشرية و الأهداف المسطرة و ذلك لضمان الملائمة و كذا التمكن من بلوغ الأهداف المسطرة لتحقيق الفعالية . و لترجمة هذا الأداء الفعال في واقع المؤسسة ، لابد من تطبيق الأدوات الفعالة لمراقبة التسيير الأكثر إماما بجوانب المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة .

الفصل الثاني : الأبعاد

الاقتصادية لممارسة مراقبة

التسيير في المؤسسة .

تمهيد :

تعتبر المؤسسات الاقتصادية بمثابة النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع ، كما أنها تعبر عن علاقات اجتماعية ، لأن العملية الإنتاجية تتضمن مجموعة من العناصر البشرية متعاملة فيما بينها من جهة و العناصر المادية من و عناصر أخرى معنوية من جهة ثانية كما يشمل تعاملها مع البيئة ، ولقد اتخذت المؤسسات الاقتصادية عبر التاريخ أشكالاً مختلفة ، و بالأخص في القرن العشرين ، حيث تطورت بصفة كبيرة و تجاوزت الدورين الاقتصادي و الاجتماعي لتقتحم الدور السياسي ، و من هذا المنطلق سنتطرق إلى تجسيد هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثاني : تصنيف المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثالث : عوامل تنظيم و أهداف المؤسسة الاقتصادية .

## المبحث الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية .

تعتبر المؤسسة الاقتصادية كأداة في إحداث التنمية و تقدم أي اقتصاد كان فهي قبل كل شيء خلية إنتاج يتم بينها تجميع بعض العناصر الاقتصادية .

المطلب الأول : تعريف المؤسسة الاقتصادية و خصائصها .

### 1 - تعريف المؤسسة الاقتصادية :

المؤسسة هي مجموعة أشخاص مهيكليين على شكل هرمي ، بهدف إنتاج السلع و الخدمات القابلة للمتاجرة بهدف تحقيق أقصى ربح .

- يعرف M. TRUCHY المؤسسة على أنها " الوحدة التي تجمع فيها و تنسق العناصر البشرية و المادية للنشاط الاقتصادي .

- هي منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال و قدرات من أجل إنتاج سلعة ما ، و التي يمكن أن تباع بسعر أعلى من سعر تكلفتها <sup>1</sup> .

- أما بالنسبة لماركس : فالمؤسسة الاقتصادية تكون متمثلة في عدد كبير من العمال يعملون في نفس الوقت تحت إدارة نفس رأس المال و في نفس المكان من أجل إنتاج نفس السلع .

نلاحظ من خلال هذه التعاريف أن المؤسسة هي وحدة إنتاجية و هذا غير كامل لأن المؤسسة قد تكون من عدة و وحدات و قد تتوزع هذه الأخيرة في أمكنة مختلفة .

كذلك تعرف المؤسسة على أنها المؤسسة التي تنسق بين عوامل الإنتاج ( رأس المال ، العمل... الخ ) بغية إنتاج سلع أو خدمات موجهة للسوق و منه الوصول إلى تلبية احتياجات الطلب <sup>2</sup> .

---

<sup>(1)</sup> - د . غول فرحات ، الوجيز في اقتصاد المؤسسة ، دار الخلدونية ، الطبعة الأولى ، 2008 ص 8 .

<sup>(2)</sup> - سعيد أوكيل ، وظائف و نشاطات المؤسسة الصناعية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 02

## 2) - خصائص المؤسسة الاقتصادية :

يمكن تلخيص أهم الخصائص فيما يلي :

1 - للمؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث الحقوق و الصلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤولياتها ، إذا فالمؤسسة الاقتصادية شخص معنوي له حقوق و واجبات مثل الشخص الطبيعي .

2- القدرة على الإنتاج و أداء الوظيفة التي أسست من أجلها .

3 - أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء الشيء الذي يستلزم :

- حد أدنى من الأموال الخاصة .

- ظروف سياسية مواتية .

- قدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدث في المحيط .

4- التحديد الواضح للأهداف و البرامج و أساليب العمل فيجب على المؤسسة أن تضع أهدافها و تسعى إلى

تحقيقها ، قد تكون أهداف تحقق بكمية و نوعية الإنتاج أو بتحقيق رقم أعمال معين ، أو بزيادة حاجتها

السوقية

5- يجب على المؤسسة أن تكون مواتية للبيئة التي توجد فيها .

6- تحقيق استقلالية اقتصادية .

7- تلبية حاجيات المستهلكين و رغباتهم المتعددة و المتجددة .

8- التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - سعيد أوكيل ، مرجع سابق ، ص02.

## المطلب الثاني : وظائف المؤسسة الاقتصادية .

للمؤسسة عدة وظائف تمكنها من أداء دورها الاقتصادي و الاجتماعي كما يراها فايول ، و المتمثلة في :

**الوظيفة الإدارية :** المحتوية على مختلف المهام الإدارية اللازمة لتحقيق الهدف المنشود من طرف المؤسسة من تنظيم و تحكم و مراقبة .

**الوظيفة المالية :** الجامعة لأوجه الاستخدام المالي لرأس المال و الحسابات المالية .<sup>1</sup>

**الوظيفة المحاسبية :** المنطوية على مجموعة العمليات المحاسبية التي تترجم نشاط المؤسسة إلى أرقام مقومة بعملية البلد .

**الوظيفة التقنية :** المسؤولة عن نشاط التحويل و التحسين بما يتماشى مع أذواق الزبائن و رفع المردودية و خفض التكاليف .

**الوظيفة التسويقية :** المعنية بشؤون السوق و ما يتبعه ، و بفضلها تتمكن المؤسسة من تكييف منتجاتها حسب رغبات الزبائن ، و تحتوي هذه الوظيفة على وظيفتين أساسيتين ، ( وظيفة الشراء ، وظيفة البيع ) .

**الوظيفة الأمنية :** وهي كل نشاط موجه نحو ضمان أمن العمال و حفظ المنتجات و سلامة و سائل الإنتاج .

**الوظيفة الاجتماعية :** و تعني بتنمية قدرات و مهارات و مواهب العاملين أي الاستخدام الأمثل للموارد البشرية على جميع المستويات بغية تحقيق أهدافها .

**وظيفة الإنتاج :** تهتم بتحديد أساليب الإنتاج و تقنياته بهدف صنع المنتوجات و توجيهها للبيع .<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة ، 2009 ص 49-50 .

<sup>2</sup> - د . غول فرحات ، مرجع سابق ، ص 26 .

## المطلب الثالث : أهداف المؤسسة الاقتصادية .

منذ الاستقلال إلى الآن و عبر مخططات التنمية الوطنية تهدف السياسة الوطنية للإنتاج على المدى المتوسط و المدى الطويل :

- 1 - الاستقلال الاقتصادي
- 2 - إنتاج سلع معتدلة الثمن
- 3 - تلبية حاجات المستهلكين المحليين
- 4 - رفع مستوى المعيشة للأفراد المجتمع
- 5 - تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستثمر أو تحقيق معدل من الربح
- 6- امتصاص الفائض في العمالة ( الهدف هو التشغيل الكامل )
- 7 - التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني
- 8 - تقليل الصادرات من المواد الأولية و تشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية .
- 9 - الحد من الواردات و خاصة السلع الكمالية .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - عمر صخري ، مرجع سابق ، ص 31 .

## المبحث الثاني : تصنيف المؤسسة الاقتصادية .

هناك عدة أشكال يمكن أن تأخذها المؤسسات الاقتصادية ، ومن المفيد التمييز بينها بدلالة بعض المعايير ، حتى يتضح لنا تنوع المؤسسات من جهة و إظهار متطلبات التسيير المختلفة حسب أنماط المؤسسات ، ومن المعايير الأكثر استعمالا في تصنيف المؤسسات الاقتصادية ، مايلي :

### المطلب الأول : تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني .

يتم تصنيف المؤسسات طبقا لهذا المعيار إلى صنفين رئيسيين :

**1) - المؤسسات الخاصة :** وهي بدورها تنقسم إلى نوعين أساسيين هما : مؤسسات فردية ومؤسسات شخص معنوي .

**1-1 المؤسسات الفردية :** وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد ، ولهذا النوع من المؤسسات عدة مزايا منها :

- صاحب المؤسسة هو المسئول الأول و الأخير عن نتائج أعمال المؤسسة و هذا دافعا على العمل بكفاءة وجد و نشاط لتحقيق أكبر ربح ممكن .
- السهولة في التنظيم أو الإنشاء .
- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة و تنظيم و تسيير المؤسسة مما يسهل عليه العمل و اتخاذ القرار ، كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود الشركاء و لها أيضا عدة عيوب نذكر منها :

- قلة رأس المال و هذا مادام صاحب المؤسسة لوحده يمددها لرأس المال و صعوبة الحصول على القروض من المؤسسات المالية .

- حصر وجهة النظر و ضعف الخبرة لدى المالك الواحد ، مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية و ادارية .

- مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة ، فهو مسؤول عن كافة ديونها .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 26 .

**1-2 مؤسسات الشخص المعنوي :** في هذا النوع من المؤسسات التي تنفرع إلى عدة أقسام يتوزع فيها التنظيم و رأس المال على أكثر من شخص ظهرت بدور بعضهما منذ اليابانيين " قانون حمورابي " و لدى العرب أيضا " شركات الأشخاص " مرورا باليونانيين و الرومان و مع تطور النشاط الاقتصادي الرأسمالي و اتساع الاكتشافات الجغرافية بعد القرن 15 ، اكتمل ظهور البعض الآخر و يمكن تقسيم هذه الشركات إلى ثلاث أقسام :

**1- شركات الأشخاص :** تتكون هذه الشركات حسب القانون الجزائري .

**2- شركات التضامن :** تعد هذه الشركة من أهم شركات الأشخاص إذ يقدم فيها الشركاء حصصا قد تختلف أو تساوي من شريك إلى آخر في القيمة أو طبيعة الحصة ، حيث تأخذ هذه الأخيرة شكلا نقديا أو عينيا أو حصة عمل ، في حين أن التزامهم بواجبات المؤسسة نحو المتعاملين معها .

**3- شركة التوصية البسيطة :** وهي شركة تتكون من طرفين ، شركاء متضامنين وهم مسئولين عن ديون الشركة مسؤولية شخصية بمقدار ما يملكونه بالإضافة إلى حصصهم في رأس المال و شركاء موصين ، تتحدد مسؤوليتهم بقدر حصصهم.1

**4- شركة ذات مسؤولية محدودة :** تعتبر هذه المؤسسة أقل قدما بالنسبة لأنواع الأخرى ، حيث لم تظهر سوى في نهاية القرن 19 أي 1892 في قانون ألمانيا التجاري ثم أدخلت في القانون الفرنسي سنة 1925 وقد اختلفت في تحديد مكان هذا النوع من الشركات ، فمنهم من يضعها ضمن شركات الأشخاص و منهم من يضعها ضمن شركات الأموال نظرا للتشابه الذي يوجد بينهما ، و حسب القانون التجاري الجزائري فإن هذه الشركة تؤسس بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص فهذا يميز إذن بمحدودية مسؤولية الشريك بقدر الحصص التي يقدمها و التي تكون متساوية و غير قابلة للتداول .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عمر صخري ، مرجع سابق ، ص 27 .

