



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة « وحدة أغذية الأنعام UAB » مستغانم

إشراف الدكتور:
مخفي أمين

من إعداد الطالبة:
بن عمار شهرزاد

أعضاء لجنة المناقشة:

- | | |
|----------------------|------------------------------------|
| رئيسا جامعة مستغانم | /1 أستاذ محاضر/أ : عمراني محمد |
| مقررا جامعة مستغانم | /1 أستاذ محاضر/أ : مخفي أمين |
| مناقشا جامعة مستغانم | /1 أستاذ محاضر/أ : بن حمو عبد الله |

السنة الجامعية: 2015-2016

شكر

الحمد والشكر لله الذي أعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع، وأشكر الأستاذ المشرف
الدكتور- مخفي أمين- كما أشكر أيضا أساتذة لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه
المذكرة.

ولا ننسى كل من ساهم في انجاز هذا العمل ولو بالشيء القليل.

الفهرس

أ	العامة المقدمة
	الفصل الأول: مفهوم مراقبة التسيير
01	تمهيد
02	المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير
02	المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير
04	المطلب الثاني: نشأة و ظهور مراقبة التسيير
07	المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير
10	المبحث الثاني: أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير
10	المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير و دورها في المؤسسة
12	المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير
14	المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير
15	المبحث الثالث: مسار ومكانة مراقبة التسيير
16	المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير
19	المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير
20	المطلب الثالث: النظرة الجديدة لمراقبة التسيير
22	المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير
23	المطلب الأول: المحاسبة العامة
26	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية
34	المطلب الثالث: لوحة القيادة
36	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: ماهية الأداء المالي

37	تمهيد
38	المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن الأداء
38	المطلب الأول: مفهوم الأداء
40	المطلب الثاني: أنواع الأداء
44	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي
44	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
45	المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي
47	المطلب الثالث: معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي
47	1_ تقييم الأداء المالي
47	2_ معايير الأداء المالي
49	3_ مقاييس الأداء المالي
50	المطلب الرابع: أهمية الأداء المالي
50	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي و مراحل تقييمه
51	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
53	المطلب الثاني: أركان تقييم الأداء المالي
54	المطلب الثالث: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء
55	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: أثر مراقبة التسيير على الأداء المالي
56	تمهيد
57	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة
58	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي
59	المبحث الثاني: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة

59	المطلب الأول : أدوات جمع البيانات.....
60	المطلب الثاني: استمارة الاستبيان والعينة المقصودة المختارة للدراسة.....
60	المبحث الثالث :تحليل وتفسير النتائج الميدانية.....
61	المطلب الأول: تحليل المحور الأول الخاص عن أسئلة الأداء المالي.....
67	المطلب الثاني: تحليل المحور الخاص عن أسئلة فعالية مراقبة التسيير للرفع من مستوى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.....
69	خلاصة الفصل.....
70	الخاتمة.....
	المراجع.....
	الملاحق.....

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
05	تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة	1-1
06	مكونات النظام	2-1
13	أهداف مراقبة التسيير	3-1
16	مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة	4-1
17	مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية	5-1
18	مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير	6-1
21	مثلث مراقبة التسيير	7-1
32	علاقة التكلفة المتغيرة بكمية الإنتاج	8-1
33	تصنيف الأعباء للمحاسبة التحليلية وفق الطريقة	9-1
35	الشكل العام للوحة القيادة	10-1

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
60	الأداء الذي يركز عليه	1-3
60	أهداف الأداء المالي	2-3
61	نوع المعايير المستخدمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة	3-3
61	هل تتوفر المؤسسة على الموارد	4-3
61	متى يتحقق أداء المؤسسة	5-3
62	وجود نظام لمراقبة التسيير	6-3
62	متى تتم الرقابة	7-3
63	دور مراقب التسيير	8-3
63	النشاطات التي يقوم بها مراقب التسيير	9-3
63	دور مراقبة التسيير في تحقيق الأهداف المالية	10-3
64	المهام المسندة لمراقبة التسيير	11-3
64	أهمية مراقبة التسيير	12-3
64	الهدف من مراقبة التسيير	13-3
65	علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى	14-3
66	فعالية مراقبة التسيير	15-3

مقدمة

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

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن السابق في المؤسسات الأمريكية، وبعدها عرفت من حيث محتواها أو بعدها التنظيمي تطورات كبيرة جداً، حتى أصبحت من التقنيات الإدارية الأكثر اهتماماً في تسيير المؤسسات وخاصة الصناعية، فقد أثبتت وجودها كأداة لقيادة وضبط والمساعدة في اتخاذ القرارات بالمؤسسة، فهي ترافق المسير طيلة سيره وتسييره للمؤسسات بحيث تتجاوز بذلك مجرد كونها أداة لمتابعة ومعاينة نتائج معينة فلا يجب أن يفهم ذلك من قياس الأداء مجرد عملية للوقوف على النتائج، فقياس الأداء المالي يهدف إلى اتخاذ قرارات لتحسين ظروف تحقيق هذه النتائج لذلك عملية مراقبة التسيير يمكن اعتبارها نظام لتسيير الأداءات بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه. وما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف يمكن أن تساهم مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء المالي ؟

ولتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية :

-ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير؟

-ما هي الأداة والأداء المالي تحديداً؟

-كيف تساهم مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي ؟

فرضيات الدراسة :

-إن الإطار المحدد لمراقبة التسيير يستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية توضحه مبادئه واستخداماته.
-الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية وهذا يركز إلى الأداء المالي.

-إن لمراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى الأداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم.

أهمية وأهداف الدراسة :

-التعريف بوظيفة مراقبة التسيير ومحتواها إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تحسين التسيير.

-مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ومعرفة التقنيات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه لأهداف المؤسسة المسطرة.

-معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير لترشيد القرارات.

المنهج المستخدم :

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ليتلاءم مع البحث .

تقسيمات الموضوع :

محاولة للإجابة على أسئلة الموضوع وسعياً لتأكيد صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول :

الفصل الأول : ويتم التعرض فيه للإطار المحدد لمراقبة التسيير والمرتكزات التي تستند عليها وذلك من خلال مدخل عام لمراقبة التسيير ، لإبراز مختلف الجوانب الأساسية بغرض إبراز خصائصه والتعرف على دور وأهمية وعلاقته بالهيكل التنظيمي وأهداف مراقبة التسيير ومسارها، كما تم عرض بعض الأدوات التي يركز عليها نظام مراقبة التسيير.

الفصل الثاني : حيث يتضمن الأداء بصفة عامة ومفاهيم أساسية عن الأداء ، وذلك من خلال التعرف على مختلف التعاريف لهذا المصطلح وأنواع وتقسيمات الأداء وماهية الأداء المالي .

الفصل الثالث : وانطلاقا مما سبق ، وكجانب تطبيقي يتم فيه تقديم عام لوحدة أغذية الأنعام (UAB) من خلال المبحث الأول، ثم طريقة جمع البيانات والوسائل المستعملة في البحث، وأخيرا يتم تحليل نتائج الاستبيان في المبحث الثالث.

مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لأسباب ذاتية و موضوعية.

أهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث وإلى مجال التخصص.

انحصار مفهوم مراقبة التسيير في التقييم والرقابة فقط، و التي هي أداة للتسيير بين مختلف وظائف المؤسسة.

الفصل الأول

تمهيد :

تعتبر مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير و اتخاذ القرارات وقد عرفت تطورا في دلالتها و تطبيقاتها تماشيا مع مفهوم المنظمة . حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء و العقاب و تظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية و تقتصر على بعض المؤسسات، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها . وقبل بدايتها كالتخطيط و اختيار الوسائل و تحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة و استراتيجياتها . و تقدم الاستشارة و اتخاذ القرارات . ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها و وسائلها . و بعد انجاز العملية تقوم بتحديد الانحرافات و رقابة الجودة من حيث التكلفة . الوقت المواصفات ومدى تحقيق الأهداف المرجوة و من ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار . ومن أجل هذا يكون الهدف من هذا الفصل إبراز و إعطاء المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير و ذلك بالتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

المبحث الثاني : أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير

المبحث الثالث: مسار و مكانة مراقبة التسيير

المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير

المبحث الأول: مدخل عام لمراقبة التسيير

ينحصر هدف هذا المبحث في التعرف على مفهوم مراقبة التسيير، النشأة والتطور التاريخي و أنواع مراقبة التسيير.

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير

مفهوم مراقبة التسيير: تعني كلمة الرقابة القدرة على متابعة وتوجيه وتقييم العمل من خلال نسق معين (معلومات، قرارات، إجراءات، مراقبة النتائج). وتعد الرقابة إحدى العمليات الأساسية تمارسها المنظمات المختلفة. فهي إحدى الوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التنفيذ والرقابة.

فالرقابة" هي عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا"¹

وتظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كرقابة ذاتية. ولتكون فعالة لا بد أن تكون مستمرة ومتواصلة.

ويمكن إدراج تعاريف أشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرفها P.BERGERON بأنها" تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"².

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

أما A.KHEMAKHEM فيعرف مراقبة التسيير على أنها" مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة. لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان"³.

فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافها المسطرة والتأكد من تحقيقها. فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال

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

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

³ A.khemakhem, dynamique de contrôle de gestion, éd dunod, france, 1977, p14.

العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.

وعليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية¹:

الفعالية *efficience* : وتعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة.

الكفاءة *efficacité* : وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

الملاءمة *pertinence* : وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

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

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

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

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

¹ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص14

²محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، عدد2011 /06ص167.

المطلب الثاني : نشأة و ظهور مراقبة التسيير

مراقبة الأنشطة هو حقل و نطاق التحليل لمراقبة التسيير في نهاية القرن التاسع عشر، وهي الفترة التي وافقت المرحلة الصناعية .ظهورها يعود لتطور و تقدم التقنيات، ونمو النشاط الاقتصادي .هذا التطور بفضل تحاليل Taylor 1905 للإدارة العلمية للعمل OST وأعمال Gantt 1955 على التكاليف الهيكلية . و أعمال H Fayol 1916 وبفعل التطورات الحاصلة في مجال التسيير في 1923 Motors General و 1935 Saint Gobain و كان H Fayol أول من أسس دعائم مراقبة التسيير في أعماله على الإدارة العامة، أين أكد أن المراقبة تعني الفحص و التأكد أن الأهداف المحددة محققة، كما أن التaylorية ضمن التنظيم العلمي للعمل OST لها دور و تأثير كبير على تصميم مراقبة التسيير. فعرفت مراقبة التسيير تعاريف مختلفة، و تعتبر حالياً كنظام إعلامي هام لقيادة الأداء .و أول من نظر لها كعلم Robert Anthony 1965 بحيث عرف مراقبة التسيير أنها "الإجراء الذي من خلاله يتمكن المسيرين من التأثير على أعضاء المنظمة لوضع الاستراتيجيات قيد التنفيذ بفعالية و كفاءة . "فإذا كانت قواعدها تعود إلى 1850-1910 فإن تطبيقها مقسم بشكل تطوري حسب حاجة المؤسسات و مع نمو حجم الوحدات الإنتاجية و تعدد نشاطاتها في الوقت أصبح من الضروري تمثيل المهام و المسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة اتجاه المنفذين .و عرفت أثناءها تحديات و رهانات المؤسسات من خلال تبني مراقبة التسيير الذي يعرف كنظام إعلامي للمساعدة على تسيير الأداءات (بمعنى تحقيق الكفاءة و الفعالية) و خلق القيمة للزبائن والملاك (المساهمين)

و زيادة درجة التحكم في التكاليف) الأنشطة (و سلسلة القيمة و تأسيس مختلف الرقابات التي هي بمعنى التحكم .ترتكز مراقبة التسيير على أربعة محاور:

-الثبات في الزمن.

-المعلومة الجيدة للمسير (كاملة).

-البحث عن تدنئة التكلفة (من حيث الوقت)

-تكلفة الإنتاج مسيطرة في التكلفة الكلية.

و ينظر لمراقبة التسيير كأداة لمراقبة الإنتاجية الصناعية و عوائد العمل المباشر (التنفيذى) و كأداة للمساعدة و التحفيز على اتخاذ القرارات .إن نطاق التحليل و أدوات مراقبة التسيير كانت مرجع لغرض

التأقلم لمتطلبات تسيير الأداءات أين يعتبر الإنسان كعضو أساسي للمنظمة و مورد (استثمار). فيما يتعلق بكفاءات (مؤهلة) المؤسسة، ثم أصبحت مراقبة التسيير بفعل الزمن و الأحداث كعلم يدرس Discipline¹

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

مفهوم مراقبة التسيير	التيار
مراقبة محاسبية و مالية التركيز على التدقيق تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات	النظرية الكلاسيكية
مراقبة اجتماعية و اقتصادية مراجعة اجتماعية مشاركة، تحفيز، اتصال	مدرسة العلاقات الإنسانية
قيادة المؤسسة نظام قائم على العلاقة بين الاتصال و المعلومات و الأداء نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي الأهداف و الأداء.	مدخل النظم

Source: P.Lauzel et R.teller ,contrôle de gestion et budgets,sirey Ed 7ème,paris,1994,p8.

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

و يمكن ملاحظة أن تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت و تتطور تبعاً للحاجة إلى المشاكل المصادفة و المتولدة من انتشار و اتساع النشاط الاقتصادي و الأزمات الاقتصادية ابتداء من المحاسبة العامة التي ظهرت بشكلها الأقرب إلى الحالي في إيطاليا في القرن 15 ثم انتشرت عبر العالم قبل أن تأخذ الولايات المتحدة الريادة في تحسين و تطبيق عدد من التقنيات الكمية في التسيير² و في هذا الإطار أسست

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

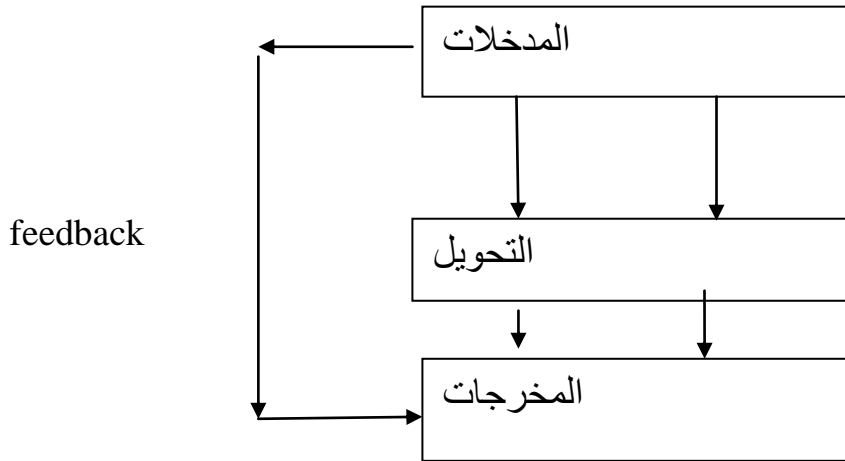
² -ناصر دادي عدون،محاسبة تحليلية،دار المحمدية العامة،الجزائر، 2000 ،ص7

مراقبة التسيير و كانت المحاسبة و أدواتها دعائم لها .و شيئاً فشيئاً بدأ مجال نشاطها يتسع و بدأت الدراسات تنتشر في البحث عن تحديد أهداف و وظائف و وسائل مراقبة التسيير فحسب خماخم فإن أول شكل لمراقبة التسيير كان يهتم بالمراقبة المحاسبة و كان دور مراقب التسيير يتمثل مع دور الخبير المحاسبي .ثم تطورت و أصبحت تهتم بكل جوانب المؤسسة من تمويل، إنتاج توظيف و لها صلة مباشرة مع المسيرين إذا تمددهم بكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة.كما أشار THIEART إلى التطور التاريخي لمراقبة التسيير من خلال مرحلتين¹:

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

المرحلة الثانية: و هي ترتبط بظهور مفهوم La cybernétique الذي عرف بأنه الاتصال و المراقبة داخل الأنظمة .و تتكون هذه الأنظمة من ثلاثة عناصر أساسية كما يوضحها الشكل.

