

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم المالية والمحاسبة التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دراسة أدوات مراقبة التسيير الحديثة
دراسة حالة - مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ

مقدمة من طرف الطالبة :

بوظراف الجيلالي

بن سايج زوليخة

عبد الله بن قلاوز سهيلة

أساتذة اللجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيس	بن زدان الحاج	أستاذ التعليم العالي	عبد الحميد بن باديس - مستغانم
مقرر	بوظراف جيلالي	أستاذ محاضر - أ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم
مناقش	شهيدة عبد الله	أستاذ مساعد - أ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم

السنة الجامعية : 2019 . 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون "

حَسْبُكَ قَوْلُ اللَّهِ الْعَظِيمِ

(سورة التوبة الآية 105)

إهداء

تم بحمد الله وشكره هذا العمل ويطيب لي أن أهديه :

إلى من قال فيهما الرحمان "وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيرا " إلى من وهبني الحنان وزرعت في قلبي حب الخير والفضيلة وعلمتني ان الفرح والفرح يتولدان من أعماق مرارة هاته الحياة ، وأن السعادة تولد من رحم الأحران فإن الحياة لا تستمر إلا بنبورها ، ولا تكون جميلة إلا بوجودهما ، ولا تهون الصعاب إلا بدعائهما ، ولا تطيب الدنيا إلا بذكرهما داعية من الله عز وجل أن يطيل في عمرهما ، إلى أغلى ما أملك في هذه الدنيا ، " أمي وأبي "

إلى من قاسمتهم ظلمة الرحم وقاسموني أحضان المحبة وطعم الحياة حلوها ومرها ، وقاسموني أفراحي وأحزاني إخواني " آمال ، فؤاد ، حنان ، لميس "

إلى إخواني التي لم تلدهن أمي إلى من تحلو بالإخاء وتميزو بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت ، برفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف اجدهم وعلموني ان لا أضيعهم ، سهيلة ، فريدة ، فتيحة ، ليلي وإلى كل الأصدقاء وكل من يحملهم القلب ولم يذكرهم اللسان .

زوليخة

إهداء

إلى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقها والإشارة بفضلها ، التي تشجعي العين التي تحرسني إلى أعلى ما أملك
ينبوع المحبة والحنان " أمي " الغالية أطال الله في عمرها .

إلى من أنار لي درب وسهل لي سبل العلم ورباني أحسن التربية وحثني على الصدق والأمانة " أبي " العزيز أطال
الله في عمره .

إلى إخواني ، وأخواتي إلى كل أفراد عائلتي

إلى أعز صديقاتي اللواتي جمعتني بهم ذكريات : زوليخة ، احلام ، فريدة ، دحمانية ، حليلة

إلى من شاركتني عناء إعداد هذه المذكرة صديقتي الغالية ، بن سايح زوليخة

إلى كل أحبتي

سهيلة

شكر وتقدير

لا يسعنا بعد أن توصلنا إلى هذه النهاية التي طالما تمنيناها إلا أن نشكر الله عز وجل الذي وفقنا في إنجاز وإتمام هذه الدراسة ، كما أشكر كل من علمنا حرفا أو أسدى لنا نصحا او قدم لنا خدمة وساعدنا في إخراج بحثنا إلى ما هو عليه .

كما نشكر كل من ساهم في إنتاج هذه الدراسة ، وقدم لنا يد العون فهو يستحق كل إمتنان ، والإخلاصهم ولتعاونهم البناء معي ، وأخص بذكر الأستاذ : الدكتور بوظراف جيلالي لما قدمه لنا من عون مستمر في إشرافه على هذه المذكرة ... بإضافة إلى عمال مكتبة الجامعة وعمال مؤسسة ملبنة الساحل

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	كلمة شكر وتقدير
	الفهرس
	قائمة الأشكال والجداول
	مقدمة عامة
4 – 1	الفصل الأول : مفهوم مراقبة التسيير .
5	تمهيد
13 – 6	المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير .
7-6	المطلب الأول تعريف مراقبة التسيير .
9 -8	المطلب الثاني : تطور التاريخي لمراقبة التسيير .
13-10	المطلب الثالث : أنواع مراقبة التسيير .
20 -14	المبحث الثاني : أهمية أهداف وظائف مراقبة التسيير .
15	المطلب الأول : أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة .
18- 16	المطلب الثاني : أهداف مراقبة التسيير .
20 -18	المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير .
32-21	المبحث الثالث : مسار ومكانة مراقبة التسيير .
24 -21	المطلب الأول : أنماط الإرتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير .
30 -24	المطلب الثاني : مسار مراقبة التسيير .
32 -31	المطلب الثالث : النظرة الجديدة لمراقبة التسيير .
33	الخلاصة
53 – 36	الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير الحديثة .
36	تمهيد
44 -36	المبحث الأول : التحليل المالي .
38- 36	المطلب الأول : مفهوم وأهداف التحليل المالي .
41 – 38	المطلب الثاني : الأطراف المستعملة والمستفيدة من التحليل المالي .
44 – 42	المطلب الثالث : معايير التحليل المالي وإستخداماتها .
49 -44	المبحث الثاني : لوحة القيادة
49 -48	المطلب الأول : تعريف لوحة القيادة

الفهرس

49 -48	المطلب الثالث : دور لوحة القيادة
53 -50	المبحث الثالث : الموازنات التقديرية
50	المطلب الأول : مفهوم الموازنات التقديرية
52 – 51	المطلب الثاني : مزايا وعيوب إستخدام الموازنات التقديرية
53 – 52	المطلب الثالث : مراحل إعداد الموازنات التقديرية
54	خلاصة
62 – 57	الفصل الثالث : دراسة الميدانية لمدينة الساحل – مستغانم -
57	تمهيد
59- 58	المبحث الأول : تقديم مؤسسة محل الدراسة
60	المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة
61- 60	المطلب الثاني :الهيكل التنظمي للمؤسسة ومهام كل قسم
62	المطلب الثالث : معوقات وأهداف لمدينة الساحل – مستغانم -
73 -62	المبحث الثاني : دراسة أدوات مراقبة التسيير الحديثة في مدينة الساحل – مستغانم
64 - 62	المطلب الأول : لوحة القيادة
71 – 67	المطلب الثاني : التحليل المالي
73 – 71	المطلب الثالث : الموازنات التقديرية
74	خلاصة
76-75	خاتمة عامة
78-77	المصادر والمراجع
79	الملخص

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	المفاهيم الساسية لمراقبة التسيير	(1-1)
10	تصنيف مراقبة التسيير من حيث الزمن	(2-1)
11	تصنيف مراقبة التسيير من حيث التنظيم	(3-1)
12	تصنيف مراقبة التسيير من حيث المصدر	(4-1)
13	تصنيف مراقبة التسيير من حيث الشمولية	(5-1)
14	تصنيف مراقبة التسيير من حيث مستويات الرقابة	(6-1)
17	أهداف مراقبة التسيير	(7-1)
21	مراقبة التسيير مرتبطة مع المديرية العامة	(8-1)
22	مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية الوظيفة	(9-1)
23	مراقبة التسيير مرتبطة مع المديرية العامة مباشرة عن طريق التقارير	(10-1)
26	مسار مراقبة التسيير	(11-1)
31	مثلث مراقبة التسيير	(12-1)
41	الأطراف المستفيدة من التحليل المالي	(13-2)
46	مناطق تصميم لوحة القيادة	(14-2)
54	مراحل إعداد الموازنات التقديرية	(15-2)
60	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(16-2)

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	(1-1)
63	لوحة القيادة الخاصة بالملبنة	(1- 3)
64	لوحة القيادة المالية الخاصة بملبنة الساحل لسنتي 2017 / 2018	(2 -3)
64	إنتاج الحليب في الملبنة لسنة 2018	(3-3)
66	إنتاج منتجات الألبان في ملبنة الساحل لسنة 2018	(4-3)

تنشأ المؤسسات الإقتصادية لتحقيق أهداف معينة إستراتيجية ، تكتيكية وتشغيلية تعود نتائجها على أصحابها والعاملين فيها والمجتمع المرتبطة به ، وهذا يتطلب منها توفير الوسائل المادية والبشرية والتقنية اللازمة ، وأن تقوم بجملة من العمليات المناسبة لنشاطها ، وكل هذا يستلزم وجود قيادة تدير مختلف الوسائل والعمليات ، ونجاح ذلك يتوقف على حسن الإدارة والتسيير واستخدام التقنيات ذات الصلة بعملية التسيير بكل خطواتها المتمثلة في التخطيط ، التوجيه ، التحفيز ، الرقابة والمتابعة .

فمراقبة التسيير هي إذا حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير ، تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الإقتصادية ، لمساعدة المسيرين والمسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم إتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنوطة بها.

عرفت مراقبة التسيير تطورا من حيث المفهوم والأهمية بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية بمختلف أنواعها وأحجامها ، سواء كانت مؤسسات صناعية ، تجارية أم خدماتية ، أو كانت عمومية أو مؤسسة كبيرة أم صغيرة ومتوسطة ، فهي بحاجة إلى وسائل وأدوات تستخدم في عملية الرقابة والتي شهدت كذلك تطورا ملازما لمستوى نشاط المؤسسة وظروف البيئة الموجودة بها ، من حيث المستوى التكنولوجي وسرعة التبادل وقوة المنافسة وتعدد رغبات الزبائن إلى غير ذلك .