5- شركات رؤوس الأموال :تضم فئة شركات رؤوس الأموال نوعين من الشركات وهي:

**\* شركات الأسهم :**

شركة تتكون من مجموعة من الأشخاص الذين يقدمون حصصا في رأسمالها على شكل أسهم و تكون قيمهم متساوية و قابلة للتداول و يسير بها المساهمون عند التأمين أو بواسطة الاكتتاب العام ، و المساهم لا يتحمل الخسارة إلا بمقدار حصته أي تكون مسؤولية محدودة بمقدار هذه الأسهم ، كما يتقاضى أرباحا مقابلها تتغير حسب تغير النتائج المحققة و تكمن أهمية هذه الشركة في سهولة تكوين رأسمالها و في إمكانية تجنيد رؤوس أموال معتبرة بعد الاتفاق بين المساهمين الذين يوفرون جزءا معينا منها .

**\* شركات التوصية بالأسهم :**

حيث تتخذ فيها حصص الموصين طبيعة الأسهم وهي قابلة للتداول و في هذه الشركة لا يمكن للشريك الموصي أن يقوم بإدارة الشركة كما لا يظهر اسمه فيها .

2 ) - المؤسسات العمومية : هذا النوع من المؤسسات يتضاعف في الدول الرأسمالية خاصة أوروبا بعدة أسباب و هي تعتبر عن مؤسسات رأسمالها تابع للقطاع العام أي الدولة و يكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص و يجب التمييز بين نموذجين من هذه المؤسسات :

أ- **مؤسسات وطنية** تأخذ أحجاما معتبرة وهي تخضع للسلطة المركزية .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الطبعة الأولى ، الجزائر 1998 ص 56 - 57 .

ب- **مؤسسات تابعة للجماعات المحلية** : و تتكون هذه المؤسسات في البلدية ، الولاية ، أو تجمع بين البلديات أو الولايات أو بينهما معا ، وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ، و يشرف عليها منشئها عن طريق إدارتها و تجند عادة في مجال النقل و البناء أو الخدمات العامة .

ج - **مؤسسات مختلطة** : لقد ظهرت هذه المؤسسات أول مرة في ألمانيا في القرن 19 و اشترت فيما بعد لتقم أوروبا و بعض الدول الأخرى و من الأسباب الأساسية لهذه المؤسسات هي محاولة مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية و التحكم فيها من طرف الدولة ، حيث تتكون هذه المؤسسات من طرفين ، الأول: وهو الدولة و المتمثل في الوزارات أو مؤسسة عمومية ، و الثانية تتمثل في المؤسسات الخاصة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 57 .

## المطلب الثاني : تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم .

من أهم المعايير المعتمد عليها في تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب هذا المعيار عدد العمال l'effectif و هنا تختلف تقسيمات المختصين للمؤسسات .

التصنيف على أساس التشريع الجزائري سنة 2001 قانون يتضمن المؤسسة الصغيرة و المتوسطة و الكبيرة:

أ- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و المؤسسات الكبيرة : لقد أخذ تصنيف المؤسسات الاقتصادية إلى متوسطة و صغيرة من جهة و مؤسسات كبيرة من جهة أخرى اتساعا في الاستعمال في مختلف المجتمعات و هو تصنيف مقيد في عدة مجالات و سوف نحاول عرض أهم عناصر هذا التصنيف و خصائصه و فوائده .

ب- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة : هذا النوع من المؤسسات موجود في معظم الدول و في مختلف الفروع فهي بسيطة تستعمل طرق تسيير غير معقدة حيث عرفت هذه المؤسسة عدد العمال المستخدمين فيها و قد أعطي لها أكثر تحديد فنجد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تجمع أقل من 500 عامل فيها و تتوزع إلى :

• من 0 إلى 9 عمال : مؤسسات مصغرة .

• من 10 إلى 49 عامل : المؤسسات صغيرة

• من 50 إلى 249 عامل : المؤسسات متوسطة .<sup>1</sup>

ج- المؤسسات الكبيرة : وهي ذات استعمال يد عاملة من 500 عامل و لها دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي لما تقدمه سواء على المستوى الوطني الداخلي أو على مستوى السوق الدولية في شكل فروع لها كشركات متعددة الجنسيات .<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>- ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 58 .

<sup>2</sup>- د. غول فرحات ، الوجيز في اقتصاد المؤسسة ، دار الخلدونية ، الطبعة الأولى 2008 ص 17 - 18 .

## المطلب الثالث : تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي .

يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية معينة ، أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه ، وعليه نميز هذه الأنواع :

### 1- المؤسسات الصناعية : و تنقسم هذه المؤسسات بدورها تبعا للتقسيم في القطاع الصناعي إلى :

أ - مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية : كمؤسسات الحديد و الصلب ، مؤسسات الهيدرو كربونات ... الخ ، وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجها لرؤوس أموال كبيرة ، كما تتطلب توفير مهارات و كفاءات عالية لتشغيلها .

### ب - مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة : كمؤسسات الغزل و النسيج ، مؤسسات الجلود ... الخ .

2- المؤسسات الفلاحية : وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها ، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاثة أنواع من الإنتاج وهو الإنتاج النباتي و الإنتاج الحيواني و الإنتاج السمكي .

3- المؤسسات التجارية : وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة و مؤسسات مثل : مؤسسات الأروقة الجزائرية ، مؤسسات أسواق الفلاح .

4- المؤسسات المالية : وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ، ومؤسسات التأمين و مؤسسات الضمان الاجتماعي .

5- مؤسسات الخدمات : وهي التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل ، مؤسسات البريد و المواصلات ، المؤسسات الجامعية ، مؤسسات الأبحاث العلمية ... الخ .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة السادسة 2008 ، ص 30

المبحث الثالث : عوامل تنظيم مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .

المطلب الأول : تنظيم المؤسسات الاقتصادية .

**1/ تعريف التنظيم :** كلمة organization مشتقة من أصل لاتيني وتعني أداة يتم بواسطتها إنجاز العمل و تستعمل هذه الكلمة في الأدب الإداري المشور للدلالة على معنيين هما : الأول : أن التنظيم اسم معنوي ، مثل مكتبة أو مركز معلومات ، أو وزارة ، أو جهاز حكومي أو شركة إلخ.

و الثاني : أن التنظيم هو عملية تصميم الهيكل التنظيم ، و بهذا فإن الهيكل التنظيمي هو حصيلة عملية التنظيم و إنتاجها ، و هو الآلية الرسمية التي من خلالها إدارة التنظيم بنجاح .<sup>1</sup>

التنظيم : هو طرق ترابط مجموعة من الأفراد لتحقيق أهداف معينة ، أو هو الآلية التي ترابط بها مجموعة كبيرة من الأفراد أكبر من أن تقوم فيما بينها علاقات وجهها لوجه مباشرة ، وتشغيل معاني أعمال معقدة في التحديد المنظم و الوعي لأهدافها المشتركة و في تحقيق تلك الأهداف .<sup>2</sup>

**2/ عناصر التنظيم :** و يوجد عنصران أساسيان يظهران في التنظيم و هما المركزية و اللامركزية في القرارات . إن درجة تمركز القرارات تستند إلى بنية المنظمة و إلى الاختيارات المأخوذة في مجال مشاركة العمال الممثلين .

**أ - مركزية القرارات :** تتمثل في تكييف القرارات في الخطة التدريجية و هذا له مزايا و سلبيات .<sup>3</sup>

---

<sup>(1)</sup> - د. رجحي مصطفى عليا ، أسس الإدارة المعاصرة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان- الأردن - الطبعة الأولى 2007 ص 93 .

<sup>(2)</sup> - د . مصطفى محمود أبو بكر المدير المعاصر و إدارة الأعمال في بيئة العولمة المعاصرة الدار الجامعية الإسكندرية ، طبعة 2003 ، 2002 ، ص 290 .

<sup>(3)</sup> - د. عبد الرزاق بن حبيب اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة 2002 ، ص 92 - 93 .

المزايا : تكمن في ضمان انسجام القرارات ، بساطة ووضوح التنظيم التدريجي . إن هذه الوضعية تكون ملائمة للمؤسسات الحجم .

السلبيات : نراها في المؤسسات كبيرة الحجم و هي :

- تباطئ في الاستجابة .
  - إشباع المركز الوحيد .
  - البعد بين المقرر و المنقذ .
  - السير البطيء للإعلام .
- هذا يؤدي إلى انخفاض في دوافع المنفذين .

**ب- اللامركزية** : القرارات مبنية على الفرضية بأن القرارات تكون فعالة عندما تأخذ على مستوى قريب جدا من المنفذين .

مزاياها : تكمن في :

- تقليص حاجيات تسيير الإعلام و هذا يؤدي إلى أخذ القرارات بسرعة و سهولة .
- معرفة كاملة للمعطيات المتعلقة بالمشكل .
- دوافع عدة للمنفذين .

السلبيات : ضرورة تحديد الأهداف و مراقبة النتائج لضمان و حدة المؤسسة و التنسيق بين القرارات  
المأخوذة

- تستلزم تكوين مستمر للعمال الذين يفوض إليهم بعض من المسؤوليات و هذا بدوره يؤدي إلى زيادة تكاليف المؤسسة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - د. عبد الرزاق بن حبيب ، مرجع سابق ، ص 93 .

أخيرا نرى أن التنسيق العالي يقلص من اللامركزية و التنويع يؤدي إلى ارتفاع اللامركزية .

### 3/ فوائد التنظيم : يقدم التنظيم للمؤسسة فوائد كثيرة أهمها :

1- يجعل التنظيم كل موظف في المنظمة يعرف الأنشطة التي يجب أن يقوم بها و يعرف كذلك موقعه و مكانه في التنظيم العام .

2- يحدد التنظيم علاقات العمل داخل المؤسسة و من خلاله يعرف كل موظف علاقاته برؤسائه و مرؤوسيه و زملائه في العمل .

3- يوحد التنظيم الجهود العاملة ، و يجعل العلاقات سليمة بين العاملين .

4- التنظيم الجيد يعطي كل موظف السلطة الضرورية للقيام بعمله .

5- يحقق التنظيم الجيد أفضل استخدام الطاقات البشرية و الإمكانيات المادية المتوفرة .

6- يساهم التنظيم في زيادة خبرات و مهارات العمال .

7- يساعد التنظيم في تيسير واجبات الإدارة و المدراء و يسهل عملية الإشراف و الرقابة .

### 4/ الهيكل التنظيمي : يعرف الهيكل التنظيمي بأنه البناء أو الإطار الذي يحدد الإدارات و الأجزاء الداخلية

للمؤسسة اللازمة لتحقيق الأهداف ، و أيضا خطوط السلطة و مواقع اتخاذ القرار و مواقع تنفيذ القرارات

الإدارية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- ربحي مصطفى عليان ، مرجع سابق ، ص109 .

و لا بد أن يتصف الهيكل التنظيمي بالبساطة و الوضوح و الفاعلية و العملية و المرونة و الاستقرار حتى تتمكن من البقاء و الاستمرار و النمو و المنافسة .

## 5/ العوامل المؤثرة في اختيار الهيكل التنظيمي المناسب : ليس هناك هيكل تنظيمي جاهزة يمكن تطبيقه في

أي مؤسسة . لذا تقوم كل مؤسسة على حدة بتصميم هيكلها التنظيمي و تطويره ، و العوامل التي تؤثر على اختيار الهيكل التنظيمي المناسب ، أهمها مايلي :

1- حجم المؤسسة .

2- عمر المؤسسة .

3- درجة التخصص .

4- طبيعة عمل المؤسسة .

5- العنصر البشري .

6- تكنولوجيا المعلومات .

7- بيئة المؤسسة .

## 6/- مراحل إعداد الهيكل التنظيمي :

1- تحديد الأهداف الرئيسية و الفرعية للمؤسسة التي ستتوجه كافة لتحقيقها .

2- تحديد الأنشطة اللازمة للوصول إلى الأهداف بدقة ووضوح .