الشكل (1-2) : يوضح مكونات النظام



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص13

- أ. المدخلات: تتمثل في عناصر المحيط (عوامل الإنتاج)، و التي تدخل لتستعمل في النظام و تؤثر عليه و تعرف بمدخلات المتغيرات.
- ب. المخرجات: و هو ما يخرج النظام نتيجة حركته أو نشاطه.

¹ - ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص13 .

ج. التحويل: يتمثل في تحويل المدخلات عن طريق مزجها بالعناصر الداخلية للنظام و تحويلها إلى مخرجات.

فالنظام هو مجموعة عناصر مترابطة و متفاعلة فيما بينها. تقوم في مجموعها بنشاطات تصب في هدف مشترك.

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

المطلب الثالث : أنواع مراقبة التسيير

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

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

المراقبة القبليّة: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، و يعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية. حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) و النتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل و تعتبر مراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلاً من أجل تحديد الإجراءات و الاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.

المراقبة الآنيّة: أثناء الإنجاز و هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل و التأكد من أنه سيتم انجازه بالمواصفات المطلوبة و هذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

الرقابة اللاحقة : البعدية تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية أو أيام محددة. لذلك توضع برامج دورية للمراقبة و يتم تنفيذها مسبقاً و الهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات و سلبيتها، و يتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

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

المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم بشكل مفاجئ و بدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و التمکن من تقييم الأفراد .و ذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم و سير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

المراقبة الدورية: و تكون على شكل دورات(أسبوعية، شهرية، ...)و تكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

المراقبة المستمرة:تكون طوال أيام السنة، (دائمة) لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3 - من حيث المصدر: و هناك نوعان من مراقبة التسيير:

المراقبة الداخلية: و هي المراقبة الذاتية¹ Autocontrôle أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة و المهام .و الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة. تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع أساساً إلى:

-مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.

-مراجعة سياسة القيادة و استراتيجياتها المتبعة في النشاط.

-تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الاقتصادي.

-تقدير حصة المؤسسة في السوق.

-تقدير احتياجات الزبائن و تصنيفهم.

المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة و مستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمرقابة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية و مراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

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

على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء عملهم و هذا باستخدام عدة مؤشرات : الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب و التأخر...

المراقبة على الأنشطة الوظيفية: و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج و إدارة الموارد البشرية، و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

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

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

كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:

5 - **حسب مستويات الرقابة:** تبنى أنظمة الرقابة بطريقة تضمن الكفاءة و الفعالية و الاقتصاد لمجموع إجراءات التسيير و يعبر عن الرقابة على ثلاث مستويات¹:

الرقابة الإستراتيجية: و هي مجموع الإجراءات التي تحدد بها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، و يتم وضع الإستراتيجية العامة(الكلية) و اختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، و الخيارات الإستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

مراقبة التسيير: و التي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع الإستراتيجية موضع و قيد التنفيذ. و تكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الإستراتيجية إلى برامج قصيرة المدى و تكون عادة سنة. تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي و يتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة: برمجة، تحضير الميزانيات، تنفيذها. و تقييم الأداءات، و الهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:

-بين الأفراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة و أهداف المنظمة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل وتقليص الفوارق (الفجوة) .

-بين الأفراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المنظمة.

وحسب bouquin فإن مراقبة التسيير أمام ثلاث مهمات أساسية:

-ضمان التوافق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية.

-حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.

-تنميط) نمذجة (العلاقات الموجودة بين النتائج المحققة والموارد المستهلكة لتحقيقها.

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

-الكفاءة: يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.

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

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

توجد أنظمة إعلام للعديد من المهام كالتموين، مراقبة المخزونات، مراقبة النوعية، المحاسبة التحليلية والأجور، تسيير الخزينة.

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

وفي إطار هذا التقسيم، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية¹

المبحث الثاني: أهمية، أهداف ومهام مراقبة التسيير

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

المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير و دورها في المؤسسة

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في الإدارة و الرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها و رسم سياستها و متابعة تنفيذها بسهولة و تحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة و تستمد أهميتها من² :

أ - تغير الظروف: تواجه كل المنظمات تغييراً في الظروف البيئية و بشكل متزايد و تتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كثيرة في المنظمة و البيئة مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، و نظام مراقبة التسيير إذا ما صمم و تمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير و الاستعداد للاستجابة له و كلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

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

² محمد الصغير قرشي، مرجع سابق، ص167

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

ت-التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع و تشتري عددا محدود من المواد الأولية و تعمل ضمن هيكل بسيط و تواجه سوق رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات و المشتريات و الأسواق و تعقيد هيكلها و ازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة و الاستفادة من نتائجها في التخطيط و اتخاذ القرار.

و بالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير و التي تبدأ بالتخطيط و التنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة و التقييم. كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة و قياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف و النتائج المنشودة. و لكي تحقق الرقابة أهدافها لابد و أن تقترن بوظيفة التخطيط و ذلك من خلال اهتمامها بمقاييس ما تم انجازه فعلاً بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت خطط أو أهداف محددة مسبقاً و في الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط و ملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة. و ما يقترن بها من سياسات و برامج و إجراءات قادرة على تحقيق كفاءة و فعالية الإنجاز المراد تحقيقه.

و لذلك فإن للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة و ضمان استمراريته و تحقيق أهدافها الإستراتيجية كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة و قيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها و تنفيذها في أحسن الظروف، و من خلال تلك الأدوات و المؤشرات المستخدمة في الرقابة. تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة عن المسؤولين، أفراد، أنشطة، منتجات، ومراكز مسؤولية و غيرها و تتخذ في ذلك القرارات اللازمة. و يمكن إيجاز أهمية الرقابة في النقاط¹:

- الوقوف على المشكلات و العقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح. وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.

-التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفق الأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.

¹محمد الصغير قرشي، مرجع سابق، ص168

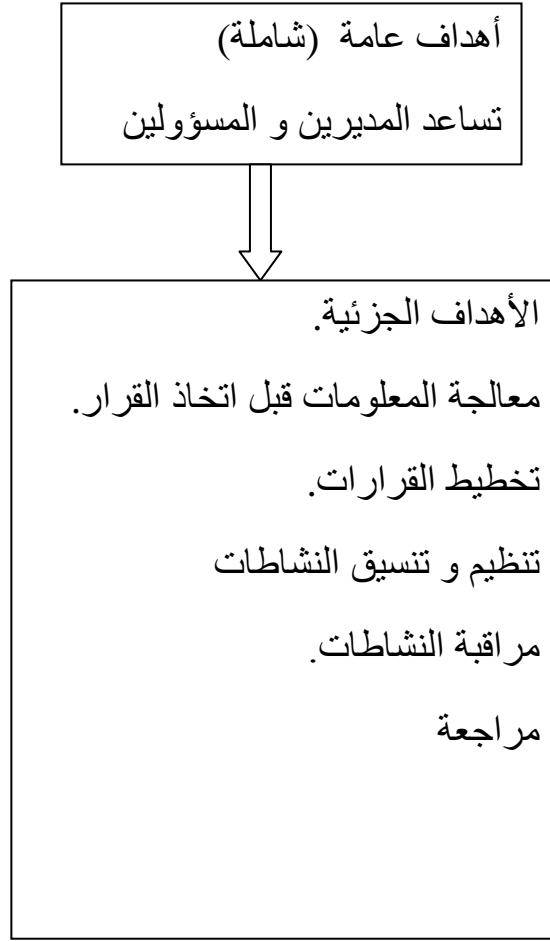
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات و حسن سلوكهم.
- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية و سيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقدره.
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال و أن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته و إيقاف الإسراف الزائد و ضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية و تحقيق الإدارة الاقتصادية.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات و بخاصة منها بالسياسات العامة للعمل و بأهدافه.

المطلب الثاني : أهداف مراقبة التسيير

- من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة و فعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين، نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية¹ :
- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير.
- تصحيح التأثيرات و الانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
- تطبيق التسيير و سلوك الأفراد.
- تصميم و وضع نظام المعلومات و الاستقلال الجيد له.
- التمكن من تحقيق اللامركزية.
- مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم و التدرب و تحسين الأداء.
- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
- اكتشاف الانحرافات و تحديد أسبابها و المتسببين فيها و أخذ إجراءات التحسين.
- تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة (مسايرة الأحداث).
- مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات.
- ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

¹ nobert guedg,le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, paris,2000,p45

الشكل (3-1) : أهداف مراقبة التسيير



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

و لتحقيق هذه الأهداف يجب:

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية أو ما يعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة و سلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة و تضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.

-تسجيل مجمل المؤشرات بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات و رسم السياسات، كذلك فقد تأكد أن وجود نظام رقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العملية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.

المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير

الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية وهي¹:

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

-التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير، حيث بجمع المعلومات.

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

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

-معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

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

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

-وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.

-إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش.

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

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

التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال. ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة. كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق:

¹ Hamadouche malika,op-cit,p09

- أكبر فعالية
- أحسن مردودية
- أرباح ومردودية إنتاجية.

الفرع الثاني: شروط فعالية مراقبة التسيير

- 1- حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها: يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير.
- 2- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه يسيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 3- القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.
- 4- توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.
- 5- التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة ح ول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك: مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة % 50 من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير¹.

المبحث الثالث: مسار ومكانة مراقبة التسيير

تقوم مراقبة التسيير على فكرة أساسية هي أن تحكم المسؤولين في العاملين أدائهم مرتبط بتزويدهم مجموعة من الوسائل التي تمكنهم من الوصول إلى الأهداف ويرتكز هذا التحكم المستمد من مسار مراقبة التسيير على مجموعة من الأسس. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مسار ومكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة والنظرة الجديدة لمراقبة التسيير.

¹ محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص15 .

المطلب الأول: أنماط الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

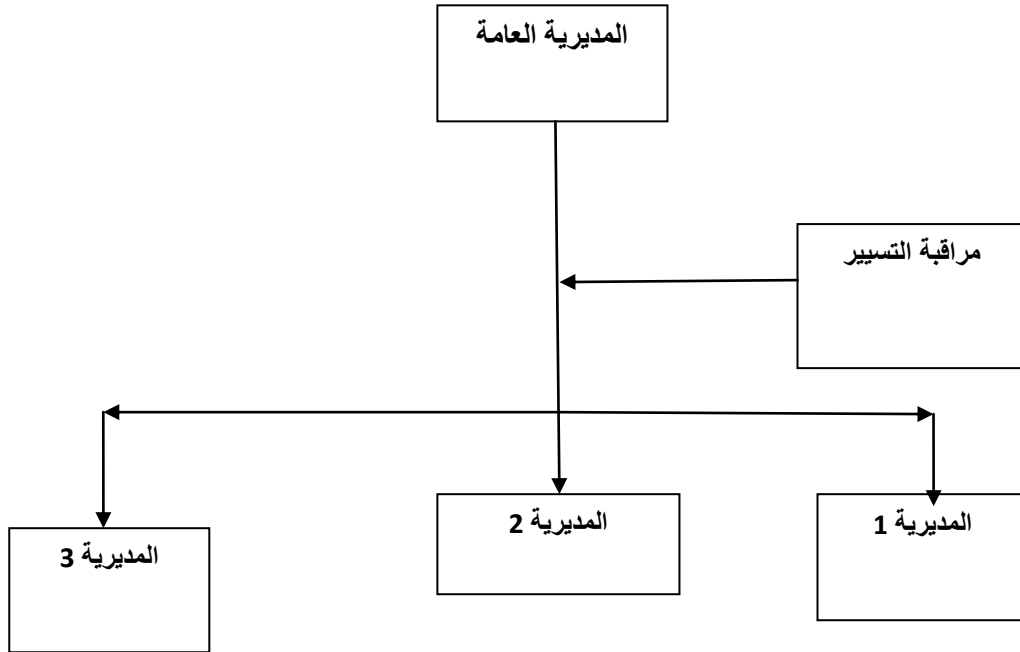
مراقبة التسيير هو عملية تجميع المعلومات، حيث يستقبل، يعالج، يحلل ويحول النتائج التي تحصل عليها إلى آخرين للاستفادة منها، إذ مكانته في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة وضرورية، لكن مكانته داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة يعتبر مشكلة منذ القدم وما يجب فهمه عموماً هو أن مكان مراقبة التسيير له علاقة وطيدة بما يلي:

- طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لا مركزي)
- حجم المؤسسة؛
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة؛
- درجة المنافسة الموجودة في محيط المؤسسة؛
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير و الوسائل المتاحة.

وقد أجريت مجموعة من الدراسات على حالات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي وقد تم تحديد ثلاث وضعيات مختلفة في الهيكل التنظيمي¹

1- الحالة الأولى: مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة:

الشكل (1-4): مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة



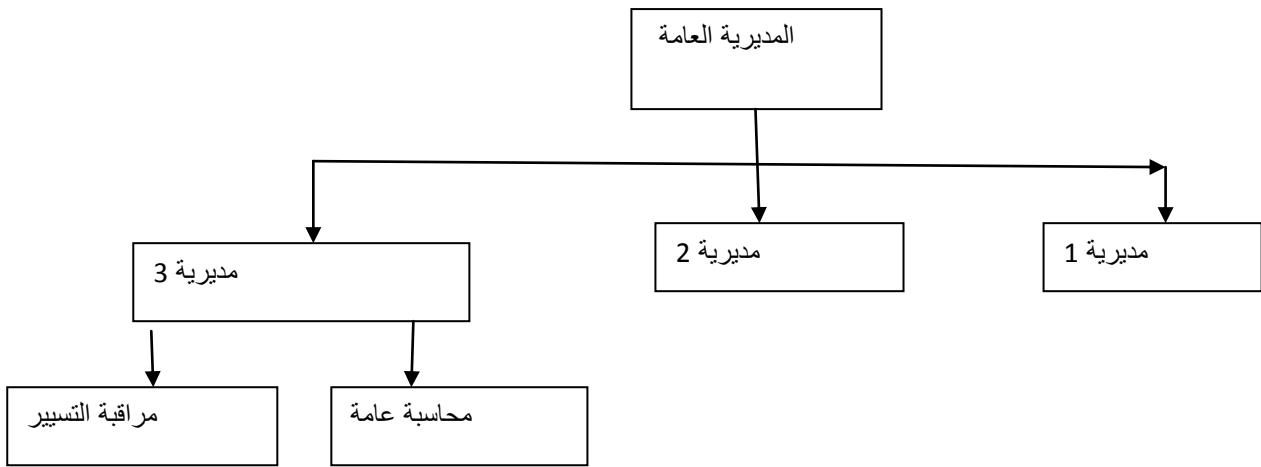
Source: Michel Rouach et Gérard Naulleau, op-cit ,p69.