ان الاهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة كاملة وشاملة هذا النظام هو نظام مراقبة التسيير ويعتبر هذا النظام من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن يطبق بشكل صحيح ولكي يؤدي هذا النظام وظيفته بشكل جيد ويقوم بالدور الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزه داخل المؤسسة وتعتبر هذه الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير من أهم الأدوات الموجودة داخل المؤسسة .

تبعاً لحل المشاكل الناجمة عن إنتشار وإتساع النشاط الإقتصادي والأزمات للإقتصادية ، تطورت تقنيات مراقبة التسيير ، لذلك إستوجب ظهور أدوات حديثة لمراقبة التسيير تعمل على تزويد المديرين والمسيرين بشكل دوري بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة وتساعد على إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والملائمة وذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة .

ولهذا قد سعت العديد من المؤسسات الإقتصادية الجزائية إلى إحداث تغييرات عديدة على مستوى وسائلها ، وطرق تسييرها بغية تحقيق أداء أفضل مما هو عليه ، ونظراً لكون نظام مراقبة التسيير واحد من بين الآليات الحديثة المستخدمة لتحسين أداء المؤسسات فقد أصبح من الضروري على المؤسسات الوطنية التطلع إلى استخدام أدوات الحديثة في مراقبة التسيير

الإشكالية الرئيسية :

وإنطلاقاً من كل ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

- مامدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الإقتصادية ؟

الإسئلة الفرعية :

- فيما تتمثل أهم أدوات التسيير الحديثة في المؤسسة الإقتصادية ؟ .
- كيف تساهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية ؟
- مامدى إعتداد المؤسسة الإقتصادية على إستخدام أدوات التسيير الحديثة ؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة عن التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية :

- تتمثل أدوات مراقبة التسيير الحديثة في 3 أدوات أساسية وهي التحليل المالي ، الموازنات التقديرية ، لوحة القيادة
- تساهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية وذلك عن طريق إكتشاف الإنحرافات ومعالجة الأخطاء .
- يتم تطبيق أدوات مراقبة التسيير حيث تستخدم المؤسسة بعض أدوات التسيير التقليدية من اجل التحكم في العملية التسييرية .

أسباب إختيار الموضوع :

توجد عدة أسباب دفعت إلى إختيار موضوع هذه الدراسة منها :

أ – أسباب ذاتية : تتمثل في :

- إهتمام الشخصي بالإطلاع على كل ما يتعلق بأدوات مراقبة التسيير الحديثة ، وبحكم هذا الموضوع يندرج ضمن التخصص العلمي .

- العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل للباحث على أمل ممارسة مهنة مراقبة التسيير بصورة سليمة وفعالة مستقبلاً .

ب – أسباب موضوعية :

- أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية

- محاولة الإطلاع على أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير . ومساهمتها في التنسيق بين وظائف المؤسسة .
- الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية .
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تقييم أدائها .

أهمية الدراسة :

تندرج هذه الدراسة ضمن الدراسات التي تتناول موضوع مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، بكون لها علاقة بالسوق والمنافسة ، والدور الذي يمكن أن تؤديه أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تحسين أداء المؤسسة .

كما يمكن من خلال دراسة هذا الموضوع إلى إبراز أهمية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ، من خلال تفعيل دور مراقبة التسيير وإستخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة .

أهداف الدراسة :

- التعرف بوظيفة مراقبة التسيير .
- معرفة أدوات مراقبة التسيير الحديثة .
- دراسة أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .
- إظهار أهمية أدوات مراقبة التسيير كأنظمة تسمح بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة وتساعد على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية .

دراسات السابقة :

- قندوز بتول ، واقع تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، السنة الجامعية 2018 / 2019
- بن عمار شهرزاد ، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، 2015 / 2016 .

- عقون سعاد ، نظام مراقبة التسيير ، أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الإقتصادية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2001 / 2002

منهج الدراسة :

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري . الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين . لمحاولة الوصول إلى معرفة مدى تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية . وذلك بالإعتماد على العديد من الكتب والإطلاع على بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تمت الدراسة في ملبنة الساحل مستغانم .

الحدود الزمنية :

صعوبات الدراسة :

لقد واجهت هذه الدراسة عدة صعوبات منها :

- ✓ قلة ومحدودية المراجع المتواجدة في الجامعة
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات والوثائق اللازمة للإعداد هذا البحث بسبب ظهور وباء كورونا (كوفيد 19)

تقسيمات الدراسة :

لإنجاز هذه الدراسة ومعالجة إشكالية البحث تم تقسيم هيكل الموضوع إلى جانبين ، جانب النظري يضم فصلين الأول والثاني والجانب التطبيقي يضم الفصل الثالث .
حيث يتناول الفصل الأول مفهوم مراقبة التسيير ، ويحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث ، حيث يضم المبحث الأول مدخل عام لمراقبة التسيير ، اما المبحث الثاني يضم أهمية و أهداف ومهام مراقبة التسيير أما المبحث الثالث خصص لمسار ومكانة مراقبة التسيير
و بالنسبة للفصل الثاني تم التطرق فيه إلى أدوات مراقبة التسيير الحديثة وينقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، حيث كل مبحث يدرس ادات من أدوات مراقبة التسيير الحديثة .
بالإضافة إلى الفصل الثالث الذي يتناول دراسة حالة ملبنة الساحل - مستغانم - حيث يضم المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة " ملبنة الساحل " اما المبحث الثاني الأدوات المستخدمة في المؤسسة .

تمهيد

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية *contrôle de gestion* والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني (التحقيق والتدقيق في مدى إحترام المعايير) ومثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدها كليا عن هدفها وإتجاهها الصحيح .

أما في المشرق العربي فيطلق عليها إسم الرقابة الإدارية أوالمحاسبة الإدارية والتي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (أكثر تحديدا من أمريكا الشمالية) *managemenet control* والتي تعني (القيادة والتحكم في التسيير) و المتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء ، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء ، ومثل هذا المعنى سيزيل الخوف ويشعرالأشخاص بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك ،وبالتالي سيتجاوزون قاعدة وخلية مراقبة التسيير .

ولتوضيح ذلك تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير .
- المبحث الثاني : أهمية ، أهداف ومهام مراقبة التسيير .
- المبحث الثالث : مسار ومكانة مراقبة التسيير

المبحث الأول : مدخل عام لمراقبة التسيير .

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مفهوم مراقبة التسيير ، النشأة و التطور التاريخي وأنواع 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 إنحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة وإتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا " (1)

- يعرف أنتوني antoony و دايردن dearden : مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرين أن الموارد تم الحصول عليها ويتم إستعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة (2)
- حيث يعرفها P.BERGERON بأنها " تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة . " (3)

- 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 الكيان . "
- بينما يرى C.ALAZARD أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة . لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الإقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق . لذا يجب إعتبار نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب بفعالية ونجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف " (2)

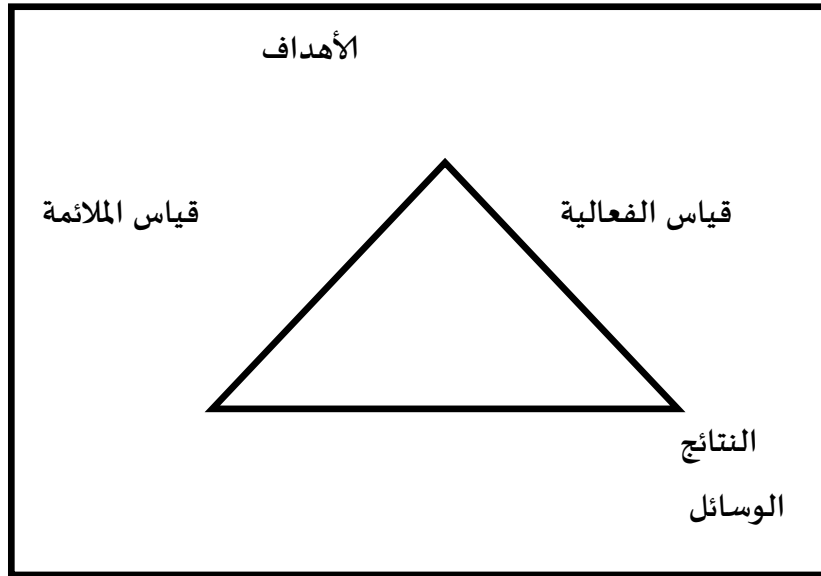
فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهداف المسطرة والتأكد من تحقيقها . فهي التي تسمح بالتأكد من الإستعمال العقلاني للموارد

¹ ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية دارالمحمدية ، الجزائر ، 2004 ص 10
⁴ بن قوة هشام ، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ، مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2016 / 2017 ، ص 7 .

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

وعليه فإن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية :³

الشكل رقم (1 - 1) : المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير .



المصدر: ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دارالمحمدية العامة ، ص 47 .

- الفعالية efficiency : وتعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة .
 - الكفاءة efficacité : وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة .
 - الملائمة pertinence : وهي تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة .
- وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها إذ تأخذ بعين الإعتبار جميع أقسامها أو المديرية 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 ، الإلتزام بالقوانين واللوائح ، فعالية وكفاءة العمليات .