3- تقسيم الأنشطة إلى نشاطات رئيسية و فرعية ، و تجميعها في وحدات تنظيمية ( إدارات ، أقسام ،

شعب) بما يتناسب مع الإمكانيات ، و الموارد المتاحة و الظروف السائدة .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - ربحي مصطفى عليان ، مرجع سابق ، ص110

4- تحديد اختصاص كل وحدة تنظيمية ، و إعداد وصف وظيفي لكل وظيفة متاحة في كل وحدة يوضح

واجباتها و مسؤولياتها وصلاحياتها و الشروط اللازم توافرها في الفرد لإشغالها ، و إسناد الوظائف إلى أفراد مؤهلين قادرين على القيام بأعباء الوظيفة على أفضل وجه ، و إعطائهم الصلاحيات و السلطات اللازمة لذلك

5- تحديد علاقات السلطة و المسؤولية بين مختلف الوحدات التنظيمية ، و ذلك بغرض تحقيق التنسيق و

التعاون بين هذه الوحدات ، و منع التداخل و الازدواجية في أعمالها و الصراع التنظيمي بينها .

6- تحديد الوظائف الإشرافية و التنفيذية داخل كل وحدة من الوحدات التنظيمية المكونة للمؤسسة .

7- إعداد الخريطة التنظيمية و الدليل التنظيمي للمؤسسة .<sup>1</sup>

7/ تشخيص تنظيم المؤسسة : يقوم مراقب التسيير بالتعرف على الأفراد الذين يملكون قدرة التأثير على

المتغيرات الأساسية الناتجة من خلال الدراسة الاقتصادية التي تعرف عليها مراقب التسيير ، و بعدها سيعمل على دراسة نظام الترقية و التقييم المطبق على المسؤولين .

أ- تحليل هيكلية المؤسسة : باستخدام المخطط التنظيمي ، نظام الميزانيات التقديرية المعمول به . ( لكل مركز مسؤولية ميزانية خاصة به ) ، و المقابلات مع المسؤولين العاملين الذين يوضحون له حقيقة التنظيم المطبق في الواقع ، و منه مراقب التسيير يتمكن من التعرف على مراكز المسؤولية المتواجدة في المؤسسة ، و سائلها ، أهدافها و القرارات المتعلقة بها .

ب- التعرف على نظام التقييم و الترقية المطبق :

فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج المحققة مقارنة بالميزانيات التقديرية .<sup>2</sup>

---

<sup>(1)</sup> - رجحي مصطفى عليان ، مرجع سابق ، ص 110 .

<sup>(2)</sup> - (نظام مراقبة التسيير في و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية) ، مذكرة تخرج ماستر ، مرجع سابق ، 44 .

فهذا يشع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير . لكن قد تكون عملية الترقية مستقلة تماما عن النتائج المحققة حين ترتبط بعوامل كالأقدمية أو حتى المحسوبة ، و هنا لا يجد المسئولون العمليون جدوى من استخدام الميزانيات التقديرية و غيرها من الوسائل طالما أنها ليست تحكم على أدائهم و بالتالي تقييمهم ، و على مراقب التسيير في هذه الحالة أن يجد وسيلة مناسبة باعتباره عضو مجلس الإدارة لتطوير نظام الترقية .

**المطلب الثاني : تأثير المحيط السياسي و القانوني و المحيط الاقتصادي على المؤسسات الاقتصادية .**

**أ - تأثير المحيط السياسي و القانوني : و الذي يتمثل في :**

- التيارات السياسية الحالية ( في غضون العولمة و تدويل التبادلات ) التي تخص حرية التجارة مع ندوة

بارشلونة ( نوفمبر 1995 ) بين الوحدة الأوروبية و الطرف الجنوبي للبحر الأبيض المتوسط .

- سياسات إعادة الهيكلة الاقتصادية لبعض الدول كالجائر .

- تحديد الاستثمارات الأجنبية و عكس ذلك سياسات تطور الاستثمارات الأجنبية قصد تسريع النمو ( الجزائر حاليا)

- الحواجز الجمركية التي تؤثر سلبا على التجارة الدولية .

- الوقائع السياسة الكبرى ( الانتخابات الرئاسيات ، تغير حكومة... الخ .

**القوانين :** إن المشروع في بلد ما يعبر عنه بمجموعة قوانين تكون نظام ما ، وهذا بدوره يمس العلاقات التجارية الداخلية و الخارجية و من هذه القوانين :

- قانون المالية ، القانون الجبائي ، قانون المحافظة على البيئة ، قانون حول الدخل الأدنى... الخ و بما أن

الجزائر تتجه نحو اقتصاد السوق فحن ننتظر من الحكومة صياغة قوانين و القيام بإجراءات تخص قطاعات

مختلفة و متنوعة منها على سبيل المثال :

- الملكية الحرة للمداخل ، الأرباح ، حرية المبادرة ، حرية الاستهلاك ( قوانين لحماية المستهلك ) ، ضبط

المنافسة و الأسعار... الخ .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - عبد الرزاق بن حبيب ، مرجع سابق ، ص 37 .

## ب- تأثير المحيط الاقتصادي :

إن التغير السياسي و القانوني للبيئة يتعلق بصفة متينة بالتغير الاقتصادي الذي يتمثل في كثير من العناصر و منها :

- ارتفاع الأسعار و نسبة التضخم .
- نسبة البطالة .
- الاستثمارات العامة و الخاصة .
- التجارة الخارجية ( الاستيراد و التصدير ) .
- عدد المنافسين الجزائريين في الأسواق الداخلية ، و المنافسين الأجانب في الأسواق الخارجية .
- قوة و ضعف المنافسين .
- الكتلة النقدية المخصصة للاستهلاك الجاري ، للتجهيزات و للتوفير .
- المعطيات الخاصة بالدخل الفردي .
- السياسات النقدية ، الضريبية ، الاقتصادية .

إن درجة نمو الاقتصاد الوطني ، نسبة البطالة ، مستوى المرتبات ، القدرة الشرائية للمستهلكين ، التضخم و آفاق

الاقتصاد الوطني تؤثر بصفة مباشرة على عملية نظام المؤسسة ، والتي تبرز من خلال :

- التأثير في الكميات المنتجة و الموزعة ، أشكال السلع و جودتها ، وتيرة استبدال الأجهزة ، حاجيات المستهلكين ، الأسعار ، وسائل التسويق ، البيع ، الإشهار... الخ .

فلكل هذه العناصر المذكورة لها مميزات ثابتة و ظرفية و البحث عن هذه الأخيرة تكون إجبارية من طرف المؤسسة

## المطلب الثالث : تنظيم مراقبة التسيير .

يعمل مراقب التسيير على إمداد الإدارة العامة و المسؤولين العمليين بالمعلومات اللازمة التي على أساسها يقومون باتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لهم أهدافهم وفق الآجال المحددة و الوسائل المتاحة .

يمكن أن ينجح مسار مراقبة التسيير ، في حالة ما إذا كان مراقب التسيير على علم بمجال عمل المسؤولين و كذا السلطات المخولة لديهم و التي تمكنهم من التأثير و اتخاذ القرارات بشأن أحد أجزاء المؤسسة ( كالتكاليف ، رقم الأعمال ، أصول المؤسسة ) ، خاصة في حالة ضرورة تعديل المسار أو تصحيح الأخطاء .

لهذا السبب و في إطار الهيكلة التنظيمية للمؤسسة ، يقوم مراقب التسيير بتقسيم هذه الأخيرة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية ، لكل منها مسئول عنها فوضت إليه السلطات اللازمة و حددت له الأهداف المنتظرة ، كما أنما تملك وسائل المراقبة كالميزانيات التي تبين مسؤولياتها و تسمح لها بمتابعة إنجازاتها و توضح أيضا طموحات الإدارة العامة في ذلك المجال .

### أ- مراكز المسؤولية تعريف و خصائص :

يمكن تعريف مركز المسؤولية على أنه : فرع من المؤسسة يتصف بالخصائص التالية :

- نشاط متجانس ( إنتاج ، بيع ، ... الخ )
- وجود مسئول عن هذا الفرع ( يملك السلطة اللازمة لاستخدام الوسائل ) .
- مسؤوليات مفوضة في إطار الميزانية مع أهداف محددة .
- وسائل لتمويل خطة النشاط .
- نتائج قابلة للقياس .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية ) ، مرجع سابق ، 59 .

الفكرة الأساسية التي تقوم على أساسها مراكز المسؤولية هي أن تفويض السلطة يجعل الأفراد مسئولين و محفز أكثر بالمؤسسة . من هذا التحفيز المتزايد تنتج في نفس الوقت كفاءة اقتصادية أعلى و رضا أكبر للأفراد . و بالتالي فالفكرة تستند على " الفرد " و على رضاه ، سواء كان لغايات إنسانية أو اقتصادية على وجه الخصوص . يسمح تفويض السلطة بصفة خاصة بأن يجعل عملية اتخاذ القرار قريبة جدا من الميدان ، و هذا يقلص من جهة مدة الإجابة و من جهة أخرى تتجمع الكفاءات العملية ( الفعلية ) و هذا يحقق ما يسمى بالتحكم التسييري . و منه فمركز المسؤولية عبارة عن مجموعة جزئية من المؤسسة قد تكون مصلحة إدارة مصنع أو فرع ، تملك هذه المجموعة الجزئية السلطة المفوضة لاستخدام الوسائل المادية ، البشرية و المالية في إطار خطة عمل محددة تسعى إلى تحقيق هدف خاص بما .

#### ب- المبادئ الأساسية التي تبنى عليها مراكز المسؤولية :

ترتكز عملية تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز المسؤولية ، على احترام ثلاثة مبادئ هي :

○ مبدأ **تداخل المسؤولية** : المسئول يتلقى تفويض من رئيسه و هو بدوره يفوض باتجاه مساعديه ، و يركز هذا المبدأ على " الحقوق و الواجبات " المرتبط بعملية التفويض هذه .

يرتبط التفويض بالسلطة و ليس بالمسؤولية ، فهناك فرق جوهري بينهما ، بحيث أن الأولى تفوض و الثانية لا ، لأنها تعود لمزايا شخصية بالمسير دون غيره ، بالتالي فتفويض السلطة لا يعني تفويض المسؤولية و لا التهرب منها ، بل تبقى المسؤولية قائمة بالرغم من تنفيذ الغير لها .

معنى ذلك هو أن التفويض يستلزم حقوق المفوض و هي متابعة و مراقبة مساعديه ، و كذلك يفرض واجباته تتمثل في تقديم تقرير للسلطات الأعلى منه في المستوى التنظيمي ، مثلا إذا قام مدير تجاري بتفويض السلطات اللازمة لاتخاذ القرارات لأحد مرؤوسيه ، فهذا لا يعني أنه غير مسئول عن القرارات الصادرة عن هذا الأخير ، بل العكس كلما ازداد تفويض السلطات كلما ارتفعت حجم المسؤوليات باتجاه رئيسه ، وإن كان هناك تخفيف للأعباء .

و بالتالي فإن المركز الأعلى يتحمل مستوى كل المسؤوليات و القرارات المتخذة في المراكز الدنيا .

## ○ مبدأ قابلية المراقبة :

هذا المبدأ هو مزيج لمبدأ العدالة و إمكانية العمل و يرتبط بعملية تقييم أداء مركز المسؤولية ، و هو يقضي بأن عملية قياس أداء مركز المسؤولية يجب أن تكون قائمة على أساس العناصر التي يتحكم فيها ذلك المركز ، و يقصد بذلك الأهداف المنتظرة منه و التي يجب أن تكون محددة في المدة و القيمة .