¹ Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^{eme} édition, revue banque ,France,2002,p68.

في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب:

- ✓ تحضي بأهمية كبيرة؛
 - ✓ تحصل على المعلومات المثلى حول التوجيهات الإستراتيجية؛
 - ✓ تمتاز بالإستقلالية؛
 - ✓ تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير؛
- 2 - الحالة الثانية : مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية

الشكل (5-1) :مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفية



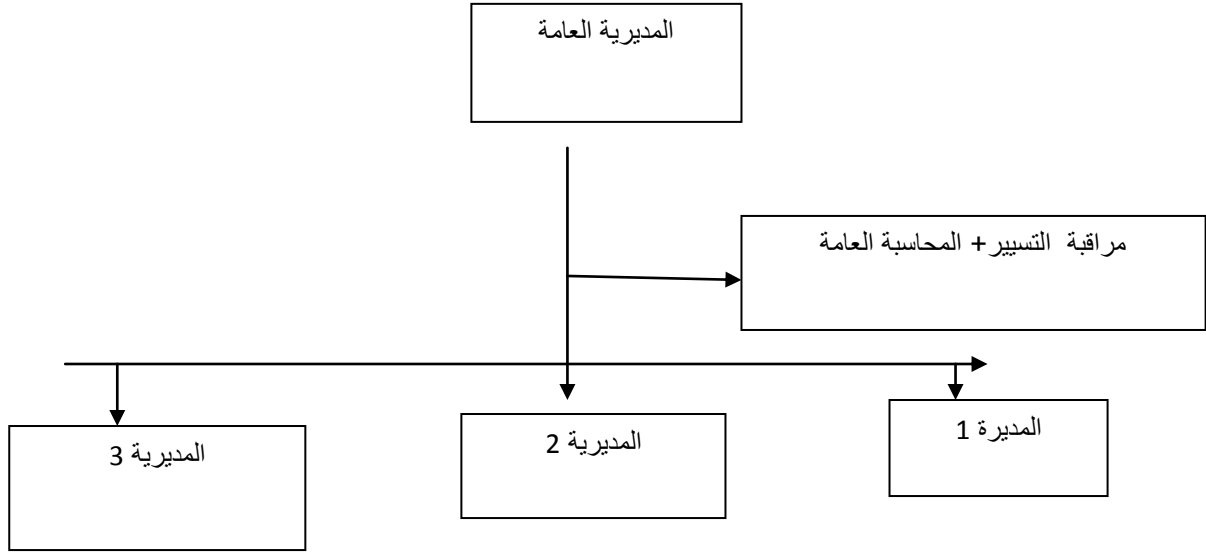
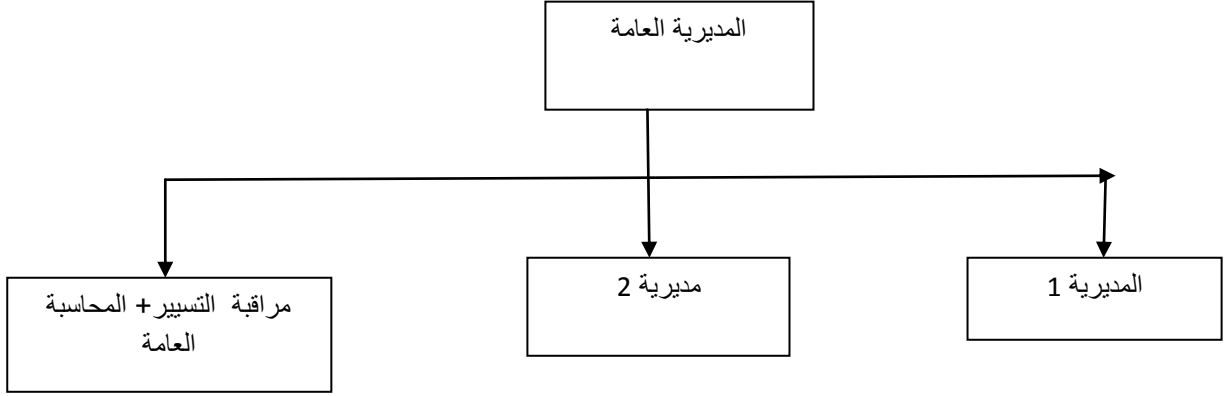
Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, IDEM ,p69

أما هذه الحالة فنتميز ب:

- ✓ انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير؛
- ✓ تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات؛
- ✓ توفر وتقرب المعلومات المالية و المحاسبة؛
- ✓ عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة؛
- ✓ محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

3 - الحالة الثالثة: مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير

الشكل (1-6) : مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau , op-cit ,p70

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز ب:

- ✓ إمكانية إرسال و تحليل فعال و سريع للمعلومات المحاسبية؛
- ✓ يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين؛
- ✓ يوفر بناء نظام معلومات متجانس؛
- ✓ حوار مدعم بين المديرية العامة و العملية؛
- ✓ وجود فجوة بين المحاسبة العامة و مراقبة التسيير.

وبفعل التطورات الحديثة، فإن على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، مما يعطي للمراقب من سلطة تدخل أكثر أهمية حتى يقوم بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل المالية والبشرية، أيضا يقوم بتكيف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي كيف تنظم المؤسسة بتعديلات وتغيرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي.

المطلب الثاني: مسار مراقبة التسيير

يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي: التخطيط، المتابعة والتحليل وأخيراً التصحيح. فهو مسار وحلقة boucle تفرض توفر المعلومات والتدريب بصفة تدريجية ويتعلق الأمر بحلقة Deming

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار ، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة ، مما يسمح بتحقيق الأهداف. وتتمثل هذه المراحل في¹ :

المرحلة الأولى: التخطيط

نقطة الانطلاق لهذا المسار و يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل ، يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي ، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة ، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات ، وهذا دائماً بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير(أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصير الأجل من الضروري ، أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

المرحلة الثانية: التنفيذ

بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه ، وهذا انطلاقاً من الاختيارات الإستراتيجية ، تأتي مرحلة التنفيذ ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان ، وعلى أرض الواقع ، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

¹ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص74

المرحلة الثالثة : المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

المرحلة الرابعة :الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقياً إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار ، أو بالتنفيذ غير السليم أحسنها ، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة للعمليات 2 قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختار 3 كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة 4 وأخيراً قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة ، التي تستدعي إعادة النظر فيها 5 .

وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، و لا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات هذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها ، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير فأى حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل ، يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود .فأحياناً تجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط و التحليل دون متابعة الأداء و التقييم.

المطلب الثالث :النظرة الجديدة لمراقبة التسيير

أصبح لمراقبة التسيير نظرة جديدة تقوم على الوجهة الكلاسيكية مع الأخذ بعين الاعتبار إدخال تعديلات على حدود هذه الوجهة.كما يمر نظام مراقبة التسيير في إعداده على عدة مراحل¹ :

¹. ناصر دادى عدون،مرجع سابق،صص 15- 17.

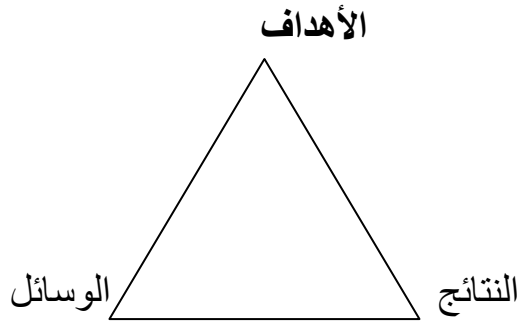
النظرة الجديدة لنظام مراقبة التسيير: تم اقتراح نموذج جديد يتمثل في مثلث مراقبة التسيير. حيث يعتمد سير نظام مراقبة التسيير وفق هذا النموذج على ثلاثة مؤشرات.

1- الأهداف: إن تحديد الأهداف هو نقطة الانطلاق لنظام مراقبة التسيير، حيث تكوّن هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية.

ب- الوسائل: يمكن أن تكون الوسائل الموضوعية حيز التطبيق تقنية أو مادية، بشرية، مالية.

ث - النتائج: من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات و التدخلات بالوسائل المخصصة لذلك.

شكل (8-1) مثلث مراقبة التسيير



المصدر: نفس المرجع السابق، ص15

تتفاعل الأقطاب الثلاثة لنظام مراقبة التسيير مكونة مختلف العلاقات الموجودة بينها وكذا الديناميكية التي تربطها. وعليه تتضح ثلاثة إشكاليات مطروحة على مستوى المؤسسة حسب الشكل. منها فعالية المؤسسة و قدرتها علي تحقيق الأهداف. غير أن التحكم في التسيير و تحسينه من خلال مراقبة التسيير. أدى لظهور عدة عراقيل. أو شروط تحد من مهمة مراقبة التسيير عند عدم توفرها. ويمكن إدراج هذه الشروط فيما يلي:

1 - الأهداف: يتم تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤوليات في المؤسسة. و يمكن أن تكون هذه الأهداف عائقا أمام مراقبة التسيير في حالة تعارضها فيما بينها. وهذه الميزة خاصة بطبيعة الأهداف بغض النظر عن التسيير. لذا فان دور مراقبة التسيير هو العمل من أجل التنسيق بين أهداف هذه الأقسام.

2 - التنظيم: لتحقيق أهداف المؤسسة لابد من تنظيمها و هيكلتها. غير أن إعداد هيكله ما وعدم القدرة أو الرغبة في تغييرها يشكل حاجزا أمام وظيفة مراقبة التسيير حيث يواجه مراقب التسيير صعوبة أمام الاستعمال الأمثل للطاقت.لذا يجب أن تكون هذه الهياكل مرنة وقابلة للتغيير مع الظروف المحيطة بها لتحقيق أهداف المؤسسة.

3 - نظام المعلومات: إن وجود شبكة لانتقال المعلومات داخل المؤسسة يعد ضرورة من اجل اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.ومن ثم إيصالها إلى المستعملين بنفس الشروط. وباعتبار أن دور مراقب التسيير هو دور استشاري فان وجود شبكة لانتقال المعلومات غير كافية، وإنما يشترط أن تكون هذه الشبكة مرنة و تسمح بانتقال المعلومات بسرعة و تكون هذه المعلومات ذات مصداقية.

4 - سلوك الأفراد اتجاه المراقبة: تتجه أنصار أفراد المؤسسة إلى الجانب السلبي للمراقبة. فهم يعتقدون أنها تعني العقاب. وهذا ما يؤثر سلبا على هؤلاء الأفراد.

و بالرغم من كل هذه العراقيل التي ي واجهها مراقب التسيير. فان دوره يبقى ضروريا و أساسيا في السماح للمسيرين بالتحكم في الإدارة من جهة و تحسينها من جهة أخرى.

المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير

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

المطلب الأول: المحاسبة العامة

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العامة

المحاسبة فن موجه لتقديم المعلومات الرقمية، طبقا لاعتبارات قانونية أو اقتصادية من خلال الحسابات وهي تقنية تقوم بجمع تطبيق وتلخيص البيانات المالية الخاصة بعمليات المشروع) لغة الأعمال.(فهي ذات قواعد وأنظمة. مهمتها الرئيسية تحديد نتائج المؤسسة بالنسبة لنشاطها الداخلي أو لعلاقتها مع الغير. وتعتبر المحاسبة العامة من أهم فروع أنظمة المعلومات المحاسبية، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل وخارج المؤسسة وتلخيص البيانات وتلخيص البيانات إثر القيام بأعمال نهاية الدورة. لتكون مخرجاتها مدخلات المحاسبات الأخرى¹.

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

- تسمح بإنتاج مؤشرات ضرورية لقيادة المؤسسة.
- تسمح بقياس أداء المؤسسة الإقتصادي والمالي.

النظام الإعلامي المحاسبي يمكن أن يعرف بمجموعة من العناصر عتاد، برمجيات، أفراد (تمكن الحصول ، معالجة، تخزين و إيصال المعلومات لهدف مساعدة الأفراد في الوظائف التنفيذية في التسيير واتخاذ القرارات فهو يقدم معلومات وفق الاحتياجات المختلفة للمستعملين. فهي عنصر أساسي لاتخاذ القرارات التسييرية في المؤسسة².

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة

تهتم المحاسبة بالمحافظة على الذمة المالية للمؤسسة وذلك عن طريق مجموعة من الوظائف المسندة إليها ويمكن إيجازها في النقاط التالية³:

تسجيل العمليات المالية: تعتبر عملية التسجيل المحاسبي بمثابة نقطة البدء للمحاسب نحو إنشاء نظام محاسبي يحقق للمنظمة إنتاجا ملائما للمعلومات والبيانات اللازمة لتسيير نشاطه على الوجه الأكمل.

¹ ن.دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1988، ص8

² Moussa Hamam, comptabilité générale selon l'SCF, Ed le savoir, Alger, 2011, p21.

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

تبويب العمليات المالية: تعتبر الخطوة الثانية في مهمة المحاسب نحو إنتاج بيانات فمن خلال هذه العملية يتضح المفهوم المحاسبي لأنها تسمح بخلق أسس ثابتة وموحدة تهدف حتما إلى تفادي احتمالات الأخطاء.

إنتاج تقارير وقياس النتائج: تعتبر التقارير بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي تحتاج الإدارة لهذه التقارير إما بصورة دورية أو في فترات خاصة حسب الحاجة إلى بعض المعلومات المالية، كذلك يحتاج المحاسب إلى تقارير مالية دورية تسهل له مهمة قياس نتائج أعمال المنظمة ومركزها المالي.

تحليل النتائج وعرضها: تعتبر هذه العملية جزءا هاما في مهمة المحاسب، وما يميزها أنها تتميز بالدورية من ناحية كما أنها تخضع لقواعد محاسبية يجب الإلزام بها، وتهدف تقارير تحليل النتائج إلى عرض صورة عامة لنشاط المنظمة وموقفها المالي واحتمالاتها المستقبلية.

فالدور التسييري للمحاسبة يتمثل في تزويد المسيرين بجزء هام من المعلومات والمتغيرات المهمة التي تدلهم على سير المؤسسة.