³ . ناصر دادي عدون وآخرون ، مرجع سابق ص 14

اما المعيار البريطاني : فقد عرفها بأنها تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة ، للمساعدة على تحقيق أهدافها بالتحقيق قدر المستطاع من إنتظام وكفاءة إنجاز الأعمال متضمنا الإلتزام باللوائح عند التحقيق : حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء .

ويقسم أحد الكتاب رقابة المؤسسة إلى مراقبة تسيير ورقابة محاسبة ، ويطلق على مراقبة التسيير مفهوم الرقابة على الأداء ، وذلك بغرض التأكد من أن الموارد المتاحة قد إستخدمت أحسن إستخدام . وتشمل مراقبة التسيير جميع أوجه النشاط والعمليات المرتبطة بالمؤسسة بينما يرى أن الرقابة المحاسبية تعني رقابة البيانات المالية للتأكد من صحة المعاملات مع الغير وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية كما تتضمن كل الوسائل والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول بجانب التحقق من صحة التسجيل والتوجيه المحاسبي وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة والإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.¹

المطلب الثاني : تطور التاريخي لمراقبة التسيير .

مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي :²

1 – المرحلة الأولى : في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة المالية في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة ، وهكذا وضعت النقاط الأولى لإستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الإقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاعت النسب وتطورت داخل المؤسسات الكيمائية الأمريكية خاصة في مؤسسة " Dupont " سنة 1970 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية .

2 – المرحلة الثانية : تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف " sloam " والذي وضع " ميكانيزمات التنظيم " وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية ، البحث والتطور ، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للإستثمارات الجديدة وتطويرها .

¹ بن عمار شهبزاد ، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ، 2015 / 2016 ، ص 5

² قندوز بتول ، واقع تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم السنة الجامعية 2018 / 2019
صفحة 3

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

العمليات و الموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسييرين ولكن ذلك في تخطي عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الإهتمامات الخاصة .

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

يمكننا توضيح أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة :

الجدول رقم (1 - 1) : مراحل تطوير مفهوم مراقبة التسيير

التيار	مفهوم مراقبة التسيير
النظرية الكلاسيكية	1 - مراقبة محاسبية ومالية 2 - التركيز على التدقيق 3 - تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	4-مراقبة إجتماعية وإقتصادية 5-مراجعة إجتماعية 6 - مشاركة ، تحفيز ، إتصال
مدخل النظم	7 -قيادة المؤسسة 8 - نظام قائم على العلاقة بين الإتصال والمعلومات والأداء 9 - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي . الأهداف والأداء .

المطلب الثالث : أنواع مراقبة التسيير .

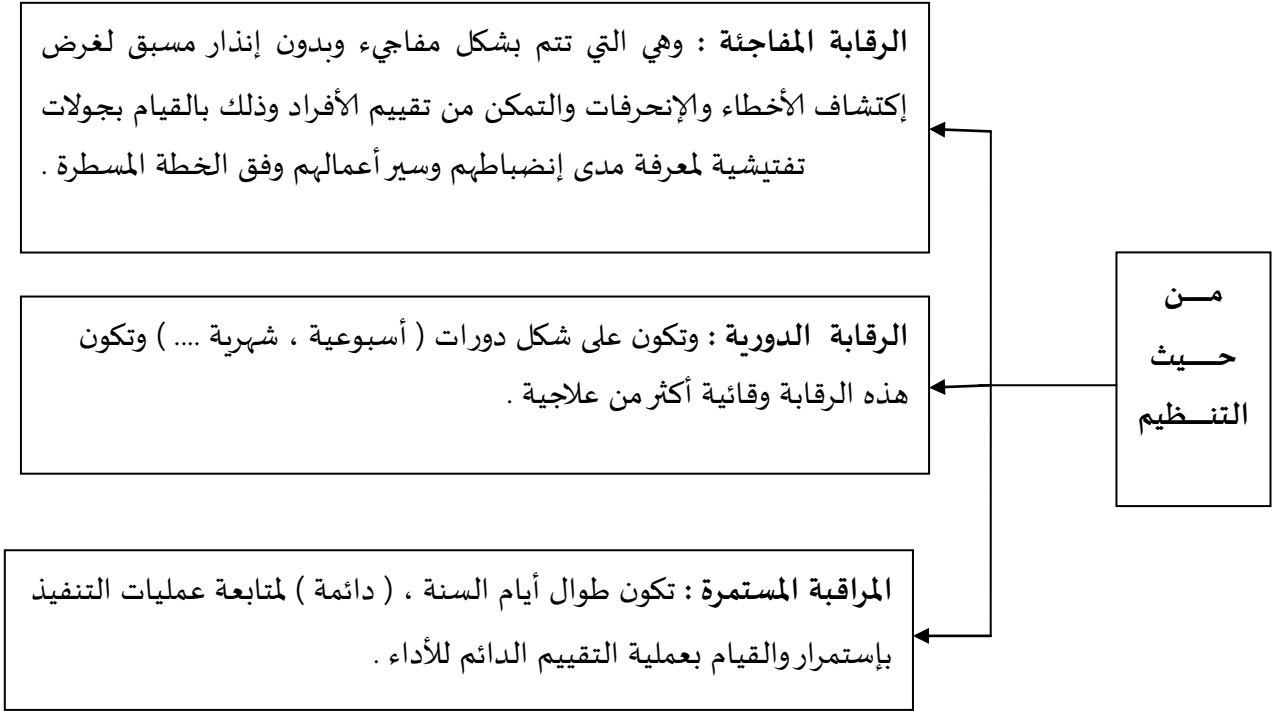
يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة من الزمن ، التنظيم ، المصدر ، الشمولية .

الشكل رقم (1 - 2) : تصنيف مراقبة التسيير من حيث الزمن .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مذكرة بن عمار شهرزاد ، مرجع السابق ص 8

الشكل رقم (1-3) : تصنيف مراقبة التسيير من حيث التنظيم



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مذكرة بن عمار شهرزاد ، مرجع السابق ص8

الشكل رقم (4-1) : التصنيف مراقبة التسيير من حيث المصدر



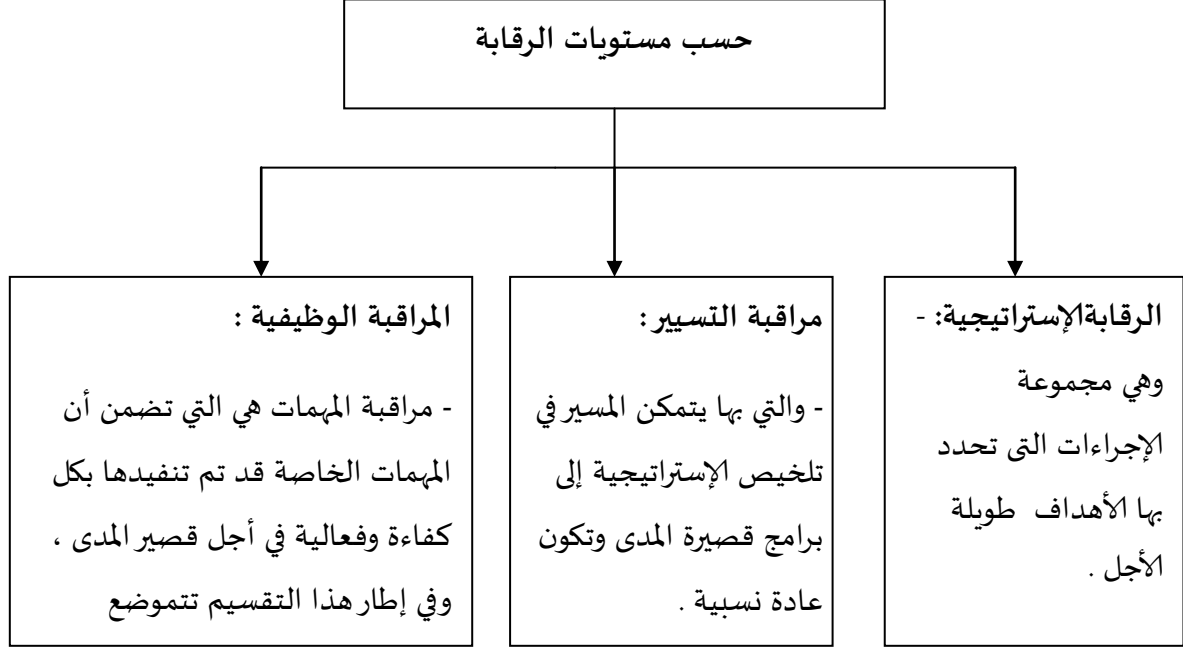
المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مذكرة بن عمارشهرزاد ، مرجع السابق ص 8

الشكل رقم (1-5) : التصنيف مراقبة التسيير من حيث الشمولية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مذكرة بن عمار شهرزاد ، مرجع السابق ص 8 ، 9

الشكل رقم (1 - 6) : تصنيف مراقبة التسيير حسب مستويات الرقابة .



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مذكرة بن عمار شهرزاد ، مرجع السابق ص 9

المبحث الثاني : أهمية وأهداف ووظائف مراقبة التسيير .