و بما أن الأهداف أساس التقييم ، فمن الضروري أن تمتلك هذه المراكز القدرة الفعلية على التأثير في معايير التقييم هذه و بصفة واضحة ، و ليس أن يكون عملها ضعيف مقارنة مع تأثيرات المراكز الأخرى أو عوامل خارجية التي يكون مفعولها أكبر بكثير .

## ○ مبدأ الشمولية :

هو أقل أهمية لكن من الواجب احترامه عند وضع المسؤولية ، و هو يتمثل في التأكد من أنه ثم إلحاق كل حساب من حسابات الميزانية أو جدول الحسابات و النتائج على الأكثر بمركز المسؤولية ( رقم الأعمال ، التكاليف ، الاستثمارات ) .

بحيث يجب أن تغطي هيكله مراكز المسؤولية كل ما يخص المؤسسة بدون وجود أي فجوة أو نقصان ، و نتأكد بذلك من أن كل معيار من المعايير الخاصة لتقييم أداء المؤسسة موجودة في يد مسئول معين يتحكم بها و يتابع تطورها خلال الزمن .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية ) مرجع سابق ، ص 53.

ج - الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية :

يمكننا أن نميز بين المراكز الخمسة التالية :

\*مراكز التكاليف و مراكز الإنفاق :

تعرف التكلفة على أنها ما يجب استخدامه لإنتاج شئ ما و بالتالي فالمسئول عن هذه المراكز يتحكم فقط في التكاليف ، كمثال عن هذه المراكز للمسؤولية نجد ورشة تصنيع أو مصلحة محاسبة لمؤسسة ما .  
مركز التكلفة هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها ما يحدث بها من تكاليف فقط . بمعنى أنه طبقا لمفهوم مراكز التكلفة فإن عناصر التكاليف كلها أو بعضها تدخل في نطاق تحكم و رقابة و مسؤولية مدير مركز التكلفة ، بعكس الإيرادات التي لا تدخل في هذه المسؤولية .

و يعد مركز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا و استخداما ، السبب في هذا أن الكثير من دوائر النشاط بالمؤسسة يمكن اعتبارها و توضيحها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية ( عند استحالة قياس مدى تأثير هذه الأقسام على أرباح المؤسسة ) . وهنا يكون من الأفضل توظيف هذا القسم على أساس أنه مركز تكلفة ، أي يتم محاسبة موضع المسؤولية و محاسبة المسئول عن مركز التكلفة هي التكاليف التي يمكنه التحكم فيها و التي تدخل في إدارته و نطاق رقبته .

\*مراكز رقم الأعمال :

مراكز رقم الأعمال أو مركز الإيرادات هو مركز تتمثل مخرجاته الأساسية في رقم الأعمال . بمعنى أن المسئول منه لا يتحكم في سعر البيع ( الذي يحدد في المستوى الأعلى ) و لا في تكاليف مركزه لأنه مقيد بميزانية ، إنما يهدف إلى تعظيم المبيعات أو رقم الأعمال وفق سعر محدد مع تحقيق أفضل استخدام للموارد المخصصة له .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية ) مرجع سابق ، 54.

فالمسؤولية هنا ترتبط بالحصول على حجم معين من المبيعات أو رقم الأعمال ، لكنها تتعلق بمردودية المنتجات ، كمثل عنها نجد نقاط البيع المنتشرة هنا و هناك .

متابعة هذا المركز موجه نحو تتبع هدف رقم الأعمال أو المبيعات المحققة ، مما يتطلب وضع نظام معلومات

سريع جدا ، يمكن من إعطاء معلومات حقيقية و مسايرة لوضعية السوق و النتائج المتحصل عليها من قبل

المؤسسة ، حسب المنتجات ، المناطق الجغرافية أو نوعية الزبائن ، لهذا نجد أن مراقب التسيير يتعاون مع

المسؤولين عن هذه المراكز لوضع نظام معلومات مناسب .

تتمثل المراقبة في التأكد من أن رقم الأعمال المحقق مطابق للتقديرات ، و تستعمل في ذلك المعلومات

الصادرة عن المحاسبة التحليلية و كذا الإحصائيات المتواجدة لدى المديرية التجارية ، كما يتم إضافة إلى ذلك

استخدام معايير أخرى للتقييم كحصة السوق ، أو نسبة الزبائن الجدد .

### \*مراكز الأرباح :

يمكن اعتبار هذه المراكز أول مستوى للتفويض الحقيقي و الاستقلالية ، ففي هذا المستوى تظهر القرارات

التي تهدف إلى استباق تطور السوق و نتائج المؤسسة بهدف التأثير على النشاط التجاري أو مستوى التكاليف

---

<sup>(1)</sup> - (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية) مرجع سابق ، 58 .

مركز الربحية هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها ( المدير ) عن ما يحدث بها من تكاليف وما

تحققه من إيرادات ، و كأن مركز الربحية يعد مؤسسة مستقلة ( لها إيراداتها و تكاليفها ) داخل المؤسسة

الأصلية .

فالمسئول عنها يستطيع التحكم في مستوى المبيعات ( حجم و سعر ) ، مستوى المصاريف تكاليف الشراء

أو إنتاج المنتجات المباعة ، التكاليف العامة المباشرة ، بهدف تحقيق الربح .

**\*مراكز الاستثمارات :**

يتعلق الأمر هنا بمراكز مسؤولية تتحكم في نفس الوقت بالعناصر الثلاثة التالية : رقم الأعمال ( حجم و

سعر المبيعات ) ، التكاليف المباشرة و حجم الأصول المستخدمة و بالتالي فمراكز الاستثمارات هي مراكز

للأرباح ذات مسؤولية إضافية هي التحكم في الاستثمارات ، تختلف هذه الأخيرة حسب نوعيتها وهي عموما

أصول تستخدم في إطار النشاط الاستغلالي للمؤسسة ( آلات و معدات نقل ، مخزونات ذات الأجل الطويل

( ... ) .

وهي بذلك دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها عن العائد على ما تم استثماره من موارد .<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - (نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية ) مرجع سابق ، 58 .

## خلاصة :

للمؤسسة دور هام في الاقتصاد الوطني، و كذلك على المستوى العالمي خصوصا مع التطورات الأخيرة ، مثل الدخول إل اقتصاد السوق و مفهوم العولمة، ...الخ. فقد زادت أهميتها كما أصبحت بواسطتها تتطلب اهتماما و دقة كبيرين، كما أنه على المسيرين التصرف بعقلانية مع الأوضاع الجديدة ، الاهتمام بجميع وظائف المؤسسة فلكل منها دورها و أهميتها ، فنجاح المؤسسة يتوقف على جميع الوظائف و النشاطات.

**الجانب التطبيقي: دراسة حالة**

**RAM SUCR مؤسسة تكرير السكر**

تمهيد :

نظرا لطبيعة الموضوع التي تقتضي محاولة إسقاط المعارف النظرية لمراقبة التسيير على الواقع العملي و معرفة مدى تطبيقه في المؤسسات الجزائرية و ذلك من خلال المؤسسة المعنية بالدراسة و هي المؤسسة رام سكر و تبيان نظرة و موقع مراقبة التسيير و عرضه للأدوات المستعملة قد انتهجنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي لطرق و أدوات مراقبة التسيير التي تركز على دراسة نتائجها و تحليلها ، و تقديم الاستشارة على أساسها و نستخلص إلى إمكانيات و أهداف الوحدة و تحديات المؤسسة و تقديم الاقتراحات التي نراها ملائمة من أجل جعل مراقب التسيير أكثر فعالية و مساهمة في التسيير الجيد و عليه تم تقسيم هذا الجانب التطبيقي إلى أربعة أجزاء وهي كالتالي :

الجزء الأول : تقديم مؤسسة تكرير السكر RAM SUCRE مستغانم .

الجزء الثاني : احتياجات للإنتاج التقديري و الفعلي.

الجزء الثالث : أدوات مراقبة التسيير .

الجزء الرابع : إمكانيات و أهداف و تحديات المؤسسة .

أولا : تقديم شركة ذات الأسهم RAM SUCRE مستغانم .

## 1- لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة

أنشئت وحدة مستغانم لتكرير السكر بتاريخ 1967/05/16 بالمرسوم الوزاري رقم CAB/49 و القرار الأحادي رقم 115 D.I/355/69 بتاريخ 69 /05 /23 .

تقع الوحدة في غرب مدينة مزغران على الطريق الرابط بين وهران و مستغانم و تشمل مساحة قدرها 10 هكتارات ، و ساهم في إنجازها الشركة الفرنسية . Five. Cail. Bab. Cock. FCB الشركة الايطالية Rengiene حيث كان وضع الحجر الأسود الأساسي في سنة 1970 .

انطلقت العملية الإنتاجية بها بتاريخ 1974/04/18 ، و الهدف من إنشائها هو تكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك المتمثل في :

• بقايا .

• سكر أبيض مبلور بوزن 50 كغ .

## 2- التعريف بالمؤسسة .

إن هذه المؤسسة ذات الطابع الإنتاجي وضعت أساسا لتكرير الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك و يقع مقرها المركزي في خميس مليانة و تتركب من وحدات للإنتاج و هي :

• معمل تكرير السكر بخميس مليانة .

• معمل تكرير السكر بمستغانم .

في 02 فيفري 2000 كان هناك تعديل وزاري ، فاستقلت كل مؤسسة لوحدها و حسب إحصائيات

2001 وصلت القدرة الإنتاجية للمؤسسة إلى :

- معالجة السكر الأحمر تقدر ب 330 طن في اليوم .

- منتج السكر الأبيض المبلور في الأكياس حجم 50 كلغ يقدر ب 10 طن في اليوم .

تتم المؤسسة بالتموين - الإنتاج - التمويل - التكييف - الترقية - التسويق - و التوزيع لكل مواد

الصناعات الغذائية و استغلال و تسيير و تنمية نشاطات إنتاج السكر .

نظرا لصعوبة التموين بالمواد الأولية ( السكر الأحمر ) التي تستورد بأكملها من الخارج و بالعملة الصعبة و

بسبب الوضعية المالية للشركة لا تمتلك القدرة على تمويل ذاتها أصبح من الواضح ضرورة البحث عن شريك

يمول الشركة بالمادة الأولية حتى يمكنها العمل و الإنتاج و يعطيها فرصة للنهوض .