الفرع الثالث: تقنيات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

1. الأرصدة الوسيطة للتسيير¹

لأجل الفهم الجيد تشكيل نتيجة الدورة، يمكن حساب نتائج جزئية، على شكل هوامش. يمكن الأرصدة الوسيطة للتسيير التحليل الاقتصادي للنتيجة. ويتم تمثيل قائمة هذه الأرصدة وفق ثلاث فئات للنتائج الجزئية:

نتيجة الاستغلال المالية، النتيجة خارج الاستغلال ويمكن تعميم هذا التحليل بحساب الأرصدة بشكل تنازلي ومنها الهامش الخام، القيمة المضافة، فائض الاستغلال الخام، نتيجة الاستغلال، النتيجة قبل الضريبة، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الصافية للدورة.

1 - **الهامش الخام (Marge brute)** وهو مؤشر للتسيير ضروري للمؤسسات ذات الصفة التجارية

وهو يحسب كما يلي: مبيعات بضاعة - تكلفة شراء البضاعة

2 - **القيمة المضافة (valeur ajoutée)** وهو مفهوم أكثر استعمالا. تعبر عما حققته المؤسسة أثناء

قيامها بنشاطها وهي تحسب: إنتاج الدورة + الهامش الخام - استهلاكات الدورة

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

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

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

5 - **النتيجة قبل الضريبة:** (resultat courant avant impot) ولحساب هذه النتيجة يأخذ بعين الاعتبار لمجموع العمليات المالية (نتيجة الاستغلال+ النواتج المالية - (المصاريف المالية

6 - **النتيجة خارج الاستغلال:** (resultat hors exploitation) تعبر النتيجة خارج الاستغلال عن رصيد العمليات التي تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة، فهي تبين أهمية النشاط الاستثنائي في النتيجة الصافية للدورة وتحسب = :النواتج خارج الاستغلال -الأعباء خارج الاستغلال (الاستثنائية)

7 - **النتيجة الصافية للدورة:** وتحسب (النتيجة قبل الضريبة+النتيجة خارج الاستغلال)- (مساهمة الأجراء في تحقيق الأرباح+ضرائب على أرباح المؤسسات) ويتم حساب هذه الأرصدة من خلال إعادة المعالجة للمعلومات المتضمنة في الميزانية وحساب النتائج. وتمثل أداة فعالة في التشخيص والتحليل للوضع الاقتصادية والمالية للمؤسسة ولإجراء المقارنات القطاعية.

الفرع الرابع:التعديلات الضرورية على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة

لكي تكون المحاسبة العامة أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء بعض التعديلات عليها والمتمثلة في:

1. توفير القوائم المالية على فترات متقاربة: من أجل معرفة النتائج يجب انتظار سنة أو أكثر وهذا يعتبر معرقلا لعملية التحكم في نشاط المؤسسة وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظرا لطول الفترة، لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهريا، فصليا) يعتبر ضروريا جدا. فحسب دراسة M.Gervais عام 1986 حول 62 شركة غرب فرنسا، وجد أن حسابات النتائج comptes de resultat هو الأداة الأكثر استعمالا في عملية المراقبة، كما أنه يتم استعماله وتحضيره شهريا¹.

¹ M.Gervais,op,cit,p26.

2. توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة: تتمثل هذه الأعباء عموماً في علاوات التأمين، الضرائب، فواتير المياه والغاز والكهرباء... هذه الأعباء يمكن أن تنتج خلال فترة النشاط دون أن يتم فوترتها لحظة استهلاكها.

3. إرفاق القوائم المالية بمعايير: يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة.

يتم الانطلاق من فرضيات حول تطور رقم الأعمال والتكاليف أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة .

ويتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن والدفع للموردين وسياسات الإستثمار والاقتراض، بغرض تشكيل جدول ميزانية تقديري وجدول تمويل تقديري كذلك. وفي نهاية كل فترة تتم مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

4. إزالة أثر التضخم على النتائج: إن معطيات المحاسبة العامة مسجلة على أساس تكاليف تاريخية وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصدقية حيث أن الأصول الثابتة والمخزونات تصبح غير قادرة على تمثيل قيمتها، وكذلك بالنسبة للإهلاكات لهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير يتطلب :

- التنبيه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار.

- القيام بعملية إعادة تقييم الأصول كلما تطلب الأمر ذلك.

المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

تتمثل المحاسبة التحليلية في مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين و تكلفة النشاط المتعلقة بصنعها و بيعها. إلى جانب تخطيط و قياس كيفية التنفيذ¹.

وبالتالي فهي تختلف عن المحاسبة العامة في أن الأولى تهتم بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المؤسسة ، بينما تهتم المحاسبة العامة بالقوائم المالية الإجمالية للمؤسسة كوحدة.

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 8.

فقد أطلق عليها عدة مصطلحات:

- المحاسبة الصناعية: بحيث تقوم بمعالجة بيانات الإنتاج باستخراج تكلفة كل منتج.
- المحاسبة التحليلية للتسيير: إنتاج معلومات تسمح بمراقبة الأداء و اتخاذ القرارات.
- محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية: إدخال مزيد من الآليات لمواجهة المحيط الصع
- محاسبة التسيير الإستراتيجية: إدخال آليات تخص تطور المحيط على أساس مستقبلي.

الفرع الثاني: وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث كلارك وظائف أساسية لمحاسبة التسيير، تتمثل في¹:

- المساعدة على تحديد أسعار البيع وتحديد حدود انخفاض الأسعار.
- المساعدة على التمييز بين المنتجات المربحة و غير المربحة.
- مراقبة المخزون وتحديد قيمة المخزون.
- اختبار كفاءة مختلف المسارات ومختلف الإدارات و اكتشاف أوجه التقصير و التبذير.
- الفصل بتن تكلفة التشغيل الأدنى و تكلفة الإنتاج و ضمان التكامل و الارتباط مع الحسابات المالية.
- وانطلاقاً من هذه الوظائف، يمكن تحديد غايات مهام محاسبة التسيير و المتمثلة في:
- التسعير و تقييم المخزونات.
- قياس كفاءة المنتجات، المسارات و الوحدات الداخلية ككل لأجل إعلام المسيرين.
- وتتناسق هذه الغايات مع تلك الأهداف التي حددها تايلور بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تمكن من:

- 1 - ضبط ورقابة عناصر التكاليف: بالتحديد الدوري) الشهري(للتكاليف الكلية للمنتجات المصنعة و قيد التصنيع².

¹ Bouquin H ,la comptabilité de gestion,2^{eme} édition economica ,paris ,1997,p15.

²سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفق، ص6.

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

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

3 - ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط : إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة¹.

الفرع الثالث : المحاسبة التحليلية ومجال تطبيقها في مراقبة التسيير

إن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساساً في دراسة، حساب، تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، الإنتاج، التوزيع وسعر التكلفة، من هنا نعرف المحاسبة التحليلية على أنها وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على:

- عرض التكاليف :تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع،... الخ.

- تصنيف التكاليف * : تكاليف مباشرة وغير مباشرة * .تكاليف متغيرة وثابتة.

- تحميل التكاليف : ويتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للمصاريف

الثابتة .

ولكي يتم الاستفادة من المحاسبة التحليلية ينبغي معرفة استعمالات كل طريقة وكيفية الاستفادة منها في مراقبة التسيير، وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهم طرق حساب التكاليف.

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

الفرع الرابع: طريقة التكاليف الكلية

التكاليف الكلية تحسب بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة وهي تحتوي على¹:

-الأعباء المباشرة : وهي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط، كمصاريف المادة الأولية، وفي حالة إنتاج منتوجات مختلفة باستعمال مادة أولية واحدة فإن تحديد الكميات المستهلكة لكل نوع يتم على مستوى مصلحة الإنتاج.

-الأعباء غير المباشرة : وهي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات ويجب حصرها لدراستها قصد توزيعها على مختلف أنواع المنتوجات.

إذن هذه الطريقة تعتمد على التفرقة بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتوج إلا بعد توزيعها عن طريق مراكز التحليل التي هي عبارة عن الأقسام أو وحدات محاسبية تسمح بتحليل التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة المنتوج وذلك باستعمال وحدات قياس محددة.

- وبعد تعيين وتوزيع الأعباء على الأقسام يتم تجميع الأعباء الخاصة بكل قسم 金流 دف تحديد تكلفة كل قسم وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع الأعباء غير مباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس " .وتتم عملية ترتيب الأقسام. كما يلي²:

أولا : تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

ثانيا : تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمات إلى الأقسام الأخرى.

ثالثا : تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام.

وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى ومن ناحية المعالجة المحاسبية تؤدي الاستفادة من الخدمات التي تحمل قسط من مصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات.

و يتلخص مبدأ عمل الطريقة في³:

1 تقسيم المؤسسة إلى أقسام التحليل.

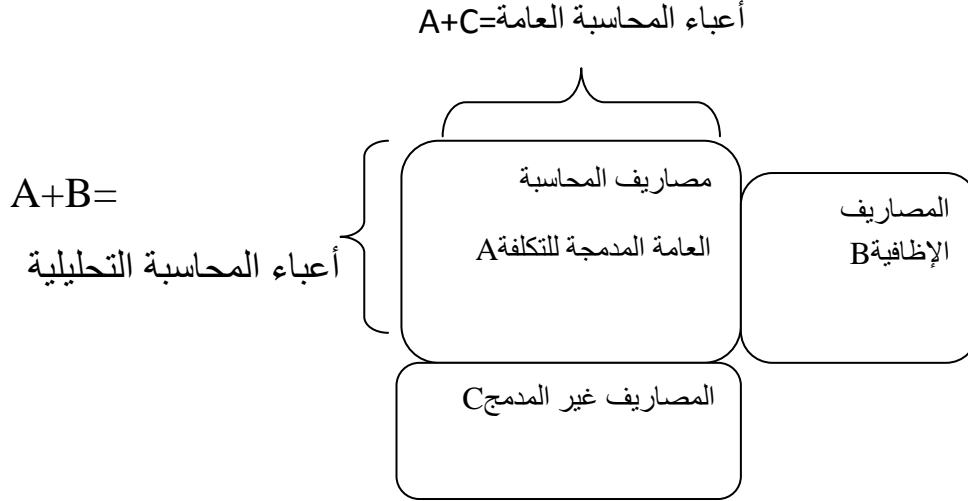
¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999 ص46.

² -رجال علي، مرجع سبق ذكره، 1999 ص49.

³ -Toufik saada ,comptabilité analytique et contrôle de gestion,3em edition vuibert,2008,p22.

2- توزيع الأعباء و ذلك بعد إعداد مفاتيح التوزيع.

3- تصنيف المصاريف و يمكن أن نتلخص في:



1- أعباء المحاسبة العامة = مصاريف المحاسبة العامة - المصاريف غير المدمجة + المصاريف الإضافية

2- النتيجة التحليلية = نتيجة المحاسبة العامة + المصاريف غير المدمجة - المصاريف الإضافية

- تصنيف وتبويب الأعباء ضمن التكاليف إلى مصاريف مباشرة وغير مباشرة
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز التحليل والقيام بالتوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة في مختلف الأقسام
- حساب تكاليف المواد المستهلكة، تكلفة الإنتاج ثم تحديد سعر تكلفة المنتج المباع باضافة المصاريف المباشرة وغير المباشرة للتوزيع

حدود الطريقة: إن الهدف منها هو تحديد سعر التكلفة التاريخي أو المسجل و قد فقدت هذه الطريقة

ملاءمتها بسبب- : الأهمية المتزايدة للأعباء غير المباشرة في كتلة المصاريف

-تكالفتها عالية من ناحية جمع ومعالجة المعلومات والمدة المستغرقة و هو ما أفقدها ملاءمتها في نظر

المسيرين.¹

¹ - Toufik saada ,op cit ,p47.

الفرع الخامس: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

لقد سبق لنا وأن تعرفنا على طريقة التكلفة الكاملة) الكلية (حيث يتم امتصاص كل أعباء المؤسسة مهما كان مستوى النشاط فيها ويتحدد مستوى النشاط هذا بهيكل الإنتاج والذي يمكن تعريفه على أنه مجموع الوسائل المادية والبشرية الدائمة التي تستخدم في عملة الإنتاج. فعند حجم معين من الإنتاج يظهر ما يلي¹:

1- بعض الأعباء كالاستعمالات من المواد الأولية واليد العاملة المباشرة تتغير تناسيبا مع نشاط المؤسسة وهنا نكون بصدد الحديث عن الأعباء المتغيرة لأنها تتحدد بحجم مخلف العمليات الإنتاجية (حجم الإنتاج).

2- أعباء أخرى كالإهلاكات مثلا لا تتغير عند مستويات نشاط معين وهنا نكون بصدد الحديث عن الأعباء الثابتة أو الأعباء الهيكلية، "Les Charges Structures" لأنها تتعلق بهيكل إنتاج معين وبناء على هذا التقسيم فإن طريقة التكلفة الكلية تبقى غير كافية للتحليل المالي والمحاسبي والمراقبة في المؤسسة حيث يجب تحديد حصة كل من الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة التي تحمل ضمن مختلف التكاليف وأسعار التكلفة وبهذا فإن حصة الأعباء المتغيرة تتغير بتغير حجم الوحدات إلا أنها تناسب عكسيا مع حجم الوحدات بالنسبة للأعباء الثابتة أي أنه كلما كان عدد الوحدات المنتجة أكثر كان نصيب الوحدة من هذه الأعباء أقل والعكس صحيح.

*كيفية استعمال الطريقة :

التحميل العقلاني كطريقة لحساب سعر التكلفة جاءت لتجاوز مساوئ طريقة التكاليف الثابتة بحيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الاقتصادي أي تثبتت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل والذي يحسب وفق القاعدة التالية²:

معامل التحميل العقلاني = المستوى العادي للنشاط / المستوى الحقيقي للنشاط

الفرع السادس: طريقة التكاليف المتغيرة

لقد تطرقنا إلى طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة والتي تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة حيث تؤخذ الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وهذا لغرض التحليل المالي والمحاسبي والمراقبة،

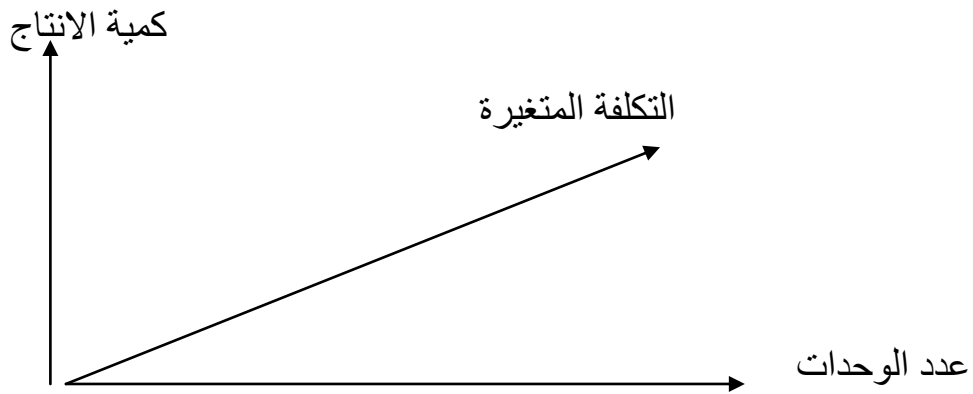
¹ -ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 115.

² رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

فبعكس طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة فإن طريقة التكاليف المتغيرة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء المتغيرة كما يدل عليها اصطلاحه وذلك لنفس الأغراض السابقة .