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى الشمولية لجميع الوظائف دون إستثناء ، فأصبح له دور فعال في كل العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة ، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهمية وأهداف ووظائف مراقبة التسيير.¹

¹ - محمد الصغير قريشي ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة ، والمتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير

، جامعة ورقلة ، العدد 09 ، 2011 ، ص 167

المطلب الأول : أهمية مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة .

من خلال تطور المؤسسات الإقتصادية ، تظهر مراقبة التسيير من خلال حجم المؤسسات وتعدد مشاكلها وإزدياد عدد العاملين بالمؤسسة للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية او تسويقية او تحويلية، ولتحقيق الكفاءة في إستغلال الإمكانيات المتاحة تستمد أهميتها من :

- أ _ **تغير الظروف** : تواجه كل المنظمات تغيير في الظروف البيئة وبشكل متزايد ، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغير والإستعداد للإستجابة له ، وكلما طال الأفق الزمني كلما إزدادت أهمية مراقبة التسيير
- ب _ **تراكم الأخطاء** : لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المؤسسة بشكل كبير ، غير أنه بمرور الوقت و عدم معالجة هذه الأخطاء يؤدي بتضحية المؤسسة بفرص مالية قد تؤثر في أرباحها .
- ج _ **التعقيد المنظمي** : عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط فإن مراقبة التسيير تبدو أيسر للمسير ، غير ان توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات و الأسواق وتعقيد هياكلها وإزدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر لعملية الرقابة .

وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة والتقييم .

- وتستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة ، أفراد ، أنشطة ، منتجات ومراكز مسؤولية وغيرها و تتخذ في ذلك القرارات اللازمة ، ويمكن إيجاز أهمية الرقابة في بعض النقاط التالية:

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

- ✓ التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفق الأصول المقررة ثم التقويم المعوج منها .
 - ✓ تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم .
 - ✓ التأكد من توفير الإنسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في إتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقدره .
 - ✓ التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل غحترام الجميع .
 - ✓ الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق
 - ✓ الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد إتخاذ القرارات وبخاصة منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه ¹ .
- المطلب الثاني : أهداف مراقبة التسيير .

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين ، نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية² :

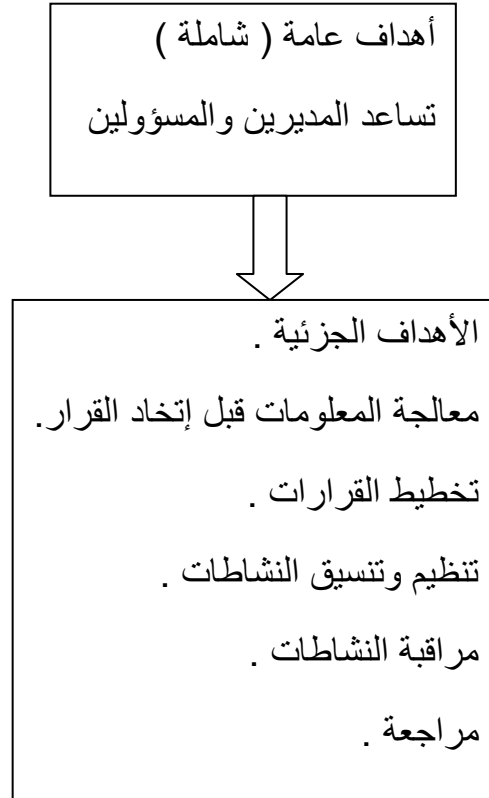
- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير .
- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء .
- تطبيق التسيير وسلوك الأفراد .
- تصميم ووضع نظام المعلومات والإستقلال الجيد له .
- التمكن من تحقيق اللامركزية .
- مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب وتحسين الأداء .
- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة .
- إكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين .
- تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة (مسانرة الأحداث) .
- مساعدة المدراء على إتخاذ القرارات .

1 - محمد الصغير قريشي ، مرجع سبق ذكره ، صفحة 167.

⁻² - بن عمار شهرزاد ، المرجع سبق ذكره صفحة 13

- ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي :

الشكل (1-7) : أهداف مراقبة التسيير



ولتحقيق هذه الأهداف يجب :

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية أو ما يعرف بمراكز المسؤولية .
- تحديد إختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية .

- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة .
- تسجيل مجمل المؤشرات بالبيانات التي تساعد في إتخاذ القرارات ورسم السياسات ، كذلك فقد تأكد ان نظام رقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العملية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية .

المطلب الثالث : مهام ووظائف مراقبة التسيير:

أولا : 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 .

- التطور والإستعمال 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 : إم مسaire التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقبة التسيير يشارك في :

- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير .
- وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة .
- إعلام المديرية العامة بكل الإنحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم التفاق عليها بعد طرحها للنقاش .
- إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الإنحرافات وأسبابها .

بن عمارشهرزاد ، أثرمراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة لإقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2015

3_ الإستعمال الأمثل لوسائل الإستغلال : إن دراسة المردودية الإستثمارية الحالية والمرتبقة ، وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الإستغلال . ولهذا فمراقبة التسيير يمكن أن تساهم في بعض الدراسات الإقتصادية ، بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة ، كما أنها تعمل على إستنتاج وإستخلاص التحاليل الإقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق :

- أكبر فعالية .
- أحسن مردودية .
- أرباح ومردودية إنتاجية .

ثانيا : وظائف مراقبة التسيير :

إن مراقبة التسيير تعتبر أداة أساسية لدفع الإقتصاد الوطني ومن تنفيذ إستراتيجية المؤسسة ، فبعدها كان مراقب التسيير في الماضي لا يولي له إهتمام كبير ولا يحظى بالعناية الكافية في المؤسسة ، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على إتخاذ القرارات ، ويمكن إبراز ذلك بالتطرق إلى الوظائف التالية :

1 _ مراقبة الأداء الوظيفي :

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها ، بإعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء ، حيث يعمل القائمون بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد ، إذا أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صبغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة ، الأجر ، مكافآت، عقوبات) مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص¹ :

✓ المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر مشاركة في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة .

¹ - علال محمد عماد الدين ، دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في تقييم أداء وظيفة الموارد البحرية ، مذكرة تخرج ماستر ، جامعة عبد

الحميد بن باديس ، مستغانم ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ، ص 12

✓ عدالة التوزيع : وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله ، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة .

✓ عدالة التعاملات : إن عدالة التعاملات تكون بالإتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لإتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال الممني .

2_ مراقبة الجودة :

تعتبر إدارة الجودة ذات جودة تتلائم مع رغبات المستهلكين من حيث المنظر الخارجي للسلع والموارد المستعملة إنتاجها ومنه فإن موضوع إدارة الجودة لها إهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة حسب مرجعية تنظيم الدول ISO ، وبالتالي فعلى مراقبة التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان إستمرارية المؤسسة .

3_ إدارة الوقت :

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لاسيما أنه غير قابل للشراء كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في إستغلاله حيث يعتبر كرأسمال للمؤسسة ، لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت وإدارته عن طريق :

- تحديد كمية إستخدام الوقت حسب الخطة المسطرة .
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدولة زمنية بإستخدام بحوث العمليات .
- تحديد الأولويات فيما يخص الأهداف .
- وضع خطة لتحقيق الأهداف .
- العمل على تطوير بعض الكفاءات والقدرات الشخصية للتغلب على الإشكاليات الطارئة .

علال محمد عماد الدين ، دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في تقييم أداء وظيفة الموارد البحرية ، مذكرة تخرج ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ، ص 13 ، 14

المبحث الثالث : مسار ومكانة مراقبة التسيير .

المطلب الأول : أنماط الإرتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير .

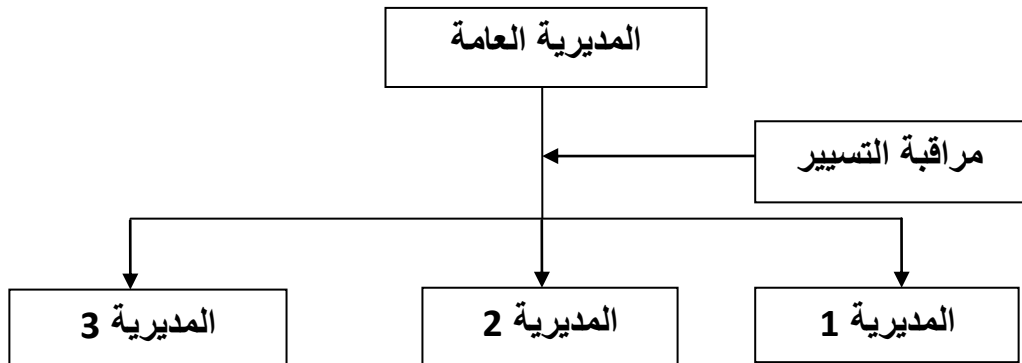
مراقبة التسيير هو عملية تجميع المعلومات ، حيث يستقبل ، يعالج ، يحلل ويحول النتائج التي تحصل عليها إلى آخرين للاستفادة منها ، إذا مكنته في فضاء المؤسسة حقيقة مؤكدة وضرورية ، لكن مكانته داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة تعتبر مشكلة منذ القدم وما يجب فهمه عموما هو أن مكانة مراقبة التسيير له علاقة وطيدة بما يلي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

- 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 والوسائل المتاحة .