أصبحت المؤسسة تتعامل مع القطاع الخاص بداية من سنة 2001 نظرا لتخلي الدولة عن الدعم المالي و المادة

الأولية ، حيث تعاملت المؤسسة في البداية مع شركات لحلف التجارة LIC و التعامل الثاني فقد كان مع

مؤسسة شرفاوي للتجارة أما المتعامل الثالث فهو CEVITAL ، ففي 2012 مؤسسة رام سكر ملك مجمع

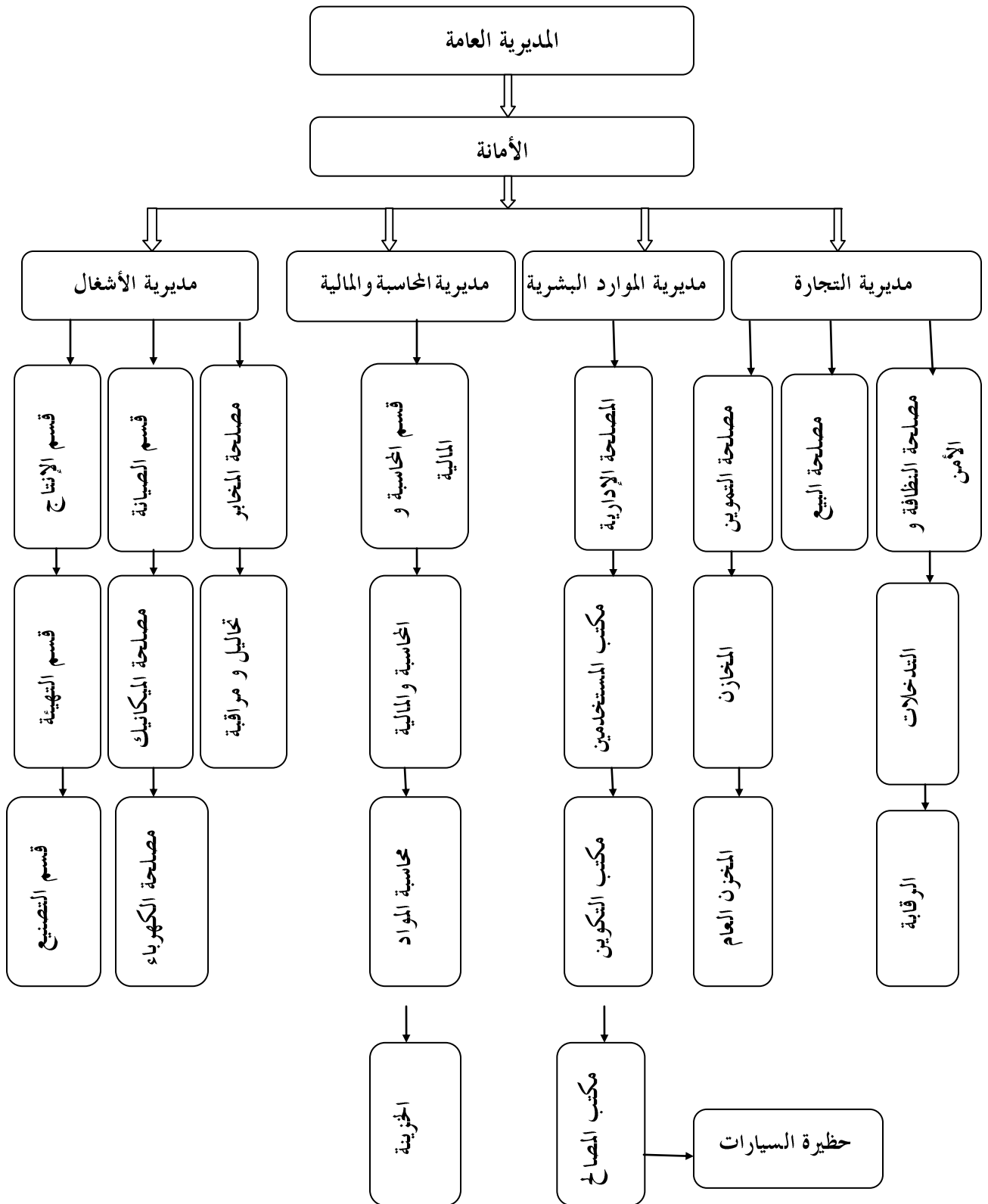
"برحال الغربي للاستيراد" المتكون من عدة شركات متخصصة في تكرير السكر ، إستيراد المواد الغذائية ، ونقل

البضائع ، حيث تم تحويل الشركة من شركة عمومية إلى شركة أسهم وفق شروط معينة تم الاتفاق عليها ومن

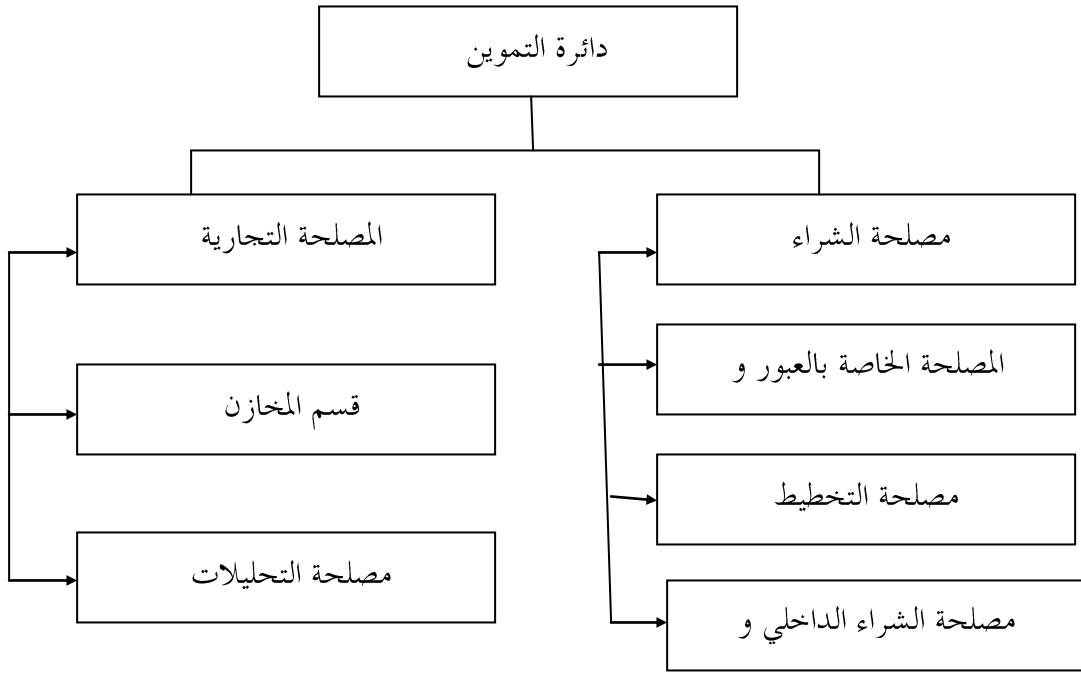
بين الشروط الأساسية :

● الاحتفاظ بالعمال .

● تسديد ديون الشركة .



### المهيكل التنظيمي لدائرة التموين :



المصدر : المؤسسة رام سكر

### 3- سيرورة النشاط بالمؤسسة .

تمر عملية الإنتاج داخل الوحدة عبر المراحل التالية :

#### 3-1 - مرحلة التمويل :

و تنقسم إلى قسمين هما الاستقبال و التخزين :

##### أ- الاستقبال:

و تقوم وحدة مستغام : لتكرير السكر باستيراد المادة الأولية ( السكر الأحمر ) من الدول التالية

: البرازيل ، كوبا ، الموزمبيقي ، ساحل العاج ، وتصل الكمية المطلوبة عبر الخط البحري بوهران ثم تخزن

بالمخزن الرئيسي بالميناء الذي يتسع إلى 1800 طن ، هذا الأخير يزود وحدة مستغام .

وعند وصول الكمية يتم شحنها من المخزن الرئيسي من الميناء عن طريق شركة الأسهم ( وهران الراشدية

للنقل ) فرع مجمع برحال إلى وحدة الإنتاج RAM SUCRE .مستغام ، تقوم وحدة مستغام باستلام

حصتها و ذلك بإرسال شحنات حيث تقر حملتها ب 20 طن على مسافة 90كم من استلام الوثائق التالية :  
فاتورة الشراء ، وصل التسليم ووصل النقل .

### ب- التخزين :

لما تصل المادة الأولية إلى المخازن ( مخازن الوحدة ) التي تتسع إلى 15000طن يقوم المكلف بالمخازن بإعادة وزن الكمية أو التليبة للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في فاتورة الشراء وبعد يقوم بتسجيل مذكرة الإدخالات

في جدول الجرد الذي يحتوي على المعلومات التالية : تاريخ دخول المادة الأولية و كميتها و كلفتها .

### ج- آلية التمويل داخل المؤسسة :

إن عملية التمويل التي تقوم بها الوحدة تتبع المراحل التالية :

- تقديم طلب الشراء : تقوم إدارة المخازن بالوحدة بإعداد طلب الشراء للمواد المتوفرة بكمية قليلة ، حيث يقدم هذا الطلب إلى مصلحة الشراء للدراسة لتحديد النوع و الكمية المطلوبة و القيمة و ذلك بإشراك مصلحة المالية و الإدارة العامة ثم تعد طلبية الشراء .
- إرسال أمر التوريد : بعد دراسة طلبية الشراء من مصلحة الشراء و المصالح الأخرى تقوم هذه الأخيرة ب الاتصال بالموردين بهدف التمويل بالسلع و المواد المطلوبة وبعد الاتفاق حول سعر و نوعية المادة ، تحرر إدارة الشراء وثيقة أمر التوريد في مسند يحتوي على المعلومات التالية : التاريخ ، اسم المورد و عنوانه ، و ينسخ منه نسخة منها تبقى لدى مصلحة الشراء و نسخة ترسل إلى المورد .
- استلام التليبية : عندما تصل المواد المطلوبة إلى الوحدة يتولى استلامها مصلحة المخازن بعد معاينتها ، و تحرير نسخة استلام .
- استلام الفاتورة و تسديد قيمة الموارد المستلمة : بعدما تستلم مصلحة المخازن المواد ، بعد تقرير باستلامها تبعث نسخة منه إلى مصلحة الشراء مع وصل فاتورة الشراء ثم المدير المالي بدفع ثمنها بالشيك .

### 3-2- مرحلة الإنتاج :

يرسل مدير الإنتاج بطلبية الإخراج للمادة الأولية من المخازن إلى ورشة الإنتاج و أحيانا يكون تزويد

الورشة مباشرة من المخزن الموجود بالميناء و يتم تكريرا لسكر على المراحل التالية :

#### أ- مرحلة المعالجة :

باستخدام آلات الضخ ، يصل السكر الخام إلى ورشة المعالجة و بعد ذلك يمزج في الخزان الثالث )

(R3) التكرير الثالث و يتم هذا في آلة خلط بطاقة HP 100 .

#### ب - مرحلة العنفة :

هذه العملية تسمح بعزل بلورات السكر من المزيج باستخدام آلة الطرد المركزي ، حيث جزء من المزيج

يمرر لعملية البلورة المنتجات الضعيفة أما الباقي من المزيج و الذي يمثل البلورات يمر إلى المرحلة الموالية .

#### ج- مرحلة التذويب :

فبمساعدة لولي ترسل البلورات إلى خزان تذويب بدرجة 80 . و يضاف إلى آلية مادة أسود نباتي ( محلول

الكربون ) و الماء ، ثم يخلط ثم يصفى هذا المزيج و يعطي محلول يدعي ( Sirop ) .

#### د- مرحلة التفحيم :

يعد مسحوق ( Lait de chou ) من حجر ( chou ) هذا الأخير الذي يسخن في فرن غازي و

يضاف إلى CO<sub>2</sub> ، و يلعب هذا المسحوق دور كبير في تنقية الشوائب الموجودة في المحلول ( Sirop ) .

#### هـ- مرحلة التصفية :

في هذه المرحلة تقوم بعملية التصفية الكاملة للمحلول باستعمال مصفاة إليه لذلك .

#### و- مرحلة البلورة :

و الهدف منها هو نزع الماء الموجود في المحلول حيث تنجز عملية البلورة بدرجة حرارة تقارب 75% لكي

تتحصل على سكر نوعا ما رطب بنسبة 0,5 إلى 2% .

ز- مرحلة التجفيف :

المنتجات الجيدة ترسل مباشرة إلى ورشات صناعة سكر القطعة و سكر القالب .  
بالنسبة للمنتجات الضعيفة يجفف بجهاز تسخين ( مكيف هوائي ساخن ) و توضع في أكياس ل 50 كغ .

ن- مرحلة التخزين :

ترسل المنتجات إلى مخازن الوحدة الخاصة بها .

3-3- مرحلة التوزيع :

تقوم وحدة مستغانم بتوزيع وبعث كل المنتج النهائي بمركز استيراد التي تقوم بتوزيع المنتج و هذا طبقا  
لإستراتيجية للمجمع .

ثانيا : احتياجات للإنتاج التقديري و الفعلي للسكر الأحمر و الأبيض .