فالتكاليف المتغيرة تتغير مباشرة في مجموعها وفقا لتغير عدد الوحدات المنتجة، ففي حالة توقف فإن التكلفة "فالتكاليف المتغيرة تتغير مباشرة في مجموعها وفقا لتغير عدد الوحدات المنتجة، ففي حالة توقف فإن التكلفة المتغيرة ستعود إلى الصفر وحينما يتضاعف الإنتاج تتضاعف التكاليف المتغيرة¹ والشكل يدعم هذا التعريف.

الشكل رقم(1-09) علاقة التكلفة المتغيرة بكمية الإنتاج



المصدر: محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص55

وعليه فإن طريقة التكاليف المتغيرة كما هو واضح من تسميتها تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة التي ترتبط مباشرة بتغير حجم الإنتاج والتكاليف الثابتة التي ترتبط بالطاقة الإنتاجية". ولقد شهدت هذه الطريقة نوعا من التطور أدى إلى تقسيمها إلى نوعين أساسيين هما:

1 - طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة : أساسها أن التكاليف الثابتة ترتبط بالدورة الإنتاجية وبالتالي فهي تحمل مباشرة لنتيجة الدورة وليس للمنتج. فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف المتغيرة هي وحدها المحددة لتكلفة المنتج.

¹ محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990 ، ص54

2 - طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة " Direct Cousting Evolué " هي نفسها الطريقة الأولى، إلا أن بعض التكاليف الثابتة يمكن تحميلها مباشرة لبعض المنتوجات عندما تكون مرتبطة بها مباشرة. أما باقي التكاليف الثابتة الأخرى فتحمل لنتيجة الدورة، كما يوضحه الشكل التالي¹:

الشكل (10-1) تصنيف الأعباء للمحاسبة التحليلية وفق الطريقة

التكاليف	متغيرة	ثابتة
مباشرة		
غير مباشرة		

Source : Toufik saada ,op cit ,p55.

طريقة التكاليف المتغيرة مبنية على أساس التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة، في المدى القصير و لمستوى نشاط أين تكون المراكز تحت التشغيل الكامل. تتعلق التكاليف المتغيرة بمستوى النشاط، وهذا التصنيف للتكاليف يسمح بإعداد مؤشرات هامة) الهامش على التكلفة المتغيرة (وهي ملائمة لاتخاذ القرارات والسياسة التسعيرية والتنبه لمخاطر التشغيل من خلال مفاهيم الأوزان الميتة) عتبة المرودية (والرفع التشغيلي)².

وقد طورت بعدها لتمكن من تحديد الهامش على التكاليف الخاصة التي هي أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

الفرع السابع: التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات

تقوم الطرق السابقة على حساب التكاليف لاحقا، وهذا يشكل عائق كبير أمام المؤسسات خاصة فيما يتعلق بعملية تحديد الأسعار في الوقت المناسب، لذا يتوجب وضع أسعار وتحديد التكاليف مسبقا لتفادي حدوث هذا النوع من المشاكل.

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، 1995 ص 235.

² Toufik saada ,op cit ,p78.

تعريف: التكاليف المعيارية هي تكاليف محسوبة مسبقا، وتتميز بصيغة معيارية $Y = a + bX$ دف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة زمنية معينة وقياس قدرها أو إمكانيتها في تحقيق برامجها. وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا وما حدد من قبل¹.

فالتكلفة المعيارية محددة مسبقا بدقة كبيرة عن طريق التحليل التقني، كتحديد الوقت اللازم لإنتاج قطعة معينة أو تكلفة ساعة العمل والتحليل الاقتصادي يأخذ طابعا معياريا أو نموذجيا يستعمل لتسهيل المعالجة التحليلية. والسماح بإجراء عملية المراقبة من خلال تحليل الانحرافات

المطلب الثالث: لوحة القيادة

الفرع الأول: التعريف

تتمثل لوحة القيادة في مجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل قيادة المؤسسة أو الوحدة التي تخصه نحو تحقيق أهدافه.

كما عرفه Alazard.C et Separi.S على أنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها².

فهي عرض لأهم المؤشرات التي يحتاجها المسؤول والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط ملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.

الفرع الثاني: مهام لوحة القيادة

لقد عرف GERVAIS لوحة القيادة بأنها نظام معلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل أداء المسؤولين³. انطلاقا من هذا التعريف يمكن استخلاص المهام الأساسية للوحة القيادة:

¹ - ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1994، ص 161.

² C. Alazard et S. Sépari , Op.Cit , p 591.

³ 2-GERVAIS .M, op-cit, P 593.

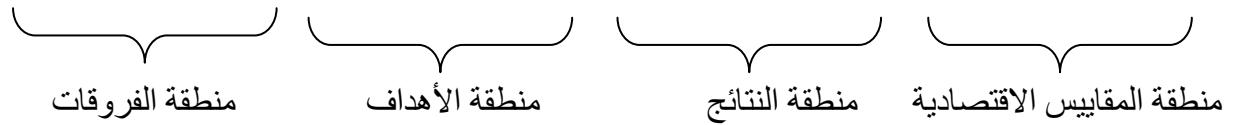
- 1- الدور التقييمي : إن تفويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض له.
- 2- الدور القيادي : إضافة إلى الدور التقييمي للوحة القيادة فإنها كذلك أداة إخبارية للأقسام الخاصة بها.

الشكل العام للوحات القيادة:

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

الشكل رقم (1-11) الشكل العام للوحة القيادة

لوحات القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما...	النتائج	الأهداف	الفروقات
الصف 1 مؤشر أ			
مؤشر ب			
الصف 2			
الصف ن			



. Source : C. Alazard et S. Sépari, Op. Cit, p 557

خلاصة الفصل:

عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، وأصبحت تساهم مساهمة فعّالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وهي أداة فعّالة لتحقيق من التنجيد الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

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

الفصل الثاني

تمهيد:

يعد مفهوم الأداء عموماً والأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولاً. إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة الشركات على اختلاف أنواعها. لذا فإن الأداء ليس بمفهوم جديد على ساحة الأدبيات الإدارية و الدراسات المحاسبية لارتباطه الوثيق بالرقابة. ولقد سعت الشركات قديماً و حديثاً إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة و الفعالية التي تمت صياغتها لديمومة الشركات و استمراريتها في ظل ظروف و تحديات حرجة للغاية. كازدياد حدة المنافسة و استخدام تقنية المعلومات و الاتصالات فظلاً عن البحث عن أساليب جديدة و معاصرة تتسجم و التطورات الخاصة على مستوى البيئة الخارجية سنتطرق في ه ذا الفصل إلى العناصر التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن الأداء
- المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي
- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي و مراحل تقييمه

المبحث الأول : مفاهيم أساسية عن الأداء

هناك خلاف قائم حول مفهوم الأداء. يعود السبب فيه إلى اختلاف وتعدد المعايير والمقاييس التي اعتمدها الكتاب و الباحثون في دراسة الأداء وقياسه، و يكمن وراء هذا الخلاف تنوع الاتجاهات والأهداف ذات العلاقة، فهو مفهوم جوهري و هام.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات المتناولة للأداء إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد للأداء

لغويا مصطلح الأداء مستمد من اللغة الإنجليزية to perform والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل كما ورد في قاموس oxford.

فالأداء يعبر عن " إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد " حسب Robin- (Welsma).

و هناك من عرفه بأنه" النتائج النهائية لأنشطة وفعالية المنظمة " حسب (Wheelen et Hunger) في حين عرف على أنه" النتائج التي ترغب المنظمة فيها و السعي إلى تحقيقها (Wright et AI) هذا و يضاف على أن الأداء هو نتيجة بين الجهد والإمكانات وأداء الدور المطلوب تمثيله.

و من وجهة نظر أخرى يعرف الأداء أنه" نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات . "فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها¹. و هو مفهوم يعكس كلا من الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه يربط بين أوجه النشاط و الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها²

ويقصد بالأداء بصفة عامة درجة النجاح التي تحققها المؤسسة في إنجاز الأهداف المحددة مسبقا ويرى سيد مصطفى الأداء على أنه درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة للأهداف المخططة بكفاءة وفاعلية. وحسب هذا التعريف نجد أن الأداء يعني تأدية أو القيام بعمل وجهد أو نشاط من طرف فرد أو فريق أو مؤسسة من أجل تحقيق هدف معين. حيث يتم الحكم عليه في الأخير بأنه جيد، كفى، أمثل...، كما نجد أن هذا التعريف يربط الأداء بين الفعالية والكفاءة سواء على المستوى الإستراتيجي أو على المستوى

¹ علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011، ص ص 64-65
² عابدة الخطاب، التخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989، ص35

التشغيلي. حيث أنه لا يمكن الحكم على أداء المؤسسة التي تمكنت من بلوغ أهدافها بأنه جيد إذا كان قد كلفها الكثير من الموارد مقارنة بمثيلاتها¹.

و من المصطلحات ذات العلاقة بمفهوم الأداء

1-الكفاءة: إن الكفاءة تعني القدرة على خفض أو تحجيم الفاقد في الموارد المتاحة للمنظمة، و ذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق معايير محددة للجدولة) أي قدر من الناتج أو مخرجات في زمن محدد. و الجودة والتكلفة، أي الوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال استخدام موارد المنظمة المتاحة بشكل أمثل يتطلب بلوغ الكفاءة و زيادتها بحسن استغلال الموارد المتاحة دون اهدار². و تحسب بالعلاقة التالية :

كفاءة = قيمة المخرجات / تكلفة المدخلات.

2-الفعالية: تتمثل في القدرة على تحقيق أهداف المنظمة من خلال حسن أداء الأنشطة المناسبة بمعنى آخر هل يحسن العاملون و فرق العمل و المديرون أداء ما يجب أن يؤدي لتحقيق الأهداف أم هناك أنشطة أخرى تؤدي دون داع أو مبرر.

وتقاس الفعالية انطلاقاً من أهداف المؤسسة) إلى أي حد تم تحقيق النتائج المرتقبة والمرغوب فيها؟. (أي التقارب بين النتائج المحصل عليها والأهداف المسطرة، فالمسؤول الفعال هو الذي يستطيع الوصول إلى تحقيق الأهداف في الآجال المحددة³.

وتحسب بالعلاقة: الفعالية = الإنجاز المحقق / الإنجاز المحدد.

3-الإنتاجية: وتتمثل في النتائج المحققة فعلاً و الوسائل المستخدمة لبلوغها ويعرفها Male: بأنها تربط بين الفعالية في الوصول للأهداف والكفاءة في حسن استخدام الموارد لبلوغ الأهداف. فهي مقياس لأداء فرد أو قسم أو إدارة، أي هي تعبير عن قدر الناتج المحقق من استخدام قدر معين من المدخلات أو الموارد في فترة زمنية محددة (يوم، شهر، سنة).

¹ _ محمد سليمان، الإبتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسير، جامعة المسيلة، 2007

،،ص115

² نفس المرجع،ص116

³ نفس المرجع،ص116

4-الأهداف :تعرف على أنها "تعبيرات محددة عن ما ترغب المنظمة في تحقيقه خلال فترة زمنية محددة. (أي هناك أهداف بعيدة المدى) إستراتيجية (و أهداف أخرى مرحلية أو قصيرة المدى "والهدف مجموعة من الخصائص هي:

-الواقعية :أي يمكن بلوغه وتحقيقه.

-أن يكون كما قابلا للقياس مما يسهل عملية التقييم . ومع ذلك يمكن أن تكون بعض الأهداف نوعية غير كمية مثل هدف تحسين صورة المنظمة في أذهان جماهيرها أو كسب تأييد الرأي العام.

-أن يركز على النتيجة المستهدفة وليس على كيفية بلوغها.

-أن تنسجم مع الأهداف الوظيفية الأخرى للمنظمة.

-أن يصلح أساسا لتنظيم الأنشطة اللازمة لبلوغه.

و من خلال ما تقدم يمكن صياغة تعريف للأداء بأنه: تعبير عن كيفية توظيف الشركة لمواردها المتاحة على وفق معايير محددة وبطريقة متوازنة من أجل تحقيق أهدافها القصيرة الأجل بغية الإستمرار في مجال الأعمال.

تعدد المفاهيم المستخدمة للإشارة إلى الأداء المؤسسي، وأهمها مفهومي الكفاءة والفاعلية، ويختلف هذان المفهومان عن بعضهما¹

-الكفاءة :وتعرف بكونها " قيمة الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات " وهي بالتالي مفهوم الرشد استخدام الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلومات المتاحة، كما أن قياس الكفاءة يعتمد على مؤشرين أساسيين هما :دى توفر الطاقات البشرية والمادية والمالية والمعلومات المتاحة وسبل استخدام تلك الموارد لتحقيق الأهداف .

-الفاعلية :وهي مؤشر لمدى تحقيق الأهداف .فهي تهتم بالأهداف التي تحددها المنظمة ومدى تحقيقها بالإضافة إلى تحسين عملياتها الداخلية والحصول على الموارد التي توصف بالندرة من البيئة التي تعمل فيها.

¹ وصفي الكساسبية،تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات ،اليازوري، 2011 ،ص81 .

المطلب الثاني: أنواع الأداء

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء، ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار المصدر، الشمولية، المعيار الوظيفي، معيار الطبيعة.

1 - حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.

1_1- الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة. ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

-الأداء البشري: و هو أداء أفراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
-الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
-الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.
فالأداء الداخلي هو أداء متأني من مواردها الضرورية لسير نشاطات من موارد بشرية، موارد مالية و موارد مادية.

2-1-الأداء الخارجي: هو "الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة" فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، ويظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة، كارتفاع رقم الأعمال، القيمة المضافة و هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.

حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي و أداء جزئي¹.

1-الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، مثل الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك. بل يتطلب تضافر جهود جميع المصالح أو الوظائف.

¹ عبد الملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد الأول، 2001، ص 89 .

2-الأداء الجزئي: على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة. فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به. لا أهداف الأنظمة الأخرى. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة. و كما سبق الإشارة إليه، أهداف المنظمة يجب أن تكون متكاملة و متسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف و النشاطات التي تمارسها المؤسسة

ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة و للمؤسسة يمكن حصرها في الوظائف الخمسة: المالية، الإنتاج الأفراد، التسويق و التمويل.

أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها و تحقيق معدل مردودية جيدة و تكاليف منخفضة.

أداء وظيفة الأفراد: تكمن أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى و توجيهها نحو تحقيق أهداف المؤسسة. فضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد. و كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية و سلوك الأفراد وهو ما يوجب توظيف الأكفاء، وذوي المهارات العالية و تسييرهم تسييرا فعالا. و تحقيق فعالية الموارد البشرية لا تكون إلا بتوظيف الشخص المناسب في المكان المناسب و في الوقت المناسب لإنجاز عمله.

الأداء الإنتاجي: يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي إليه، بجودة عالية و تكاليف منخفضة تسمح بمزاومة المنافسين.