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

الحالة الأولى : مراقبة التسيير ترتبط مباشرة مع المديرية العامة :

الشكل (1-9) : مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة .

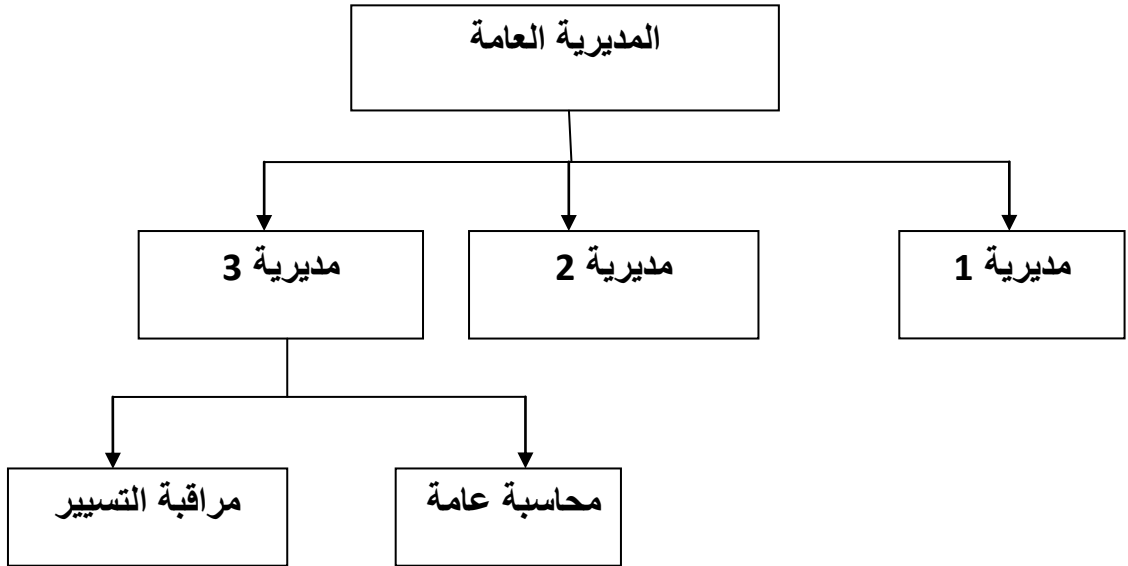


في هذه الحالة فإن مراقبة التسيير تتميز ب :

- تحضي بأهمية كبيرة .
- تحصل على المعلومات المثلى حول التوجهات الإستراتيجية .
- تمتاز بالإستقلالية .
- تحتل الموقع الأمثل لتحضير وإعداد مراقبة التسيير .

الحالة الثانية : مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية وظيفية .

الشكل (1- 9) : مراقبة التسيير مرتبط بمديرية وظيفة



المصدر: قندوز بتول : المرجع سبق ذكره ص 22

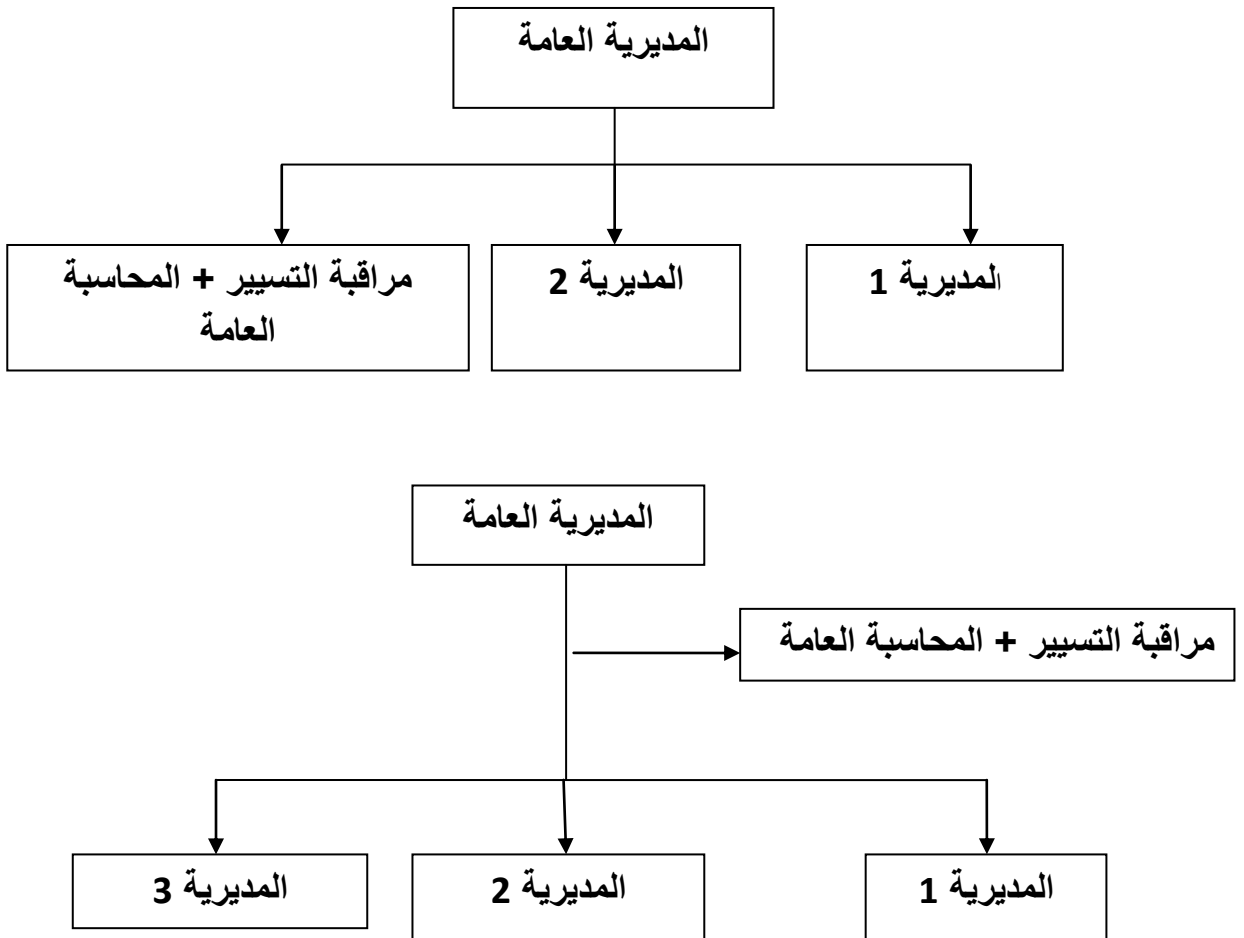
أما هذه الحالة فتتميز ب :

- إنعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير .
- تسمح باتصال أفضل مع مديريات العمليات .

- توفر وتقرب المعلومات المالية والمحاسبة .
- عدم الإلتباط المباشر بالمديرية العامة .
- محدودية الإشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة .

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

الشكل (1 - 10) : مراقبة التسيير ترتبط مع المديرية العامة مباشرة عن طريق تقارير



المصدر: قندوز بتول المرجع سبق ذكره ص 23

في هذه الحالة مراقبة التسيير تتميز بـ :

- إمكانية إرسال وتحليل فعال وسريع للمعلومات المحاسبية .
- يعطي حل وسط بين الحالتين السابقتين .
- يوفر بناء نظام معلومات متجانس .
- حوار مدعم بين المديرية العملية .
- وجود فجوة بين المحاسبة العامة ومراقبة التسيير .

وبفعل التطورات الحديثة ، فإن على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطة 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 تنظيم المؤسسة ، تاريخها ، ثقافتها ونوعها وبأختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي .

المطلب الثاني : مسار وخطوات مراقبة التسيير .

نظرا لأهمية مراقبة التسيير وتطبيقاتها في مختلف المؤسسات الاقتصادية فإن دراستها يجب أن تكون وفقا لمسار متكون من حلقة مشكلة من أربعة مراحل التخطيط ، التنفيذ ، المتابعة والتحليل ، الإجراءات التصحيحية وتتم هذه الأخيرة وفق خطوات من خلال القيام بمختلف المهام وهذا ما يجعلها تحتل مكانة هامة في المؤسسة ، وعليه سوف نتطرق إلى كل من مسارها وخطواتها على النحو التالي .

أولا : مسار مراقبة التسيير :

تتجمع التعاريف المقترحة والمقدمة سابقا عن مراقبة التسيير ، على إعتبار هذا الأخير مسار دائم للتعديل والتحكم

حيث يعرف LORINO المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازنة ، بحيث يقوم بتوليف رأستخدام عدد من الموارد ، طاقات وكذلك كفاءات لأجل خلق نتيجة أو مخرجات تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارجي عن ذلك المسار .

يشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي : التخطيط ، التنفيذ ، المتابعة والتحليل وأخيرا التصحيح .

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

يعتبر هذا المسار جوهر عمل نظام مراقبة التسيير وهو يمثل نقطة إندماجه مع تسيير المؤسسة ككل ، بحيث توسع مجال دراسته ليتدخل في مرحلة التخطيط التي طالما كانت حكرا على الإدارة العامة ، ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم إتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية .

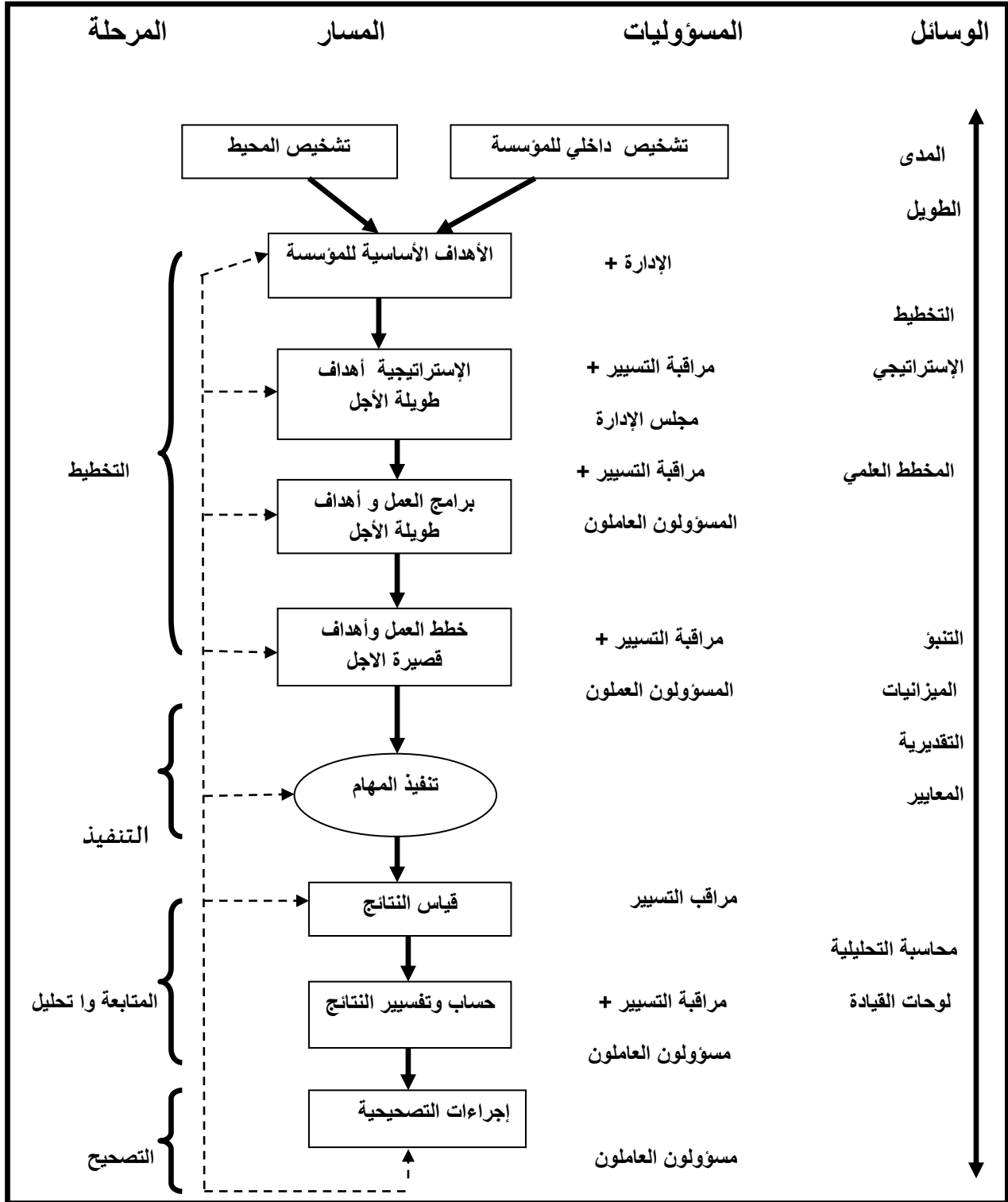
وأيضا دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برامج العمل وإضافة إلى قيامه بمتابعة الأداء وقياس النتائج وأيضا تقديم الإقتراحات والتوصيات التي على ضوءها سيتم التخطيط للمستقبل

المرحلة 01 : التخطيط :

نقطة الإنطلاق لهذا المسار كما قلنا سابقا تتعدى المدى الزمني الذي طالما إعتدنا ربط مراقب التسيير به أي المدى المتوسط والقصير ، بحيث نجد مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها ويتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل ، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي ، ويساعد بعدها المديرين على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي إكسابها الصيغة الإقتصادية . يتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3 - 5 سنوات) ، وهذا دائما بمساعدة مراقب التسيير ، مع الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف .

يمكن توضيح مسار نظام مراقبة التسيير في الشكل التالي :

الشكل (1-11) : مسار نظام مراقبة التسيير



المصدر: سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية ، الجزائر، 2001 / 2002 ، ص 75 .

تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل أو تساوي سنة) ، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل ، من الضروري أن تكون متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة .

المرحلة 2 : التنفيذ

بعدما تم التخطيط لما سيشرع في تنفيذه ، وهذه انطلاقا من الإختيارات 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 التسيير ككل .

المرحلة 03 المتابعة والتحليل :

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة ، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي، يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى مايمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صح القول .

المرحلة 04 : الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول المواجهة قصور الأداء والتي يتم إختيار أحسنها قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة الحالة(1) لمخطط المسار الموضح سابقا ، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات (2) ، قد ترجع المرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة (3) ، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجيات نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملائمتها لوضعية المؤسسة (4) وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة التي تستدعي إعادة النظر فيه (5) .

نعيد ونذكر أن دور مراقبة التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على إقتراح تعديلات وتقديم توصيات ، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال إتخاذ قرارات بهذا الشأن ، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العاملين المرتبطين بها . الشكل : مسار نظام مراقبة التسيير

يؤكد هذا على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسيير بالتركيز على التدريب أو التعليم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة .

من الواجب إحترام كل هذه المراحل عند وضع إستغلال نظام المراقبة التسيير ، فأى حذف أو إهمال لإحدى هذه المراحل يجعل هذا النظام أعرجا وبالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود فأحيانا نجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد الأخطاء لأن أهميتها منصبه أكثر على التخطيط والتحليل دون الأداء والتقييم .

ثانيا : خطوات مراقبة التسيير .

تتمثل مراقبة التسيير في التأكد من أن ماتم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وذلك بإتباع خطوات معينة إتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير بإختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي :

- تحديد معايير الأداء .
- قياس الأداء .
- تقييم الأداء .
- تصحيح الإنحرافات .

1 - تحديد المعايير الرقابية : تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير ، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح أم لا يوجد إنحراف .

يعرف أحد الكتاب المعايير الرقابية بأنها " المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إدارتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن إستخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة .

ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرمى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي .

2- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات : بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل باعتماد على نظام المعلومات ، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا ، والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة .

3 - تقييم الأداء وتحليل الانحرافات : تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومرتبطة من عملية التسيير والرقابة ، تكون بعد وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم لمعرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها .

أ - تقييم الأداء : تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء ، فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية ويرى الدكتور علي السلي أن تقييم الأداء هو عملية إتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع بما يحقق أهدافا محددة من قبل . ويعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت مسبقا ، والقيام بعملية تحليل للانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية ، ويتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة ، فهناك تقييم أداء الأفراد وتقييم أداء النشاط الإنتاجي ، التمويلي والتسويقي أو أداء المؤسسة ككل .

ب - تحليل الانحرافات : تتحقق الرقابة بالاستفادة من الإستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء ومعرفة الانحراف ومدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة ، وتجدر الإشارة إلى أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الانحراف بينها ، ولذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم ، وفي هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأعراض والأسباب والآثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة .

فقد ترجع الإنحرافات إلى وجود عيب في الخطة أو المعيار كعدم الواقعية ، ومن تم يتعين إعادة النظر في المعايير ومراجعتها حتى تتلائم مع ظروف وإمكانات المؤسسة .

وقد ترجع الإنحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما أريد إنجازه .

هنا يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا القصور ودراسة العوامل التي أدت إلى ذلك من أجل تحديد العلاج المناسب .

وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تظهر عيوب التنظيم أو التعقيد في إجراءات العمل واللوائح ، ومن هنا يمكن إعادة التنظيم ، كما تظهر نواحي القصور في التوجيهات الصادرة أو عدم وجود الإتصال المزدوج بين الإدارة والأفراد ، ومعنى ذلك أن لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء إنعكاس مباشر على جميع الوظائف الإدارية الأخرى .

ج - تصحيح الإنحرافات : تمثل الخطوة السابقة - تحليل الإنحرافات ومعرفة أسبابها - كأساس يركز عليه تصحيح تلك الإنحرافات . فعند معرفة الأسباب يمكن إتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح ، وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل ، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى إنسجامها مع إستراتيجية المؤسسة .

وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على التصحيح الإنحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من الأهداف ، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل ، ومدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المقررة وإتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح .

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 وقدرتها على تحقيق الأهداف . غير أن التحكم في التسيير وتحسينه 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 . ويمكن أن تكون هذه الأهداف عائقا أمام 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 لا بد من تنظيمها وهيكلها . غير أن إعداد هيكل ما وعدم القدرة أو الرغبة في تغييرها يشكل حاجزا أمام وظيفة مراقبة التسيير حيث يواجه مراقب التسيير صعوبة أمام الإستعمال الأمثل للطاقات . لذا يجب أن تكون هذه الهياكل مرنة وقابلة للتغيير مع الظروف المحيطة بها لتحقيق أهداف المؤسسة .