1- التقديرات الموضوعه لمادة السكر الأحمر و احتياجات الإنتاج الفعلي لسنة 2014 .

الجدول (1) : جدول مقارنة للإنتاج الفعلي للسكر الأحمر / التقديرات الموضوعه في بداية السنة 2014

السكر الأحمر ( الوحدة = طن )				
النسبة %	تقديرات	الكمية الحقيقية	عدد أيام العمل	الأشهر
-	-	-	-	جانفي
-	-	-	-	فيفري
75,87%	6 382,98	4 842,79	19	مارس
138,55%	6 382,98	8 843,56	30	أفريل
138,88%	6 382,98	8 864,52	31	ماي
121,73%	6 382,98	7 769,91	30	جوان
137,02%	6 382,98	8 746,27	31	جويلية
134,20%	6 382,98	8 565,86	31	أوت
109,86%	6 382,98	7 012,37	30	سبتمبر
125,16%	6 382,98	7 989,05	31	أكتوبر
113,79%	6 382,98	7 263,15	30	نوفمبر
128,21%	6 382,98	8 183,91	31	ديسمبر
<b>122,33%</b>	<b>63 829,79</b>	<b>78 081,38</b>	<b>294</b>	<b>المجموع</b>

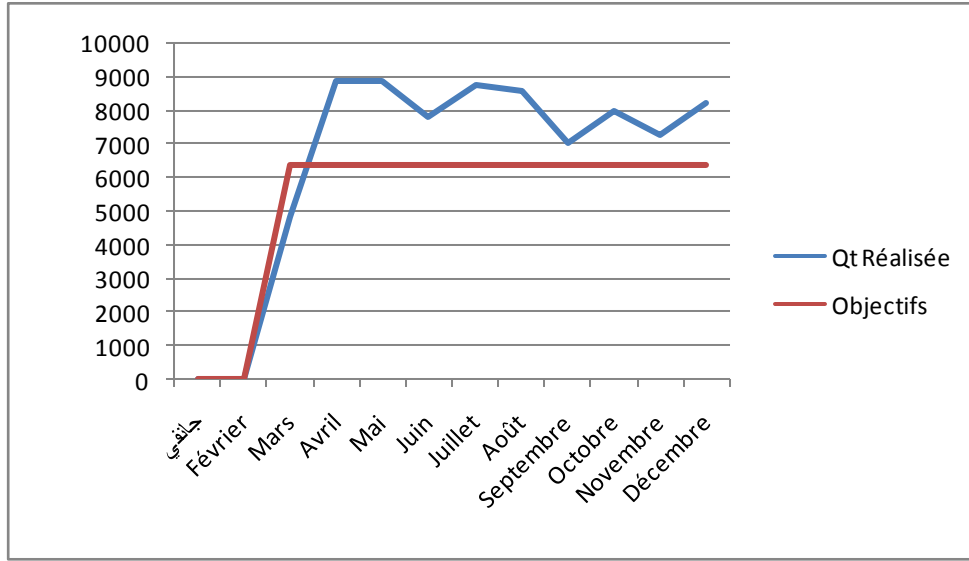
من خلال الجدول نلاحظ أن كمية الإنتاج الفعلي ( الحقيقية ) لسنة 2014 تفوق تقريبا التقديرات ( الكمية

المتوقعة ) خلال الأشهر التالية : أفريل ، ماي ، جوان ، جويلية ، أوت ، سبتمبر ، أكتوبر ، نوفمبر ، ديسمبر

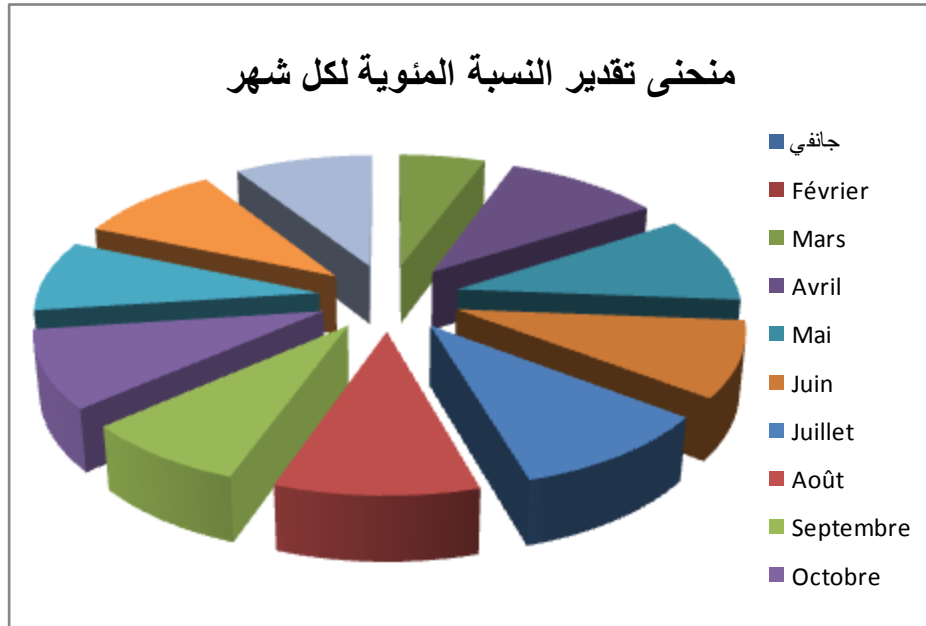
، ما عدا شهر مارس ، نلاحظ أن الكمية المتوقعة تفوق الكمية الحقيقية ، أما خلال شهر جانفي و فيفري لا

يكون هناك أي إنتاج ، و السبب راجع إلى وضع مرحلة الصيانة السنوية للمصنع التي تدوم أحيانا شهر أو

شهرين .



- إعتمادا على الجدول السابق منحني مقارنة بين كمية السكر الأحمر المحول فعليا و السكر الأحمر المقدر تحويله .



ملاحظة : السكر الأحمر ( المادة الأولية ) أساس لإنتاج السكر الأبيض

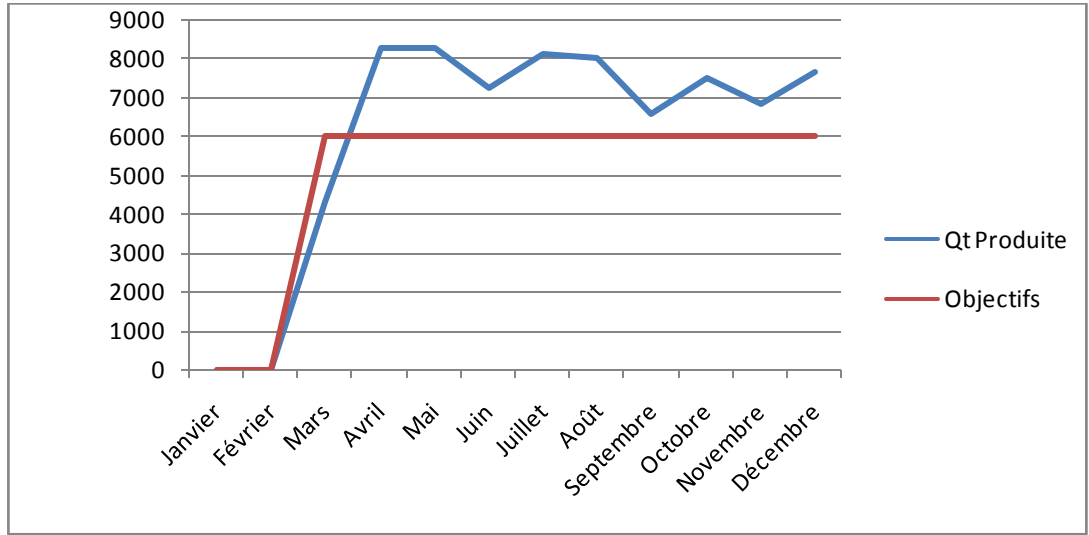
السكر الأحمر = المادة الأولية

2- التقديرات الموضوعة لمادة السكر الأبيض و احتياجات الإنتاج الفعلي لسنة 2014

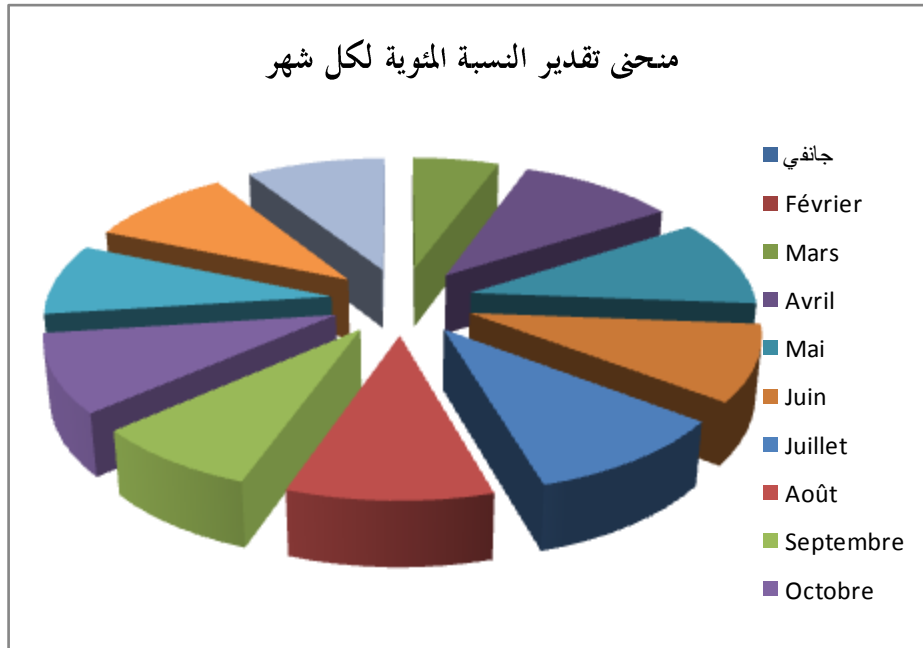
الجدول (2) : جدول مقارنة للإنتاج الفعلي للسكر الأبيض / التقديرات الموضوعة في بداية السنة 2014 .

السكر الأبيض ( الوحدة = طن )				
الأشهر	عدد أيام العمل	الكمية الحقيقية	التقديرات	النسبة %
جانفي	-	-	-	-
فيفري	-	-	-	-
مارس	19	4 290,75	6 000,00	71,51%
أفريل	30	8 248,50	6 000,00	137,48%
ماي	31	8 263,00	6 000,00	137,72%
جوان	30	7 236,50	6 000,00	120,61%
جويلية	31	8 084,60	6 000,00	134,74%
أوت	31	7 986,40	6 000,00	133,11%
سبتمبر	30	6 550,00	6 000,00	109,17%
أكتوبر	31	7 495,60	6 000,00	124,93%
نوفمبر	30	6 803,65	6 000,00	113,39%
ديسمبر	31	7 670,95	6 000,00	127,85%
المجموع	294	72 629,95	60 000,00	121,05%

من خلال نلاحظ أن كمية الإنتاج الفعلي ( الحقيقية ) لسنة 2014 تفوق تقريبا التقديرات ( الكمية المتوقعة ) خلال الأشهر التالية : أفريل ، ماي ، جوان ، جويلية ، أوت ، سبتمبر ، أكتوبر ، نوفمبر ، ديسمبر ، ما عدا شهر مارس ، نلاحظ أن الكمية المتوقعة تفوق الكمية الحقيقية ، كما نلاحظ أن كمية المقدرة ثابتة خلال كل الأشهر ، ما عدا شهر جانفي و فيفري لا يكمن من خلاله أي إنتاج ( معدوم ) ، والسبب راجع إلى وضع مرحلة الصيانة السنوية للمصنع التي تدوم أحيانا شهر أو شهرين .