أداء وظيفة التمويل: يتمثل أداؤها في تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين. و الحصول على المواد بجودة عالية وفي الأجل المحددة و بشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الممنوحة للعملاء و تحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

أداء وظيفة التسويق: يتمثل في القدرة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق، كالحصة السوقية، إرضاء العملاء، السمعة.

4-حسب معيار الطبيعة: تمارس المنظمة عادة نشاطها في مجالات أداء مختلفة. تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، اجتماعية، إدارية.¹

الأداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ويتم قياسه باستخدام مقاييس الربحية.

الأداء الاجتماعي: يعد الأساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية، حيث يتميز هذا النوع بنقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها، مما يزيد من صعوبة إجراء التقييم الاجتماعي للأداء.

الأداء الإداري: يتمثل الجانب الثالث من جوانب الأداء في المنظمات الأعمال في الأداء الإداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاية وفعالية، ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة. ولتقييم الأداء الإداري يمكن استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات وكذلك البرمجة الخطية....

¹المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الشارقة، الإمارة العربية المتحدة، 2009، صص 116 -

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.

يحض الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين. لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء و الإستمرارية. ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات. حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها ، لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الإنحرافات عن الأهداف المحددة سابقاً. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء المالي، أهدافه ومعايير و مؤشرات قياسه وأهمية الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

لقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي. التي تعرف على أنها من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها. و تستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي و المتوقع ، و معرفة نواحي الإختلاف بينهما، و يؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي) نقاط القوة) (والسلبي) نقاط الضعف (لأدائها المالي¹.

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف. و يعبر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم².

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه" وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات الموجبات، المطلوبات، وصافي الثروة³.

ومما سبق فإن الأداء المالي:

-أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الإستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة التي تشير معاييرها المالية على التقدم و النجاح عن غيرها.

¹فلاح حسن الحسني، مؤيد عيد الرحمان، إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل، عمان، ص222

²محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009، ص45

³علاء فرحان طالب، مرجع سابق، ص67

-أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة.

-أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد في تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.

-أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة.

تعتبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيمة عددية وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة وفعالية.

جدير بالذكر أن الوظيفة المالية تبحث عن أساس منهجي سليم لتقويم استخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة، كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية وعملية في بناء المؤشرات¹.

ويعود السبب في تباين وتحديد مفهوم الأداء المالي إلى أسباب رئيسية منها²:

-اختلاف رؤى الباحثين حول مفهوم الوظيفة المالية.

-تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة.

-تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية.

المطلب الثاني: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة ومنها: التوازن المالي، نمو النشاط المردودية و الربحية، السيولة، توازن الهيكل المالي³.

التوازن المالي: وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالإحتفاظ به، و عبر الفترة المالية. يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها.

¹ ددان عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، العدد

2006/04، الجزائر، ص41

² نفس المرجع السابق، ص42

³ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص247

ومنه فإن رأس المال الثابت والمتمثل في الاستثمارات يجب أن تمويل عن طريق الأموال الدائمة- رأس المال مضاف إليه الديون الطويلة الأجل والمتوسطة -وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات و المدفوعات. ومما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في:

-تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

-ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير.

-تخفيض الخطر الذي تواجهه المؤسسة.

نمو المؤسسة: يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية و هي ظاهرة تعكس مدى نجاح و نجاعة إستراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار، و بذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل وتحدد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

الربحية و المردودية: تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة و فاعلية إدارة الشركة في توليد الأرباح¹

فهي تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية، وهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.

كما تعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، و المردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة. و الوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الرأس المال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية والرأسمال الخاص. وهو ما يعكس المردودية المالية، فحسب نوع النتيجة و الوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة فإن اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص36

السيولة وتوازن الهيكل المالي: تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل.

أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة- المخزونات و القيم القابلة للتحقيق - إلى أموال متاحة بسرعة. فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات. و يقيس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة¹.

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي. أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية².

المطلب الثالث: معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي.

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر مجموعة من المعايير لغرض حساب مستوى الأداء الذي حققته الوحدة و الوقوف على مستوى تطور أي جانب من جوانب نشاطها، و المعايير تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات فالمعيار يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية التقييم. أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار. فقياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

1 - تقييم الأداء المالي

يعني تقييم الأداء تقديم حكم Jugement ذو قيمة Valeur حول إدارة الموارد المادية و المالية، فهو قياس النتائج المتحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سابقا لتحديد ما يمكن قياسه. ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية و تحديد الأهمية النسبية بين النتائج و الموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.

يهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإيرادية أي قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الإستثنائية، والقدرة الكسبية وهي قدرة المؤسسة على تحقيق الإيرادات من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافأة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة.

¹ نفس المرجع السابق، ص36

² مفيدة يحيوي، مقال بعنوان: تحديد الهيكل المالي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 3 / 2002، ص89 .

ويعرفه البعض بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان عن حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على التصدي للمخاطر والصعاب المالية¹.

2 - معايير الأداء المالي

مفهوم المعيار: يعرف المعيار كمفهوم عام كونه أية وسيلة للقياس يمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار، حكم موضوعي على حالة معينة. و قد يأخذ أشكالاً مختلفة، فقد يكون قاعدة قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية وقد يكون عبارة أو جملة قياسية أو قاعدة رياضية تأخذ شكل نسب ومعدلات تغذى بمعلومات إحصائية من واقع المشروع والشركة وعادة ما يركن المحللون إلى المعايير الرياضية.

إن معظم هذه المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والوثائق المحاسبية و الاقتصادية والتقنية، إن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء المالي في حساب المعايير المستخدمة (المعتمدة)، فإن الميزانية العمومية والكشوفات المالية التحليلية وحسابات الأرباح والخسائر والمعلومات الاقتصادية كالعرض والطلب والإنتاج والقيمة المضافة تلعب دوراً هاماً كمقاييس².

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي، فالنسب المالية لا تعني شيئاً في حد ذاتها، فينبغي مقارنتها بمعايير نسب أخرى. وهناك عدة معايير للمقارنة، وهي³:

أ - المعايير التاريخية: "تعتمد هذه المعايير على أداء منظمات الأعمال للسنوات السابقة" إذ تمكن المحلل المالي الداخلي من حساب النسب المالية، وأهمية هذا المعيار تستمد من فائدته في إعطاء فكرة عن الإتجاه العام والكشف عن مواضع الضعف والقوة. وبيان الوضع المالي الحالي مقارنة بالسنوات السابقة وذلك لغرض الرقابة على السنة المطلوبة وتقييم الأداء من الإدارة العليا. فظلاً عما تقدم من فائدة كبيرة في تحسين كفاءة الإدارة المالية.

ب - المعايير القطاعية (الصناعية): تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من المؤسسات في القطاع الواحد. أي مقارنة النسب المالية للمؤسسة بالنسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة النشاط، ويستفاد منها بدرجة في عملية التحليل لأنها مستمدة من القطاع ذاته.

¹ دادن عبد الغني، مرجع سابق، ص 41

² مجيد الكرخي، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 57-58

³ علاء فرحان طالب، مرجع سابق، ص ص 73-74.

ت-المعايير المطلقة: وهي أقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية، وتشير تلك المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها التقلبات الواقعية، ورغم اتفاق الكثير من المالىين على عدم قبول المعايير المطلقة في التحليل المالي إلا أن هناك بعض النسب المالية مثل نسب التداول...
ث-المعايير المستهدفة: هذه المعايير تعتمد نتائج الماضي مقارنة بالسياسات والإستراتيجيات و الموازنات كذلك الخطط التي تقوم المؤسسات بإعدادها. أي مقارنة المعايير التخطيطية بالمعايير المحققة فعلا لحقبة زمنية ماضية. ويستفاد من هذه المعايير في تحديد الانحرافات من أجل أن تستطيع المؤسسات بعد ذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية لها.

3 -مقاييس الأداء المالي:

وذلك باستخدام النسب المالية التي هي عبارة عن علاقة بين البسط ومقام. وقيم البسط والمقام هي البيانات والأرقام التي تعرضها الميزانية العامة وقائمة الدخل، شرط أن تكون العلاقة مرتبطة بالأداء ومفسرة له. ومن أهم هذه المقاييس¹ :

-المقاييس المتعلقة بالربحية)نقطة التعادل: (و هي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع العائد من المبيعات أو يكون حجم المبيعات مساوي لحجم مبيعات التعادل، وعندما يزيد حجم المبيعات عن حجم التعادل فإن الفرق يسمى ربح مردودية و هو مؤشر يدل على زيادة مستوى الأداء. والعكس هو تكلفة العطالة. وتفيد نقطة التعادل في تتبع أثر زيادة حجم المبيعات على قيمة الربح أو الخسارة وكذلك مراقبة تأثير زيادة أو نقص التكاليف المتغيرة أو الثابتة على الربح.

-معدل العائد على الاستثمار (ROI) و يمثل نسبة صافي الربح إلى قيمة رأس المال المستثمر و هو من أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء وقياسه مدى نجاعة القرارات الاستثمارية.

-القيمة الاقتصادية المضافة: و هو من المقاييس الأداء المالية الحديثة، تم تطويره واستخدامه من طرف أحد مكاتب الدراسات الأمريكية.

فمفهوم القيمة المضافة الاقتصادية هي المعيار الأدق تحليلا وتفسيرا وتمثيلا للقيمة، فاعتمادها للأداء المالي كنتيجة للسياسات التمويلية) المزيج التمويلي يضمن الهيكل المالي و هيكل المالي رأس المال، الرفع المالي، الوفر الضريبي، تخفيض تكلفة هيكل رأس المال، سياسة توزيع الأرباح. (والت وظيفيات المالية للفوائض وهو ما يسمى بالمكون المالي للقيمة. good will financier .

¹ محمد الصغير قرشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة في الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات. والحكومات، 2، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، ص115

المطلب الرابع: أهمية الأداء المالي.

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات لتحديد جوانب القوة والضعف والإستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين، وتتبع أهمية الأداء المالي أيضا في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيهه الأداء نحو الإتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الإستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الإستمرارية و البقاء و المنافسة.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على: تقييم ربحية الشركة ، سيولة الشركة ، تطور النشاط ، المديونية ، تطور التوزيعات، تطور حجم الشركة .لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي .حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها ، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية واستثماراتها والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي .أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات¹.

المبحث الثالث:العوامل المؤثرة في الأداء المالي ومراحل تقييمه

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها، مما يوجب على المسيرين البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية بشكل صحيح. يتم الطرق في هذا المبحث إلى أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي و أركان ومراحل تقييم الأداء المالي.

المطلب الأول:العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في² :

1- الهيكل التنظيمي :هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها. ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات .حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الوظائف الإدارية في

¹ محمد محمود الخطيب،مرجع سابق،صص 46- 48.

² المرجع نفسه،ص48.

الشركات والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية أما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل و الانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.
ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأوامر للأفراد في الشركات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية.

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

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

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

4 - الحجم: يقصد بالحجم تصنيف الشركات إلى شركات متوسطة أو كبيرة الحجم. حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركات منها: إجمالي الموجودات أو الودائع، إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا. فقد يشكل عائقا لأداء الشركات حيث إن زيادة الحجم فإن عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا. و منه يصبح أدائها أقل فعالية وإجابا من حيث أنه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة. وإن سعر المعلومة

للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات فقد أجريت دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

ويمكن تصنيف وتبويب العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات إلى¹:

العوامل الخارجية: وهي مجموعة من التغيرات الخارجية التي تواجه المؤسسة وتؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل: -

التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

-القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق.

-السياسات المالية والإقتصادية للدولة.

العوامل الداخلية: وهي تلك العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة بحيث أنه يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل:

-الرقابة على التكاليف.

-الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة.

-الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة ترشيدها ومن أهمها: نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة، وتبرز هذه النسبة قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة.

و نسبة الفوائد المدفوعة على الودائع حيث توضح هذه النسبة أهمية هذه لفوائد المدفوعة على جملة الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من المصادر الخارجية (الودائع من العملاء والمستحقات)

-عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات و الأقسام.

¹بن خروف جليبة، دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة بومرداس، 2009، ص78

-درجة المركزية وحجم المؤسسة.

-درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.

-مدى توفر موارد مالية وبشرية للمؤسسة.

-عدم وجود نظام معلوماتي داخل المؤسسة يفيد متخذي القرارات بشكل جيد.

فككل هذه العوامل لها تأثير على متخذ القرار في تحديد قراره، ومنه فعلى المؤسسة تحديد الهدف من القرار المتخذ و توفير البيئة والجو المناسب داخل المؤسسة لتطبيقه لكي يتحقق نجاح القرار المتخذ¹.

المطلب الثاني: أركان تقييم الأداء المالي

تركز عملية تقييم الأداء المالي على الأركان الأساسية التالية:

- 1 - وجود أهداف محددة مسبقا: من المؤكد أن عملية تقييم الأداء لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا، وقد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط أو قرار فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد و ضوابط، كذلك التكاليف النمطية ومعدلات الأداء المعيارية، أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها تقييم الأداء.
- 2 - قياس الأداء الفعلي: يتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية و الأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، و يجب توفير عاملين مدربين للقيام هذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسبا لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير واتخاذ القرارات الخاصة بها.
- 3 - مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير: يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية، و لتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، و جعلها قادرة على مجابهة الأخطاء قبل وقوعها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها. و يجب أن تركز الرقابة على الانحرافات الهامة، ووجود فرق مدربة على المحاسبة والإحصاء يؤدي إلى سرعة كشف الانحرافات وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة و الموضوعة.
- 4 - اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات: إن اتخاذ القرارات لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات و المعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقا وقياس الأداء الفعلي، ومقارنة

¹ نفس المرجع السابق، ص 79 .

ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط. لذلك فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب. و محددًا بوضوح نوع التصحيح المطلوب. أخذًا في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

ولذلك يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء تهدف للتعرف على مدى تحقيق الوحدات الإدارية للأهداف الموضوعة لها، كما أنه بواسطتها تتوافر لدى الأجهزة المختصة المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للتخطيط الجيد مستقبلاً.

المطلب الثالث: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل أهمها:

- 1 - الحصول على البيانات والمعلومات الإحصائية: وذلك من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية، جدول النتائج و قائمة التدفق النقدي و القوائم الأخرى و الملاحق المرفقة بالتقارير المالية إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة، و البيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت المشابهة
- 2 - تحليل ودراسة البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط: حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات .
- 3 - إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير و النسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة الاقتصادية و ذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
- 4 - تحديد الانحرافات: وذلك بمقارنة نتائج التقييم مع الأهداف المخططة للوحدة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد تم حصرها وتحديد أسبابها وأن الحل ول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.
- 5 - متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: وذلك بت ز ويد نتائج التقييم إلى الإدارات المختلفة داخل الوحدة للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

خلاصة الفصل :

يلعب تقييم الأداء أهمية كبيرة في النشاط الاقتصادي و ذلك ل لتأكيد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة و التحقق من تنفيذ الأهداف المسطرة داخل المؤسسة كما أن تقييم الأداء المالي يمكن من تحديد مراكز القوة أو بيان نقاط الضعف و فعالية الأداء في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة بحيث يتم اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها بعد القيام بعملية الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة .

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد الإنتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة مراقبة التسيير وأساسيات الأداء، سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع "وحدة أغذية الأنعام" لتكون حقلا لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة دور مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة.

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي على النحو التالي:

المبحث الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة ؛

المبحث الثاني :أدوات جمع البيانات والوسائل المستعملة؛

المبحث الثالث :تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة

المطلب الأول:نشأة المؤسسة و تطورها

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الإثني و الثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن .

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية " makala " و رمت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام ب 4_4_1969 و هذا تحت إشراف وزارة الفلاحة و الصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة .

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر ب 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي و سميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث :

ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار و إفلاس فقرر ONAB

دمجهم ليصبحوا شركة و منظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت ب 20% من رأس المال و كان هذا كله بتاريخ ماي 1998 و حولت :

ORAVIO إلى GAO و تقع في ناحية الغرب

OREVI إلى GAE و تقع ناحية الشرق

ORAC حولت إلى GAC و تقع هذه الأخرى في الوسط

و كل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO~ORAVIO و الذي انشأ ب 19_1_1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج و ارتفع إلى 7.003.000.000 دج مقرها مستغانم و توظف حاليا 86 عامل .

ORAVIO يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج و البيع و المديرية تابعة للمؤسسة الأم المتواجدة بصلا مندر , مستغانم و تعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة و المتحكمة

بالأسعار و كذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره و هي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة و معالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب و تضم سبع وحدات فرعية : وهران , مستغانم , تلمسان , سيدي بلعباس , تيارت , بشار , البيض , و ستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات و التعامل يكون مع بعضها البعض و هذا لسد حاجاتها الضرورية و التبادل المشترك للمواد الأولية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

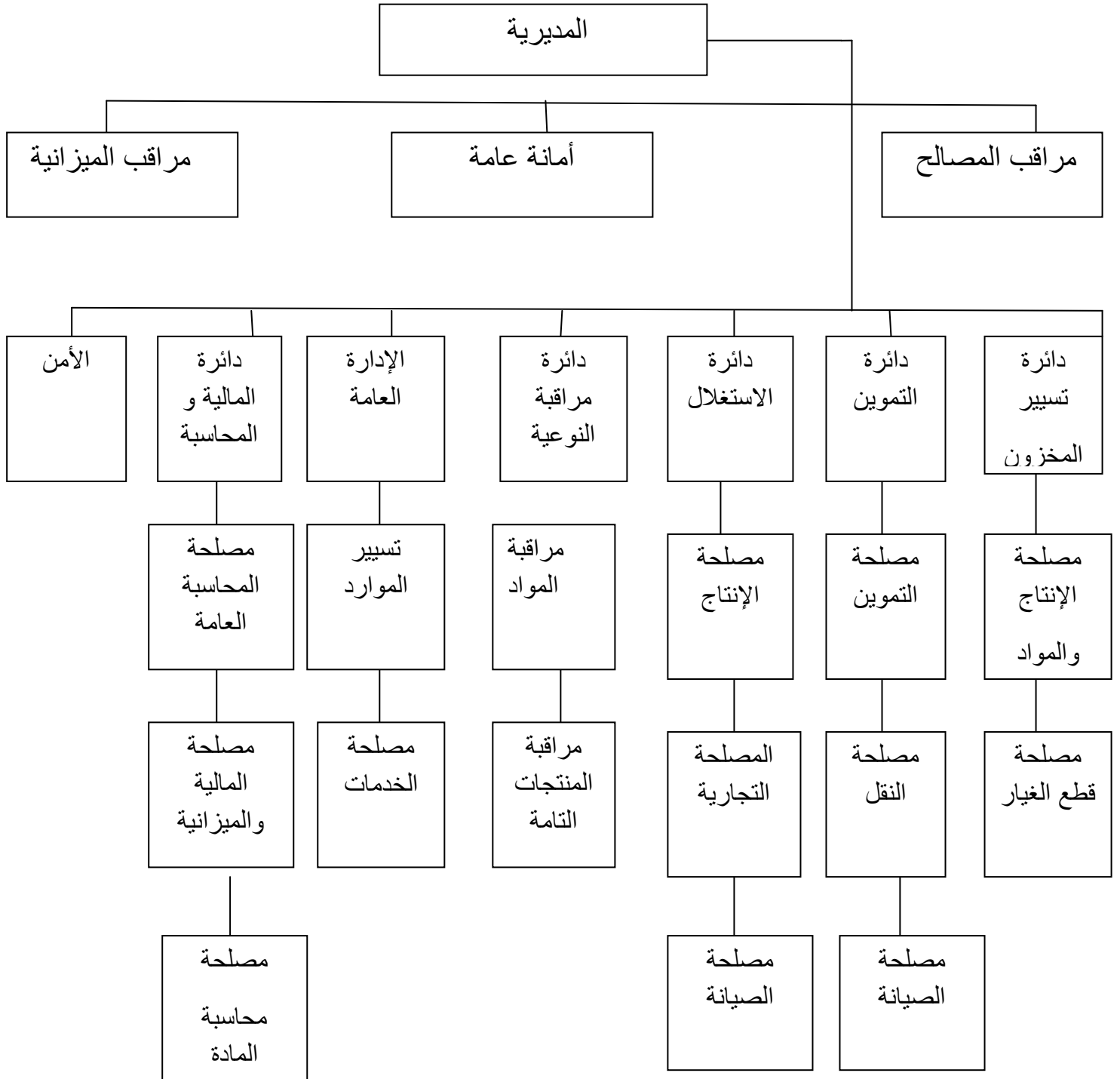
تعريف التنظيم : تعني كلمة التنظيم التجديد و هو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه و يمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي :

المدير العام و المساعدون : مهامهم وضع الأهداف و السياسات رؤساء الإدارة و المصالح : وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف و السياسات المسطرة .

الهيكل التنظيمي : هو مخطط يمثل مجوع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما أنه أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة و يبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح و الأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة و يمتاز بسرعة التنفيذ و بالبساطة و السهولة.

الهيكل الخاص بالوحدة : تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح و مراقب الميزانية و أمانة المدير و تتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر و تنفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الأتي:

الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني : تحليل وتفسير النتائج الميدانية**المطلب الأول :تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة****أولا :تحديد منهج الدراسة**

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار البحث يدور حول دور مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء في المؤسسة الاقتصادية، بمعنى أوضح تحديدا ما إذا كان هناك أهمية وفاعلية مراقبة التسيير وأثرها على تحسين الأداء المالي وهذا من خلال مرحلة الفحص والتحقيق وإعداد التقرير. لذلك سوف نعتمد في دراستنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانيا :الوسائل الإحصائية المستعملة

استخدمنا في تحليل بيانات البحث الوسائل الإحصائية التالية:

النسب المئوية :لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.

المطلب الثاني :أدوات جمع البيانات**1-الاستبيان:**

يعد الاستبيان من أكثر الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، حيث هذه الأداة كوسيلة بحث للكشف عن آراء ومواقف العاملين عن أسلوب الرقابة على التسيير، وعن علاقتهم بأداء المؤسسة، وهو موجّه للرؤساء والمرؤوسين، وتم حصر أبعاد معينة تهدف للتأكد من صحة فرضياتنا وهذا من خلال الأسئلة المطروحة في الاستبيان.

2-المقابلة:

بغرض الحصول على معلومات حول نشاط المؤسسة بصفة عامة، ونشاطات وأساليب تقييم الاستعمال للموارد المتبعة في المؤسسة بصفة خاصة، قمنا بإجراء مقابلة مع رؤساء بعض

المصالح في المؤسسة، تضمنت مجموعة من الأسئلة المفتوحة، ودارت حول نشاط ومهام كل مصلحة ومدى تقييمها من طرف مسيريهيها وعن علاقتها بالمصالح الأخرى، وعلاقات أفرادها فيما بينهم والرقابة، بغرض الاستفادة من هذه المعلومات عند القيام بتفسير نتائج البحث. كما قمنا بمقابلة بعض المرؤوسين بغرض الحصول على معلومات حول درجة الانضباط والاهتمام عند أداء المهام المسندة إليهم، ومن جهة أخرى مدى عنايتهم وإحساسهم بالمسؤولية تجاه المؤسسة ونظراتهم لها، والظروف التي يمارسون فيها مهامهم.

3- الملاحظة:

استخدم في هذا البحث الملاحظة المباشرة بغرض التأكد من فرضيات البحث، وتشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة، وكذا الحصول على المعلومات التي لم يتم التمكن من الحصول عليها من الاستبيان مباشرة، أو لتوضيح عناصر لم يتم التطرق لها بالتفصيل في الاستبيان، وغيرها من العناصر التي يستطيع الباحث الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو أثناء إجراء المقابلات وتوزيع الاستمارات.

المطلب الثالث : استمارة الاستبيان والعينة المقصودة المختارة للدراسة

أولاً : العينة المقصودة بالدراسة

استهدف الاستبيان نوعين من الفئات (فئة الرؤساء)، إطارات (وفئة المرؤوسين) فئة التحكم، حيث اقتصرت الدراسة على وحدة أغذية الأنعام UAB مستغانم .

ثانياً : جمع استمارات الاستبيان

بعد عملية توزيع الاستبيان في المؤسسة، قمنا بعملية تجميع نتائج الاستبيان والتي هي أهم خطوة في الوصول إلى نتائج عملية تفيدنا في إثراء موضوع البحث، وقد كانت عملية تجميع وتحليل الاستبيان يتم تحليلها إحصائياً، باستخدام التكرارات والنسب.

المبحث الثالث : تحليل وتفسير النتائج الميدانية

يتكون مجتمع البحث من رؤساء (فئة إطارات) ومرؤوسين (فئة التحكم)، داخل المؤسسة حيث تم توزيع 10 استمارة استقصاء، شملت فئتين داخل المؤسسة محل الدراسة وقد وزعت لكل فئة كتابي

_05 استمارات استبيان للإطارات cadre .

_05 استمارات استبيان لعمال التحكم maitrise .

المطلب الأول: تحليل المحور الأول الخاص عن أسئلة الأداء المالي ومراقبة التسيير

-السؤال الأول : على أي أداء يتم التركيز في المؤسسة ؟

من خلال النتائج عبرت نسبة 50% من المستجيبين بأنه يتم التركيز على الأداء المالي ، وتأتي نسبة 50 % عبرت عن تفضيلهم للأداء الكلي ، و انعدام النسب الأخرى . والجدول يوضح ذلك :

الجدول 3-1:

السؤال 01	الأداء الكلي	الأداء المالي	الأداء البشري	الأداء التقني	المجموع
التكرار	05	05	00	00	10
النسبة %	50	50	00	00	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

-السؤال الثاني: ما هو حسب رأيك الهدف الرئيسي المركز على تحقيقه من بين أهداف الأداء المالي ؟

من خلال النتائج عبرت نسبة 60% مستجوب على هدف نمو النشاط ، وتأتي بعدها نسبة 20% لتعبر عن المردودية و الربح ، و 10 % للتوازن المالي و 10% عن السيولة . والجدول كالتالي :

الجدول 3-2:

السؤال 02	السيولة	التوازن المالي	المردودية و الربح	النمو	المجموع
التكرار	01	01	02	06	10

100	60	20	10	10	النسبة %
-----	----	----	----	----	----------

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الثالث : ما هي المعايير المستخدمة للقياس والمقارنة ؟

النتائج كانت 80 % من الفئة عبرت عن استخدامها للمعايير التاريخية ، و 20% منها عبرت عن المعايير القطاعية و انعدمت الفئة التي تعبر عن استخدام المعايير المطلقة . و الجدول يوضح كالتالي :

الجدول 3-3:

السؤال 03	تاريخية	قطاعية	مطلقة	المجموع
التكرار	08	02	00	10
النسبة %	80	20	00	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الرابع: تتوفر الموارد المالية و البشرية لتحقيق الأهداف المسطرة؟

كل أفراد العينة كانت إجابتهم نعم ، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول 4-3:

السؤال 04	موافق	غير موافق	محايد	المجموع
التكرار	10	00	00	10
النسبة %	100	00	00	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الخامس: متى يتحقق أداء المؤسسة؟

فالنتائج كانت 40% للأهداف المحددة محققة ، و 60% قد عبروا على أن أداء المؤسسة يتحقق بتحقيق معظم النتائج بأقل التكاليف ، و الجدول كالتالي :

الجدول 3-5:

السؤال 05	الأهداف المحددة محققة	معظم النتائج محققة وبأدنى التكاليف	المجموع
التكرار	04	06	10
النسبة %	40	60	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

-السؤال السادس: هل يوجد بالمؤسسة نظام مراقبة التسيير؟

عبرت كل الفئة المستجوبة عن وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ، و الجدول كالتالي :

الجدول 3-6:

السؤال 06	نعم	لا	المجموع
التكرار	10	00	10
النسبة %	100	00	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال السابع: متى تتم الرقابة؟

من خلال النتائج اتضح أن نسبة 50% أجابت بالرقابة البعدية ، أما نسبة 40% للرقابة الأنية و نسبة 10% الرقابة القبلية كما هو موضح في الجدول :

الجدول 3-7:

السؤال 07	رقابة قبلية	رقابة أنية	رقابة بعدية	المجموع
التكرار	01	04	05	10
النسبة %	10	40	50	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الثامن: يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات بإنتاج معلومات

عبرت نسبة 40% بنعم أما نسبة الأجوبة بلا فكانت النسبة 30% ، و نسبة 30% محايد والجدول كالتالي:

الجدول 3-8:

السؤال 08	نعم	لا	محايد	المجموع
التكرار	04	03	03	10
النسبة %	40	30	30	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال التاسع: من بين النشاطات التي يقوم بها مراقب التسيير

كانت الإجابة عن هذا السؤال كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول 3-9:

النسبة	التكرار	السؤال 09
70	07	الميزانيات التقديرية
20	02	التقرير الداخلي و الخارجي
00	00	وضع الإجراءات
10	01	المحاسبة
00	00	النظام الإعلامي في المؤسسة
100	10	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال العاشر: تساعد مراقبة التسيير على تحقيق الأهداف المالية من خلال التوجيهات والاستشارات؟ وذلك من حيث موثوقية المعلومات وملاءمتها ودقة التحليلات وفق الاحتياجات.