3 _ نظام المعلومات : إن وجود شبكة لإنتقال المعلومات داخل المؤسسة يعد ضرورة من أجل إتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ومن ثم إيصالها إلى المستعملين بنفس الشروط . وباعتبار أن دور مراقب التسيير هو دور إستشاري فإن وجود شبكة لإنتقال المعلومات غير كافية ، وإنما أن دور مراقب التسيير هو دور إستشاري فإن وجود شبكة لإنتقال المعلومات بسرعة وتكون 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 .

وبالرغم من كل هذه العراقيل التي يواجهها مراقب التسيير . فإن دوره يبقى ضروريا وأساسيا في السماح للمسيرين بالتحكم في الإدارة من جهة وتحسينها من جهة أخرى .

خلاصة الفصل

عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا ، حيث إتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة وأصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وهي أدوات فعالة لتحقيق من التجنيد الدائم الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الهدف المسطرة ، ومن تم تحقيق المعايير الثلاثة التي تركز عليها مراقبة التسيير .

الفصل الثاني

تمهيد :

يتضح أن مراقبة التسيير ليست وظيفة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين وإنما هي عمليات مستمرة تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمرسها المؤسسة.

وحتى تكون مراقبة التسيير فعالة في التحكم في تسيير المؤسسة وتحسين أدائها، يجب أن تعتمد على بعض الأدوات، فقد كانت مراقبة التسيير في أول نشأتها تعتمد بشكل كبير على المحاسبة ومع التطورات المشهودة على مستوى المؤسسة ظهرت أدوات لتعزيز وظيفتها .

في هذا الفصل سنتطرق إلى تعرف بمختلف الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، باعتبارها للأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من اجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف ، كما تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف المسطرة .

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : التحليل المالي .

المبحث الثاني : الموزونات التقديرية .

المبحث الثالث : لوحة القيادة .

المبحث الأول : التحليل المالي

المطلب الأول : مفهوم وأهداف التحليل المالي

(1) - مفهوم التحليل المالي :

- يعرف التحليل المالي بأنه " مجموعة العمليات التي تعني بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمؤسسة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها في الحكم على مركز المؤسسة المالي وتكون معلومات تساعد في إتخاذ القرارات ، وتساعد أيضا في تقييم أداء المؤسسة وكشف إنحرافاته والتنبؤ بالمستقبل " (1) .
- كما يعرف بأنه " هو معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة لتقييم المشروع القائم أو المراد تطويره وتوسيعه وتشخيص المشاكل لإتخاذ القرارات المستقبلية والتخطيط لها في ظل الظروف عدم التأكد وهي مهمة في المشاريع ، ويتضمن عملية تفسير القوائم المالية وفهمها وهو أحد المصادر المهمة للمعلومات وإهتمت جميع الأنظمة الإقتصادية بدراسات التقييم والتحليل المالي في إتخاذ القرارات الإستثمارية ولتحقيق الأهداف الأساسية لرفاهية المجتمع وتقديم أفضل الخدمات العامة في أنظمة التخطيط المركزي أو التحقيق أفضل العوائد الممكنة في ظل نضام السوق أخذين بنظر الإعتبار أهمية الضرائب " (2) .
- ويعرف أيضا أنه " مرحلة الدراسة والتشخيص الحالية للمؤسسة أي تحليل النشاط والمردودية والتوازن المالي وتمويل المؤسسة عن طريق تحليل المعطيات التاريخية الماضية أي دراسة تفصيلية للبيانات المالية والقيام بتقديرات وتنبؤات تخص مستقبل المؤسسة وعلى أساسها يتم إقتراح إجراءات لتحسين هذه الوضعية " (3) .

(1) - هيثم محمد الزغبي ، الإدارة والتحليل المالي ، دارالفكر ، عمان ، 2000 ، صفحة 15 .

(2) - خالد توفيق الشمري ، التحليل المالي والإقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010 ، صفحة 54 .

(3) - عمير عبد القادر ، علالي محمد ، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، مذكرة شهادة

2 - أهداف التحليل المالي :

- تختلف أهداف التحليل المالي باختلاف الأطراف التي تستعمله ، فهناك الطرف الخارجي والمتمثل في المؤسسات المصرفية ورجال الأعمال المهتمين بالمؤسسة (كالمساهمين) أو مصلحة الضرائب أو الجهة الوصية على المؤسسة وهنا يمكن تقسيم أهداف التحليل المالي إلى قسمين وهذا حسب طبيعة الطرف الذي يستعمل التحليل المالي إلى :

2-1 / الأهداف الداخلية :

- تستطيع إستعمال التحليل المالي داخليا في عمليات التسيير :

- ✓ إعطاء حكم على التسيير المالي للفترة الخاضعة للتحليل .
- ✓ للإطلاع على مدى صلاحية ونجاعة السياسات المالية ، الإنتاجية والتمويلية والتوزيعية للفترة الخاضعة للتحليل .
- ✓ التحقق من المركز المالي للمؤسسة والخطار المالية التي قد تتعرض لها جراء المديونية .
- ✓ الحكم على مدى تطبيق التوازنات المالية ومردوديتها .
- ✓ إتخاذ القرارات المتعلقة بعملية الإستثمار ، التمويل وتوزيع الأرباح
- ✓ إستعمال المعطيات المتول إليها كأساس للتقديرات المستقبلية وإستفادة منها في مراقبة نشاط المؤسسة .

2-2 / الأهداف الخارجية :

- ✓ تقييم النتائج المالية بواسطة تحديد المبالغ والوعاء الضريبي الحقيقي .
- ✓ تقييم المضعية المالية ومدى قدرة المؤسسة على تحمل نتائج القروض .
- ✓ إتخاذ القرارات فيما يخص عقد القرض عند لجوء المؤسسة إلى البنوك .
- ✓ مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع المؤسسات من نفس القطاع ولإظهار أحسنها .

- سمير حماد ، يوسف رميلي ، دور التحليل المالي في غتخاذ القرارات المالية . جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة ، مذكرة شهادة ماستر ، تخصص إدارة مالية ، سنة الجامعية 2017 / 2018 .

- منها نستخلص أن التحليل المالي يهدف إلى إعادة تقييم شامل للوضع المالية للمؤسسة وذلك عن طريق دراسة المحاور التالية :

- دراسة التوازن المالي يتم عن طريق مقابلة الإستثمارات بمصادر تمويلها .
- دراسة السيولة وإمكانية المؤسسة في مواجهة إلتزاماتها وذلك عن طريق الخزينة .
- دراسة المردودية ويتم ذلك عن طريق معرفة هل النشاط يحقق أرباح وبالتالي تعزيز التمويل الذاتي ومكونات النتيجة .

المطلب الثاني : الأطراف المستعملة والمستفيدة من التحليل المالي .

1) – الأطراف المستعملة للتحليل المالي :

- تعددت الأطراف المهتمة بالتحليل المالي نظرا لما يقدمه هذا الأخير من غجابات على التساؤلات مختلفة لهذه الأطراف ، حيث الإختلاف من طرف إلى آخر كل حسب أهدافه من عملية التحليل .

وتنقسم هذه الأطراف إلى قسمين أطراف من داخل المؤسسة نفسها واطراف من خارجها :

➤ الأطراف الداخلية :

- يقصد بهم المستويات المختلفة في المؤسسة ، ويلاحظ أن إهتمامات كل مستوى من المستويات الإدارية يختلف نسبيا من مستوى إلى آخر نظرا لإختلاف المسؤوليات الملقاة على عاتق كل منها ويمكن تصنيفها إلى مايلي :

- إدارة المؤسسة : حيث تهتم بشكل كبير بالمركز المالي للمؤسسة بهدف قياس كفاءتها والتعرف على نواحي الضعف والقصور في نشاطها خلال الفترة المالي وكذلك تقديم تقارير حول الوضعية المالية للمؤسسة ، وتستعمل التحليل المالي بشكل رئيسي في عملية الرقابة وتقييم الأداء والتخطيط المالي وغيرها من الوظائف الإدارية⁽¹⁾ .

(1) – العمري بشرى ، ماني حنان ، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، جامعة أكلي محند اولحاج ، البويرة ، مذكرة

شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، سنة الجامعية 2017 / 2018 ، صفحة 17 .

(2) – لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص

الإدارة المالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة 2011 / 2012 صفحة 78 .

- **المساهمون** : نجد أن إهتمامهم بنتائج التحليل المالي ينص على التحليل الهيكلي المالي العام وطبيعة التمويل الداخلي والخارجي والربحية والعائد على الأموال المستثمرة وكذلك مدى قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها المالية الجارية بانتظام ، كما يهتم أصحاب المؤسسة بمدى قدرتها في توفير السيولة النقدية لدفع حصص الأرباح المستحقة لهم⁽²⁾ .
- **العمال** : تهتم هذه الفئة بالتحليل المالي لمعرفة مدى نجاحهم في الإسهام بتحقيق أهداف المشروع ، إذ أن النتائج الجيدة تعزز الإستقرار الوظيفي وترفع من شعور الإلتناء وأن هذه النتائج تعد وسيلة مناسبة لتحقيق المطالب الجيدة للعمال وفق مؤشرات منطقية .