إعتمادا على الجدول السابق منحنى مقارنة بين كمية السكر الأبيض و السكر المنتوج الأبيض المقدر فعلة



وضع السكر الأبيض للإنتاج النهائي المقدر للبيع - -

ثالثا : أدوات مراقبة التسيير .

## 1- المحاسبة التحليلية .

يمكن التفرقة بين الرقابة في المجال المحاسبي و المعبر عنه بالأرقام و الرقابة التسييرية و هذا في مجال مراقبة الاداء الوظيفي و الوقت ثم نحول هذه الرقابة من المال النظري إلى الجانب الرقمي .

فالمحاسبة التحليلية عامل أساسي و فعال في العمليات التسييرية ، فالمؤسسة تجند موارد هامة و كبيرة من أجل الوصول إلى أهداف متعددة و مخطط لها مسبقا ، لكن الرقابة تعتبر الوسيلة التي تسمح لهذه الموارد المتوفرة بأن تجنده بفعالية و هذا باتخاذ التدابير و الإجراءات الصحيحة و هذا لا يتم إلا بعد قياس الأداء و التكاليف و النتائج الفعلية و مقارنتها مع الأهداف المحددة و استخراج الانحرافات و الفروقات الموجودة و هي توجه السلوكات نحو الفعالية .

ومن هذا يتضح لنا جليا أن التحليل المحاسبي لكل نشاط المؤسسة عامل أساسي و مهم و هذا حتى لا يصبح النشاط و الجهود عشوائيا و غير منسق و هكذا تصبح المؤسسة عرضة لكل نشاط المخاطر .

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا أن المحاسبة التحليلية أداة للرقابة فحين أمّا حلت تكلفة الشراء و الإنتاج و حساب سعر التكلفة معطية التفاصيل و التحليل الدقيقة لكل العينات ( articles ) .

وفي الأخير يمكن القول أن المحاسبة التحليلية أداة رقابة فعالة مع تميزها بالملائمة مع طبيعة النشاط و كذا الوضوح و صحة المعلومات المقدمة . لأنها تمتاز بالقدرة الكافية على تقديم المعلومات الصحيحة في الأوقات المناسبة و الحاسمة و الضيقة .

يمكن القول أن المحاسبة التحليلية تمتاز بالدقة و الثقة في التحليل لكل كبيرة و صغيرة لنشاط المؤسسة و كذلك أداة فعالة و ناجحة لاتخاذ القرار في أي مؤسسة كانت .

## 2- الميزانية التقديرية .

إن فعالية أداء المؤسسة رام سكر لا يمكن القول أن تكون إلا في ظل تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد و طاقات على مستوى المؤسسة كذا لتحقيق الأهداف و البرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة للمؤسسة و يتم من خلال إجراءات الموازنات التقديرية من خلال ما تقوم عليه من عمليات و إجراءات و كذا مجموعة من الخيارات المنسجمة فيما بينها و التي تترجم الأهداف السنوية للمؤسسة و نظرا لأهمية الميزانية التقديرية نجد المؤسسة تولى لها أهمية كبيرة لأنها تسمح ب :

- ممارسة المراقبة المستمرة و المعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة .
- تحديد بدقة مصادر الربح إلى المراكز المربحة و تحديد أسباب اختلالها و خلال إجراءات قياس الانحرافات و تحليلها من أجل تجنبها مستقبلا .
- ضمان تنفيذ البرامج و الأهداف الجزئية للإستراتيجية العامة .
- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي و الجوانب الأخرى في الوقت المناسب .

### \* مراحل إعداد الميزانية :

- إن مراحل إعداد الميزانية التقديرية هي كالتالي :
- أن الخطوة الأولى التي يقوم بها مراقب التسيير هي تحليل و توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة بالإضافة إلى ذلك يقوم بمجرد الموارد المالية و البشرية للمؤسسة مع تشغيل الأهداف الطويلة و القصيرة الأجل و تحليل بدقة الاستثمارات الواجب تحقيقها مع إعداد الوسائل لأجل ذلك .
  - باستعمال معطيات الخطوة الأولى يحضر المراقب المالي مشاريع الموازنة حتى يقوم بتقسيم النتائج التقديرية الممكن تحقيقها .

- بعد قبولها تسلّم الموازنة إلى اللجنة المتكونة من الأشخاص ذوي المستويات العامة و يجب أن يكون من بينهم مراقب التسيير ، يعملون على مناقشة الموازنة مع المؤولين .

- في هذه المرحلة و التي تعتبر الأخيرة تأخذ الموازنة شكلها النهائي ثم تبعث المديرية العامة و مجلس الإدارة حتى يصادق عليها .

رابعا : إمكانيات و أهداف و تحديات المؤسسة .

## 1- إمكانيات و أهداف الوحدة .

أ / الإمكانيات :

\* من الناحية البشرية : تمتلك مؤسسة رام سكر أكثر من 250 عامل ذو خبرة و مؤهلات جيدة تسمح بمسايرة النشاط لمدة زمنية طويلة كونها تعمل على تنشيط البعثات العلمية و العملية و ترسل بعض العمال للمشاركة في الداخل و الخارج من أجل مسايرة العصرنة . من الناحية المادية يحتوي المركب على 269 آلة ذات تكنولوجيا عالية لمواكبة التطورات الخارجية و الداخلية و كلها من الخارج و تسهر شبكة الاعلام الآلي على تسيير و تطوير ثقافة المعلومات داخل المؤسسة لتسهيل العمل و البحث و السرعة في التنفيذ فالشركة تستعمل حوالي 100 حاسوب من أنواع مختلفة و لديها 54 طابعة من نوع EPSON و نوع MATRIAL ET LASER و تستعمل الشركة 06 برامج بلغات مختلفة و SYSTEM RESEAU في برامج SILOG ومنها : برامج المحاسبة ، برامج الأجور ، برامج تقدير ( تسيير المخزونات ) .

\* من الناحية المالية و التسيير : تملك مؤسسة رام سكر جهاز تسيير منظم و محكم اذا أنه يعتمد على محاسبة التحليلية في التنسيق و التنظيم و اتخاذ القرارات و تملك رأس مال ضخم يقدر تقريبا ب 164000000.00 كما تمتاز المؤسسة بموقع استراتيجي هام و تتميز بنقطة إستراتيجية هامة و مهمة في نفس الوقت تأهلها لتكون أكبر مؤسسة وطنية لصناعة السكر على المستوى الوطني .

ب / الأهداف المسطرة :

أن المؤسسة و كأيها من المؤسسات تسعى على المدى البعيد لتحقيق مايلي :

- تغطية السوق المحلي .
- محاولة تجسيد فكرة تصدير المنتج من خلال خلق جودة له المحاكاة المنتج الأجنبي .

- تجديد الآلات لتوزيع المنتج و ضمان و صول السلعة لأصحابها .
- تحسين الأداء بتكوين عمال بهدف التأقلم و مراقبة التطورات الحاصلة و دخول ميدان المنافسة .
- مشروع تطبيق المحاسبة التحليلية و ذلك قصد تحديد المسؤوليات و أماكن الخلل .
- توسيع الدائرة الإنتاجية و انتهاج تقنيات تسويقية حديثة لتنسيق المنتج كبعث إعلانات تعرف بالمنتج و القيام بالاشهارات ... الخ .

## 2- تحديات المؤسسة .

بدراسة نتائج كانت تخوفات و المتعلقة بتطبيق التعريفية الجمركية الجديدة و أثرها على مستقبل المؤسسة ، حيث تبث صحتها و تفاقمتها . كذلك تحدي التحكم في الأسعار من الاستيراد و نقل المعلومات ( سير المعلومة ناقصة ) ، حيث أن المنتجات شهدت على مستوى تعرفاتها انخفاضات و الواردات جد مكلفة .

### \* السياسة العامة للمؤسسة :

ينبغي أن تكون السياسة العامة للمؤسسة مصدر الهام و عمل لكافة أعضاء المؤسسة و ذلك حتى تتمكن من التصدي إلى الخطر أو بالأحرى انعدام الأمن الذي يمثل السوق ، حيث أن الحصول على المكانة الأولى في السوق أو حتى مكان فقط لم يعد وضعية مكتسبة بواسطة مجرد قرار ( الاحتكار ) بل أصبح نتيجة العمل المتواصل و المنظم لرجال جديين يبحثون باستمرار عن تحسين الكيفية و الاستعمال الأمثل للوسائل و على استقرار للجعل من الزبون في نفس الوقت شغلهم نسيان بأن أجورنا يسددها زبائن .

و انطلاقا من هذا الواقع فإنه ينبغي على كل عضو في المؤسسة تركيز اهتمامه على العناصر التالية :

- البحث و النمو .
- رجال المؤسسة : الزبون أساس الوجود .
- وسائل المؤسسة : تكنولوجيا و خبرة أهلية .
- غاية المؤسسة : نوعية جديدة بأسعار جيدة . القصية هي الثقة و فحص سير الجودة .
- الهدف المقصود : هو الزبون ( متطلباته ، احتياجاته ، و إرضائه ) .
- هدفها : هو الربح .

## \* النقص :

- عدم تسليم المعطيات إلى المحاسبة التحليلية و الجهاز المحاسبي في وضع اضطراري و عدم القدرة على مسايرة الأوضاع .
- افتقار قسم المالية و المحاسبة إلى الوسائل التقنية الحديثة للمراقبة .
- دعم الراحة المعنوية و المالية للعمال حيث جلهم لا زالوا في حالة مؤقتين .
- رغم استعمال نظام المحاسبة في الشركة فهي لا تحقق الهدف المرجو منها و هو التحكم في التكاليف و الرقابة لأسباب عديدة و متنوعة .

## الاجبايات :

- جودة المنتج .
- عدم تعطل المصنع فهو يعمل على مدى 24 ساعة .
- استمرارية الإنتاج على طوال السنة .
- اكتساب العمال خبرة و كفاءة كبيرة في طريقة إنتاج السكر .
- تحقيق أرباح كبيرة من طرف الجمع ( دفع أرباح بأقصى ربح ) .

## خلاصة :

من خلال الجانب التطبيقي نلاحظ أن أهم الأدوات الموجودة في وحدة رام سكر المتمثلة في الموازنة التقديرية و المراقبة تنفيذها و المحاسبة التحليلية ، إلا أنه ينتهج العشوائية في تطبيق نظام مراقبة التسيير . الشيء الذي جعله غير فعال ، و رغم إدراك المسؤولين لأهمية لكن نجد غياب هيئة خاصة للقيام بمختلف إجراءات المراقبة ، الأمر الذي جعل مختلف مهام مراقبة التسيير مجرد وظائف معزولة لا تفي بالغرض المطلوب منها و مرد ذلك إلى أن فكرة تطبيق مراقبة التسيير لم تكن عن قناعة داخلية للمسؤولين في تحسين الأداء التسييري من أجل مواجهة المنافسة و لكن كانت مفروضة بحكم الطابع العمومي للمؤسسة و هذا من أجل محاولة تحسين أداء المؤسسات و توفير شروط و متطلبات الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي .

## خاتمة عامة

تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن مراقبة التسيير إحدى المهام الأساسية التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير خاصة في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعمولة و سرعة التبادل و تطور المستوى التكنولوجي و المنافسة الحادة ، وذلك بما تتميز به مراقبة التسيير من خصائص و أدوات تمكن المسير من قياس و تقييم أداء المؤسسة و اتخاذ القرار المناسب بما يحقق أهدافها ، و المؤسسات الاقتصادية أصبحت تحتل حيزا كبيرا في العملية الاقتصادية بالنسبة للدول المتقدمة أو النامية على حد سواء هي بحاجة إلى استعمال أدوات الرقابة الحديثة حتى تصمد و تستمر أمام تحديات الرقابة الحديثة حتى تصمد و تستمر أمام هذه التحديات .