و الملاحظ هو أن أغلبية الفئة عبرت بنعم و ذلك بنسبة 70 % و 30% منها كانت محايدة ولم يعبر أحد عن عكس ذلك كما هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول 3-10:

السؤال 10	موافق	غير موافق	محايد	المجموع
التكرار	07	00	03	10

النسبة %	70	00	30	100
----------	----	----	----	-----

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الحادي عشر: ما هي المهام المسندة لمراقبة التسيير؟

و النسب كانت كالآتي : توضح المهام المسندة لمراقبة التسيير :

الجدول 3-11:

السؤال 11	رقابة	توجيه	تنبؤ	المجموع
التكرار	06	01	03	10
النسبة %	60	10	30	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الثاني عشر: هل تعتقد أن مراقبة التسيير ضرورية في المؤسسة؟

معظم الإجابة كانت نعم وهذا بنسبة 90% ، أما 10% لا ، كما هو مبين في الجدول :

الجدول 3-12:

السؤال 12	نعم	لا	المجموع
التكرار	09	01	10
النسبة %	90	10	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الثالث عشر: هل الغرض من مراقبة التسيير التحكم في الأداء في المؤسسة؟

عبرت الأغلبية عن إجابتها بنعم ، بينما انعدمت الإجابة بلا و نسبة 20% عبرت عن حيادتها

و الجدول كالاتي :

الجدول 3-13:

السؤال 13	نعم	لا	محايد	المجموع
التكرار	08	00	02	10
النسبة %	80	00	20	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

- السؤال الرابع عشر: هل توجد علاقة بين مراقبة التسيير و الوظائف الأخرى؟

نسبة 80 % أجابت بنعم ، أما نسبة 10 % بلا و 10% بمحايد ' و الجدول كالتالي:

الجدول 3-14:

السؤال 14	نعم	لا	محايد	المجموع
التكرار	08	01	01	10
النسبة %	80	10	10	100

المصدر : من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

المطلب الثالث : الأجوبة عن الأسئلة المتعلقة بفعالية مراقبة التسيير للرفع من مستوى الأداء المالي يتضمن هذا المطلب الأجوبة عن الأسئلة المتعلقة بفعالية مراقبة التسيير للرفع من مستوى الأداء المالي و هذا من خلال :

-السؤال الخامس عشر: ماهي مهام مراقبة التسيير ؟

الأجوبة كانت على النحو التالي من خلال النسب لكل فئة مبينة في الجدول أدناه:

الجدول 3-15:

السؤال 15	موافق	غير موافق	محايد	المجموع
تحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات	08	01	01	10
اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها	07	01	03	10
وضع نظام المعلومات والإستغلال الجيد له	05	02	03	10
مساعدة المسؤولين العاملين على التعلم والتدريب و تحسين الأداء	04	02	04	10
ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة	03	05	02	10
تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة	08	00	02	10
تصحيح التأثيرات والانحرافات في قياس الأداء	08	02	00	10
معرفة و دراية دقيقة للإيرادات والتكاليف	09	01	00	10
الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية	04	05	01	10
الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة	07	00	03	10

10	01	00	09	وضع التقديرات التي يراعى فيها القدرة على الإنجاز
10	02	00	08	تحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات

خلاصة الفصل:

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي حول دور مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء المالي وتحسينه للمؤسسة الاقتصادية " وحدة أغذية الأنعام "، وهذا من خلال معرفة اتجاهات و آراء كافة شرائح عمال المؤسسة من رؤساء ومرووسين، حول واقع مراقبة التسيير، ومدى تأثيرها على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وهذا من خلال الوقوف على سير وعمل و الظروف التي تحيط بتطبيق هذا النظام، و بالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء، كما كشف هذا الفصل عن التعريف بعدة جوانب تتعلق بميدان الدراسة، كنشأتها التاريخية ودورها للاقتصادي، و أهمية هذا الميدان و بملاءمته للبحث.

الخطاطة

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة و التركيز على النقاط التي تركز عليها مراقبة التسيير لتحسين الأداء و الرفع من مستوى الأداء المالي و تطرقنا إلى مفهوم نظام مراقبة التسيير و مختلف العناصر التي يعتمد عليها و كذا على الإطار العام للأداء و الأداء المالي بصفة خاصة و هذا تحت عنوان "ما أثر مراقبة التسيير على تحسين الأداء و الرفع من مستوى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية " تلعب مراقبة التسيير دورا في المؤسسة ولها أهمية كبيرة و لها تأثير مباشرة على السير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بالأداء و هي أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة. حيث تعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير , قصد الوقوف على الصعوبات و المشاكل و الظروف التي تحيط بسير المؤسسة , وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة

أولا : الاستنتاجات

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع و الدراسة الميدانية لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام UAB ومن خلال التحليل نستنتج ما يلي:

1-الفرضية الأولى المتمثلة في: إن المفهوم المحدد لمراقبة التسيير يستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية توضحه مبادئه و استخدامات من خلال تناولنا للفصل من هذا البحث والذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الأول ما هو المفهوم المحدد لمراقبة التسيير؟ ولقد توصلنا إلى الاستنتاجات التالية:

-يرتكز نظام مراقبة التسيير في المؤسسة على الرقابة البعدية وذلك للوقوف والحكم على الأداء المحقق (النتائج).

-يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات وذلك بإنتاج المعلومات من خلال قيامه بعدة أنشطة الميزانيات التقديرية والمحاسبة، التقرير (الداخلي والخارجي) ورفع التقارير لكل من المدير العام والمدير المالي.

-علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى ضروري لضمان سير عمل نظام مراقبة التسيير مع الوظائف لغرض التحكم في الأداء وقيادته.

-إن من أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستعمال الجيد لمراقبة التسيير وإن الاستعمال الأنسب والأمثل الأدوات وتقنيات مراقبة التسيير التي ستسمح بتزويد المعلومات

الضرورية للتحكم في سير المؤسسة: المحاسبة العامة ولوحات القيادة ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة.

-تستعمل المؤسسة تقنيتان للرقابة على سير العمليات بها و هما الأولى طريقة الأرصدة للتسيير، و الثانية تتمثل في إرفاق جدول حساب النتائج بمعايير فعلية تخص السنة الماضية ومعايير تقديرية، مما يبين أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المحاسبة العامة في عملية مراقبة التسيير.

-لوحات القيادة:تعمل على تحقيق التواصل والتحاور بين المسؤولين من تبادل للمعلومات وتفويض السلطات وتقييم أداء المسؤولين.

من خلال الاستنتاجات تبين لنا أن المؤسسة UAB أنه يتم تحسين الأداء بناءً على الاستخدام الجيد والأمثل لمراقبة التسيير وأدواتها للمساهمة في تحقيق نتائج المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2-الفرضية الثانية المتمثلة في: الأداء أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية و هذا يرتكز إلى الأداء المالي للمؤسسة.

من خلال هذا الفصل والذي حاولنا بواسطته الإجابة على إشكالية الفرع الثاني وهي : ماهية الأداء والأداء المالي تحديداً؟ ولقد توصلنا إلى الاستنتاجات التالية:

-على ضوء ما ورد في الدراسة يمكن القول أن الأداء مفهوم يختلف باختلاف الجهة المحددة له . و يتم التركيز على الأداء الكلي عامة والأداء المالي خاصة .فلأداء عدة أنواع تتحدد بتحديد معيار التقسيم.

-الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يتأثر بمجموعة من العوامل والمغريات ومنها العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبياً وعوامل غير خاضعة لتحكمها.

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

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

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

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

3- الفرضية الثالثة المتمثلة في: إن لمراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى الأداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم ضمن تحليلنا للفصل الثالث المتعلق بالمحاولة للإجابة على السؤال الفرعي الثالث وهو : كيف تساهم مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي؟ ولقد توصلنا إلى الاستنتاجات التالية:

-تسمح مراقبة التسيير بتصحيح التأثيرات و الانحرافات في قياس الأداء، و وضع التقديرات التي يراعى فيها القدرة على الإنجاز.

-اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين.

-تقييم الأداء وتحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات.

-معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

-الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة وبناءً على الاستنتاجات السابقة تبين لنا أن مراقبة التسيير تعمل على اكتشاف الانحرافات المرتبطة بالأداء المالي وتصحيحها في وقتها المحدد كما تعمل على تقييم الأداء لإبراز نقاط القوة والضعف والتحكم النسبي في العوامل التي تؤثر على الأداء المالي بالتخفيض من حدة تأثيرها وبالتالي يمكن تأكيد صحة الفرضية الثالثة.

ثانياً : التوصيات:

-تدعيم علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل المشاكل ، و تقديم النصح و الإرشاد لهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها.

المراجع

المراجع:

قائمة الكتب باللغة العربية :

- 01-المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الشارقة، الإمارة العربية المتحدة، 2009.
- 02-السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000 .
- 03-بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص8 .
- 04-مجيد الكرخي، تقويم الأداء المالي باستخدام النسب المالية، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 05-محمد الطيب رفيق، مدخل للتسيير، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 .
- 06-محمد الفيومي محمد، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- 07-محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990 .
- 08-محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009.
- 09-ن.دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1988.
- 10-ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004.
- 11-ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
- 12-فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل، عمان.
- 13-صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري والعملي، دار زهران، عمان الأردن، 1997 .
- 14-عايدة الخطاب، التخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989.
- 15-علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011.

16-وصفي الكساسبية،تحسين فاعلية الأداء المؤمسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، اليازوري، 2011.

17-زاهد محمد ديرري،الرقابة الإدارية،دار المسيرة،عمان،2011 .

18-سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة -، دار الآفاق .

19-رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999.

■ المجلات و مذكرات الماجستير:

01-بن خروف جليلة،دور المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار،مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة بومرداس، 2009.

02-دادن عبد الغني،قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية،مجلة الباحث،كلية العلوم الاقتصادية /2006.والتسيير، جامعة ورقلة،العدد 04-2006.

03-محمد الصغير قريشي،عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،مداخلة في الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،ط2،المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة ورقلة،يومي 22 و 23 نوفمبر 2011 .

04-محمد الصغير قريشي،واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،مجلة الباحث،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة ورقلة،عدد 09-2011.

05-محمد سليمان،الإبتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة،مذكرة ماجيسر،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ،جامعة المسيلة ، 2007.

06-عبد المليك مزهودة،الأداء بين الكفاءة والفعالية:مفهوم وتقييم،مجلة العلوم الإنسانية،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة بسكرة،العددالأول، 2011.

07-عقون سعاد،محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة،فرع التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة الجزائر، 2002.

قائمة الكتب باللغة الفرنسية :

- 01-A.khemakhem,dynamique de contrôle de gestion, édition, dunod, france,1977.
- 02-Alazard.c et Sépari .s, contrôle de gestion, manuel et applications,2^{eme} édition, dunod, France,2010.
- 03-Bouquin H ,la comptabilité de gestion,2^{eme} édition economica ,paris,1997.
- 04-Frédéric gutier,Anne pezet ,contrôle de gestion ,Darios et Pearson éducation, France,2006.
- 05-Isabelle et L .de Kerviler ,le contrôle de gestion ,3^{eme} Ed, economica , paris,2000.
- 06-Khemissi Chiha ,gestion et stratégie financière,1^{ere} ed houma,Alger,2005.
- 07-Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier,4^{eme} édition, revue banque ,France,2002.
- 08-M.Gervais,contole de gestion,ed economica,paris,France,2000.
- 09-Moussa Hamam, comptabilité générale selon l'SCF,Ed le savoir,Alger,2011.
- 10-Nacer Eddine Sadi, contrôle de gestion stratégique, Edition Harmattan, paris, France, 2009.
- 11-Nobert guedg,le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, paris,2000.
- 12-Toufik saada ,comptabilité analytique et contrôle de gestion,3^{em} edition vuibert,2008.

الملاحق

معلومات عامة عن عينة الدراسة :

الجنس : ذكر أنثى

العمر: اقل من 30 سنة من 30 إلى اقل من 40 سنة

من 40 إلى اقل من 50 سنة أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي: ليسانس ماستير دكتوراه شهادة مهنية

الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات من 5 إلى اقل من 10 سنوات

من 10 إلى اقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

الأسئلة :

1- على أي أداء يتم التركيز في المؤسسة ؟

الأداء البشري الأداء المالي الأداء التقني الأداء الكلي

2- ما هو حسب رأيك الهدف الرئيسي المركز على تحقيقه من بين أهداف الأداء المالي ؟

النمو المردودية و الربح التوازن المالي السيولة

3- ما هي المعايير المستخدمة للقياس والمقارنة ؟

تاريخية قطاعية مطلقة

4- تتوفر الموارد المالية و البشرية لتحقيق الأهداف المسطرة؟

موافق غير موافق محايد

5- متى يتحقق أداء المؤسسة؟

الأهداف المحددة محققة معظم النتائج محققة وبأدنى التكاليف

6- هل يوجد بالمؤسسة نظام مراقبة التسيير؟

نعم لا

7- متى تتم الرقابة؟

رقابة قبلية رقابة أنبية رقابة بعدية

8- يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات بإنتاج معلومات

موافق غير موافق محايد

9- من بين النشاطات التي يقوم بها مراقب التسيير

الميزانيات التقديرية لتقرير الداخلي و الخارجي وضع الإجراءات

المحاسبة النظام الإعلامي في المؤسسة

10- تساعد مراقبة التسيير على تحقيق الأهداف المالية من خلال التوجيهات والاستشارات؟

موافق غير موافق محايد

11- ما هي المهام المسندة لمراقبة التسيير؟

رقابة توجيه تنبؤ

12- هل تعتقد أن مراقبة التسيير ضرورية في المؤسسة؟

نعم لا

13- هل الغرض من مراقبة التسيير التحكم في الأداء في المؤسسة؟

نعم لا محايد

14- هل توجد علاقة بين مراقبة التسيير و الوظائف الأخرى؟

نعم لا محايد

15- الأسئلة المتعلقة بفعالية مراقبة التسيير للرفع من مستوى الأداء المالي :

موافق غير موافق محايد

ما هي مهام مراقبة التسيير؟

- | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - تحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - وضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - مساعدة المسؤولين العاملين على التعلم والتدريب وتحسين الأداء . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - تصحيح التأثيرات والانحرافات في قياس الأداء . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - معرفة و دراية دقيقة للإيرادات والتكاليف . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية . |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة. |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - وضع التقديرات التي يراعى فيها القدرة على الإنجاز. |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | - تحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات . |

المخلص:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، و التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعولمة وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة. في ظل هذه الظروف أصبح لزاما على مسيري المؤسسات مهما كانت طبيعتها وضع نظام فعال للرقابة على تنفيذ الخطط والبرامج بمدى تحقيق الفعالية في الأداء. كما أنها مصدر كل التحسينات في المؤسسات للأداء الاقتصادي والمالي. نظرا لما تضيفها للرقابة على المؤسسات من خصائص ومميزات وذلك من خلال قدرة نظام مراقبة التسيير على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء و كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها و واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية. والمؤسسات الجزائرية هي بحاجة أكبر لذلك نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الأداء المالي .

Résumé :

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises économique et se considère comme l'un des supports de bon fonctionnement.

Dans l'environnement actuel qui se caractérise de développement technologique, la pression concurrentielle et la globalisation. Ce qui oblige les entreprises d'adopter un système de contrôle efficace. il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience. le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et financière des entreprises, avec l'orientation et les recommandations, l'évaluation de la performance, la détection et l'analyse des écarts. Les entreprises Algériennes sont confrontées a la nécessité de mettre en place des dispositifs de pilotage économique comme le contrôle de gestion afin de confronter tous ces changements dans le sphère économique.

Les mots clés : le contrôle de gestion, la performance financière.