من هذا نستطيع أن نقول بأن المؤسسات تعني أهمية كبيرة لوظيفة مراقبة التسيير و لا يمكن أن تخلو المؤسسة من هذا النظام الذي له علاقة وطيدة بجميع الوظائف الموجودة بها هذه الوظيفة تتم بصعوبة في وسط لا يخلو من التغيرات المستمرة لكن اعتماد نظام مراقبة التسيير على أدوات متطورة و المتمثلة في المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ، و لوحة القيادة تساعد نوعا ما على أداءه لمهامه ، تكمن أهمية أدوات مراقبة التسيير في أنها تساعد على تشخيص وضع المؤسسة الذي يساعد على فرض رقابة تامة و شاملة .

### النتائج :

- التأكد من مدى نجاعة و جدية الأدوات المستعملة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة التي تعتبر جوهر مراقبة التسيير من خلال ما يتركز عليه من معايير قياس الكفاءة و الفعالية في اتخاذ القرار .

- إن مساهمة نظام مراقبة التسيير في الحكم في التسيير تكمن فيما توفره أدواته و تقنياته ، انطلاقا من المساهمة في وضع المخطط الاستراتيجي ، و هذا من خلال التشخيص الداخلي للمؤسسة الاقتصادية ، و تحليل محيطها الخارجي من أجل الخروج بالقرارات الإستراتيجية و ترجمتها في شكل موازنات سنوية ، و متابعة تنفيذها بمختلف المعايير و قياس المردودية ، لمعرفة وضعية المؤسسة و تبليغ مستويات التنفيذ و الانحرافات المسجلة و النتائج بواسطة مؤشرات لوحدة القيادة إذا تكاملت مختلف تقنيات مراقبة التسيير هو الكفيل بضمان المتابعة المستمرة للنشاط و من ثم التحكم في التسيير .
- تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل التقييم .

### اختبار الفرضيات :

- بعد هذه الدراسة يمكن إثبات بعض الفرضيات و التوسع فيها و تصحيح بعضها الآخر :
- الفرضية الأولى : يحتل نظام مراقبة التسيير قلب المؤسسة ، فهو يسمح توفير المعلومات للمسيرين على اتخاذ القرارات ، و يعتبر عامل أساسي لإكساب المسيرين التحكم في عملهم التسييري و يبحث عن نشر المعلومات و تحفيز الأفراد و انسجام الأداء لصالح المؤسسة .
  - الفرضية الثانية : تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من أهم وظائف المؤسسة فهي وسيلة فعالة تمكن المسير من قياس و تقييم أداء المؤسسة و اتخاذ القرار المناسب بما يحقق أهدافها ، حيث أن التحكم التسييري الأمثل للمسؤولين العمليين ناتج عن الاستقلالية الجيد للوسائل التي وضعها مراقب التسيير .
  - الفرضية الثالثة : تعتمد مراقبة التسيير أساسا على الميزانيات التقديرية ، حيث عن طريقها تضع مخططا لبلوغ الأهداف المتوقعة ، و كما تهيب الإدارة كافة المستلزمات الضرورية لمواجهة المشاكل التي قد تعترض بلوغ هذه الأهداف و تحاول عن طريق الكلف المعيارية و تقنيات المحاسبة التحليلية على التكاليف التي تتحملها المؤسسة و بذلك تمنع تبديد الموارد الاقتصادية .

و بالتالي يمكن اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأدوات و كذلك متابعتها و الحكم على تنفيذها ، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين ، يهتم النوع الأول بالقيادة الأمامية عن طريق التسيير

التقديري مثلاً ، أما النوع الثاني فهو يقوم بالقيادة المتزامنة للأداء و يسمح كذلك بالقيادة الخلفية و ذلك باستخدام المحاسبة التحليلية و لوحة القيادة .

### الاقتراحات :

- تجميع أدوات الرقابة و جعلها متكاملة من أجل الوفاء بالأغراض الموضوعية من أجله ، وهذا لن يأتي إلا في ظل نظام مراقبة التسيير ، حيث يضمن الاستغلال الأمثل لنتائجها ضمن مسار يربط بينها و بين الأهداف المسطرة .
- تحديد المسؤوليات بدقة و توزيع السلطة بشكل مطابق لها ، وكذا تحفيز المسؤولين و حثهم على تأدية واجباتهم على أكمل وجه ، وذلك بوضع نظام للحفز من أجل تحسين أدائهم و من ثم تحقيق الأهداف .
- تنظيم لوحة القيادة لجميع مراكز المسؤولية و التكاليف من أجل المتابعة الدقيقة لجميع نشاطات المؤسسة و من ثم تحديد الانحرافات و تحليلها و تحديد مستوى المسؤولية .
- وضع مصلحة خاصة بمراقبة التسيير ، حيث يجب أن تكون هذه الأخيرة مستقلة في دورها .
- يجب أن ينظر إلى وظيفة مراقبة التسيير على أنها وسيلة و ليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين .
- النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة و التجديد كلما استدعى الأمر ذلك .

## قائمة المراجع

أولاً : مراجع باللغة العربية :

### 1/ مؤلفات :

- 1- أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة و النشر الأردن ، 2000.
- 2- أبو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2004 .
- 3- فتحي رزق السوافيري ، " الرقابة و المراجعة الداخلية " ، شارع سويتير ، الازراطية الإسكندرية ، 2006.
- 4- خالص صافي صالح ، " رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق " ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية 12 - 2010.
- 5- خالص صافي ، " تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2006.
- 6- رشاد العصار و آخرون ، " الإدارة و التحليل المالي ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2001 ،
- 7- ربحي مصطفى عليا ، أسس الإدارة المعاصرة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن - الطبعة الأولى 2007 .
- 8- عبد الرزاق بن حبيب " اقتصاد المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية الجزائرية .
- 9- عبد الفتاح محمد الصحن ، " الرقابة و المراجعة الداخلية " ، شارع سويتير ، الازراطية الإسكندرية ، 2006.
- 10- عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة ، 2009.
- 11- عمر صخري " اقتصاد المؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.

12- عمر وصفي عقيلي ، الإدارة المعاصرة ( التخطيط ، التنظيم ، الرقابة ، عمان دار زهران للنشر و التوزيع ، 2007 .

13- غول فرحات ، الوجيز في اقتصاد المؤسسة ، دار الخلدونية ، الطبعة الأولى 2008 .

14- سعيد أوكيل " وظائف و نشاطات المؤسسة الصناعية ، ديوان المطبوعات الجامعية .

15- مصطفى الباهي ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2011 .

16- محمد السيد سرايا ، " الرقابة و المراجعة الداخلية " ، شارع سويتير ، الازراطية الإسكندرية ، 2006 .

17- معراج هواري ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2011 .

18- محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف ، تقنيات )، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 .

19 - مصطفى محمود أبو بكر ، المدير المعاصر و إدارة الأعمال في بيئة العولمة المعاصرة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، طبعة 2003 ، 2002 .

20- ناصر دادي عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار الحمديّة ، الجزائر ، 2003 .

21- ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، دار الحمديّة العامة ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، 1998 .

## 2/ مذكرات :

1- أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، 2012 .

2- قورين حاج ، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، و علوم التسيير تخصص إدارة أعمال جامعة الشلف ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، 2007 .

3- نظام مراقبة التسيير و دوره في تحسين الأداء ، داخل المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، 2012 .

ثانيا : مراجع باللغة الأجنبية :

## OUVRAGES

- 1- C. LAZARD. Et C .S EPARIS , le contrôle de gestion manuel et application,3 éme Edition , DUNOD , Paris ,1996
- 2- ANNE MARIE KEISER.le Contrôle de gestion , édition ESKA, 2<sup>eme</sup> édition , Paris , 2000.
- 3 - AGARMILIS ALI , le contrôle de gestion en action , les éditions d'organisation , 1988.
- 2- MICHEL GERVAIS : Contrôle de Gestion,Economie , France, 6<sup>eme</sup> édition, 1997.
- 5- N.GUDJ, le Contrôle de gestion ,ed d'organisation. 1995.
- LORINO P, MOTTI Nicola , « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise 6 » ,dunod 2004.

صفحة	عناوين
	ملخص .
	قائمة الجداول و قائمة الأشكال .
	فهرس .
أ	مقدمة عامة .
	جانب نظري .
	الفصل الأول : مدخل لمراقبة التسيير .
11	تمهيد .
12	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير .
12	المطلب الأول : نشأة و التطور التاريخي لمراقبة التسيير .
15	المطلب الثاني : التعريف العام لمراقبة التسيير و خصائصها .
20	المطلب الثالث : وظائف مراقبة التسيير .
22	المبحث الثاني : واقع مراقبة التسيير .
22	المطلب الأول : أهداف و مهام مراقبة التسيير .
25	المطلب الثاني : دوافع الاهتمام بمراقبة التسيير .
27	المطلب الثالث : مراحل مسار مراقبة التسيير .
30	المبحث الثالث : أدوات و أساليب مراقبة التسيير .
30	المطلب الأول : المحاسبة التحليلية .
33	المطلب الثاني : الموازنات التقديرية .
38	المطلب الثالث : لوحة القيادة .
41	خلاصة .
42	الفصل الثاني : الأبعاد الاقتصادية لممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة .
34	تمهيد .

44	المبحث الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية .
44	المطلب الأول : تعريف المؤسسة الاقتصادية و خصائصها .
64	المطلب الثاني : وظائف المؤسسة الاقتصادية .
74	المطلب الثالث : أهداف المؤسسات الاقتصادية .
84	المبحث الثاني : تصنيف المؤسسة الاقتصادية .
84	المطلب الأول : تصنيف المؤسسة حسب المعيار القانوني .
52	المطلب الثاني : تصنيف المؤسسة حسب معيار الحجم .
53	المطلب الثالث : تصنيف المؤسسة حسب المعيار الاقتصادي .
45	المبحث الثالث : عوامل تنظيم مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .
45	المطلب الأول : تنظيم المؤسسة الاقتصادية .
95	المطلب الثاني : تأثير المحيط السياسي ، القانوني ، المحيط الاقتصادي على المؤسسة الاقتصادية.
61	المطلب الثالث : تنظيم مراقبة التسيير .
67	خلاصة .
68	جانب تطبيقي: دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر RAM SUCRE
96	تمهيد
70	الجزء الأول : تقديم مؤسسة تكرير السكر RAM SUCRE مستغانم .
70	1- نظرة تاريخية عن نشأة المؤسسة .
70	2- التعريف بالمؤسسة .
37	3- سيرورة النشاط بالمؤسسة .
77	الجزء الثاني : احتياجات للإنتاج التقديري و الفعلي للسكر الأحمر و الأبيض .
77	1- التقديرات الموضوعة لمادة السكر الأحمر و احتياجات الإنتاج الفعلي لسنة 2014
79	2- التقديرات الموضوعة لمادة السكر الأبيض و احتياجات الإنتاج الفعلي لسنة 2014
81	الجزء الثالث : أدوات مراقبة التسيير .
81	1- : المحاسبة التحليلية .
82	2- الميزانية التقديرية .
84	الجزء الرابع : إمكانيات و أهداف و تحديات المؤسسة .
48	1- إمكانيات و أهداف الوحدة .
58	2- تحديات المؤسسة .
78	خلاصة .

88	خاتمة عامة.
91	قائمة المراجع .
	الملاحق.