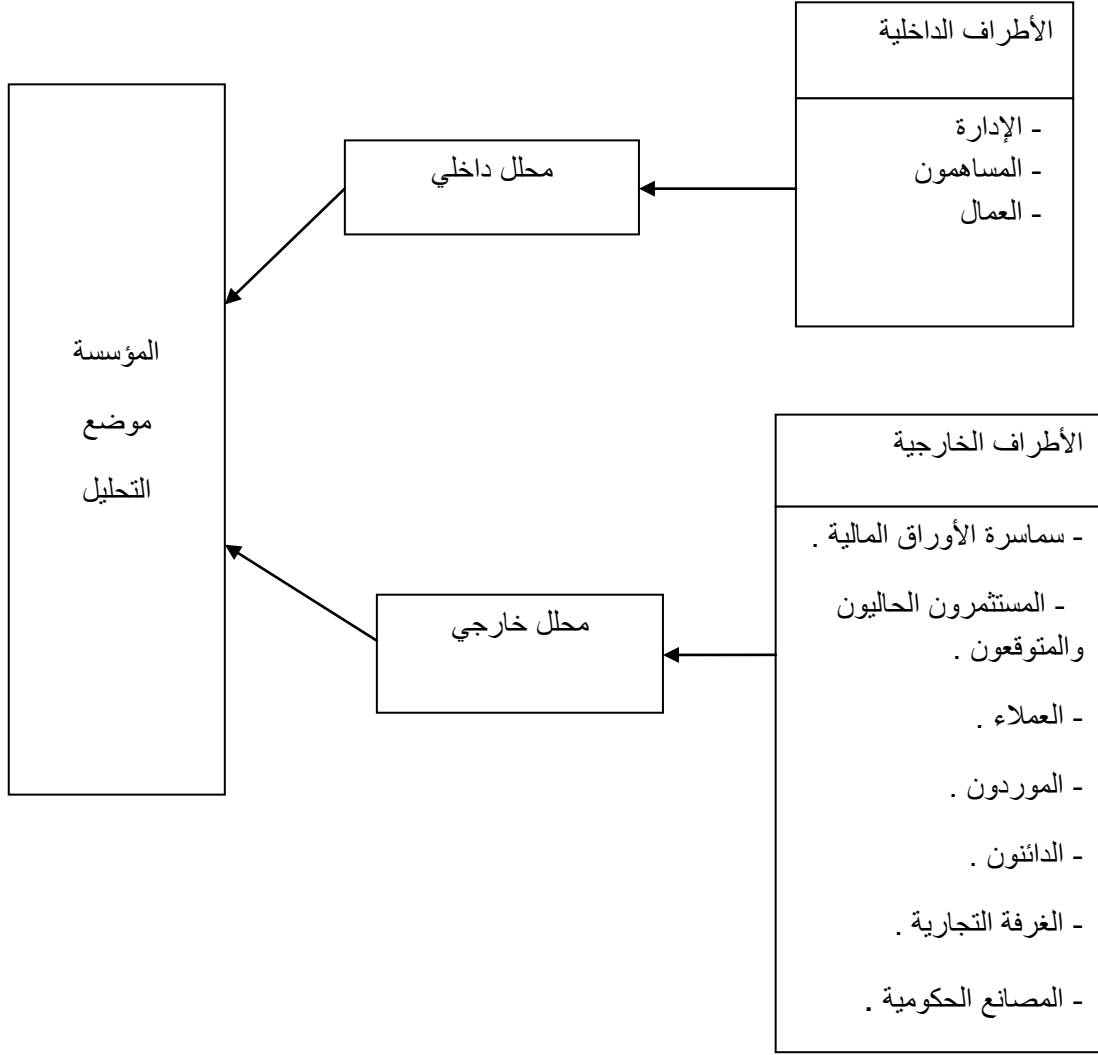
➤ الأطراف الخارجية :

- وهم كافة الأطراف من خارج المؤسسة الذي لهم مصالح معها وبالتالي تتعامل من نتائج التحليل المالي الخاص بالمؤسسة حسب درجة علاقتها بها ، ويمكن تصنيفهم إلى مايلي :
- **سماسرة الأوراق المالية** : يهدف سماسرة الأوراق المالية من التحليل إلى التعرف على مايلي :
 - التغيرات التي يمكن أن تطرأ على أسعار الأسهم نتيجة للتطورات المالية في المؤسسة أو نتيجة للظروف الإقتصادية العامة ، الأمر الذي يساعد على إتخاذ قرارات التسعير المناسب لهذه الأسهم ، أسهم المؤسسات التي يمكن أن تشكل فرص إستثمار جيدة يمكن إستغلالها أو تقديم النصح بشأنها للعملاء .
- **المستثمرون الحاليون أو المتوقعون** : يهتم المستثمر بالتحليل المالي للتعرف على سلامة أمواله والحصول على ربح في أجل الطويل ، إذا تركز إهتمامات المستثمرون حول سلامة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح في الأجل المختلفة ، ولكي يرضى المستثمر على أرباح المؤسسة يجب أن تكون أرباح المؤسسات التي تواجه نفس درجة المخاطرة .
- **العملاء** : يمكن لعميل المؤسسة وذلك عن طريق إستخدام البيانات التي ينشرها المورد وكذلك المنافسة ، ومعرفة ما إذا كانت الشروط التي يحصل عليها خاصة في فترة الإئتمان لما تمنح لغيره ، وتطابق مع فترة يمنحها هو لعملائه ، ويتم هذه المقارنة بإستخدام القوائم المالية لحساب متوسط فترة الإئتمان .
- **الموردون** : يهتم المورد التأكد من سلامة المراكز المالية لعملائه وإستقرار الأوضاع المالية ويعني هذا دراسة وتحليل مديونية العميل في دفاتر المورد وبناء على هذا يقرر ما إذا كان سيستمر في التعامل معه أو يخفض هذا التعامل وبذلك يستفيد المورد في البيانات التي ينشرها العملاء بصفة دورية .

- **الدائنون :** وهم فئة مقرضين إلى المشروع سواء من الذين قدموا قروض طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، فهم يهتمون بصفة عامة بالتعرف على إمكانية المؤسسة بالوفاء بالقروض عندما تحين أجل إستحقاق ، فالدائنين تختلف وجهة نظرهم تبعا لنوع الدين .
- **الغرف التجارية :** تستخدم الغرف التجارية التحليل المالي في الغالب للحصول على البيانات عن نشاطات العديدة من المؤسسات والصناعات تتعلق بأوضاعها المالية ومعدلات أدائها وربحيتها ، لتقوم بتجميعها في شكل مجموعات صناعية أو تجارية أو خدمية أو غير ذلك بعد أن تحللها وتعد منها النسب الوسيطة ومؤشرات تكون مفيدة لإجراء مقارنات والتحليل ، وغالبا ماتقوم بنشر هذه الدراسات .
- **المصالح الحكومية :** تهتم بعض الوحدات الحكومية بنتائج التحليل المالي لأنها تعكس صورة على أداء المالي وفي بعض صورها تعكس مدى الإلتزام بالتعليمات المالية والترتيب الإئتماني للمشاريع وكذلك لخدمة أهداف المستثمرون في السوق المالي .
- **بيوت الخبرة المالية :** تقوم بيوت الخبرة المالية بتحليلاتها المختلفة بمبادرتها الخاصة أو بناء على التكيف من إحدى الفئات المهمة بأمر المؤسسة سواء من داخلها او من خارجها ، وتقدم خدماتها في هذه الحالات مقابل أجور تتقاضاها ، وتركز في تحليلاتها على الناحية التي ترغب فيها الفئة المشتريه بتلك الخدمات .

❖ فيما يلي مخطط توظيفي للأطراف المستفيدة في التحليل المالي :

الشكل رقم (2 - 13) : ا أطراف المستفيدة في التحليل المالي .



المصدر: العمير بشري ، ماني حنان دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، جامعة أكلي محند اولحاج ، البويرة ، مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، سنة الجامعية 2017 / 2018 صفحة 20

المطلب الثالث : معايير التحليل المالي وإستخداماتها

(1) – معايير التحليل المالي :

1.1. مفهوم معايير التحليل المالي :

- عبارة عن أرقام معيارية تستخدم كمقياس للحكم على كفاءة وملائمة نسبة معينة أو رقم ما ومن الأمثلة عن هذه المعايير الرقم المعياري لنسبة التداول التي تساوي اثنان .⁽¹⁾

1.2 . أنواع معايير التحليل المالي :

من المعروف عموما أن هناك أربعة أنواع من المعايير التي تستخدم للمقارنة مع النسب المستخرجة والتي يمكن ذكرها فيما يلي :

أ – معيار التحليل المالي المطلق :

ويعني المعيار المطلق ، حالة متفق عليها بأنه يمثل الصيغة المثالية لحدث معين ، وهو بذلك يمثل خاصية متأصلة يأخذ قيمة مالية ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين كافة المؤسسات ، ويقاس به التقلبات الواقعية . ويعود الإستخدام القليل لهذا المعيار إلى ابتعاده عن المتطلبات الواقعية لأنشطة الكثير من المؤسسات ، ويمكن اللجوء إلى هذا المعيار عند عدم وجود معايير أخرى ملائمة للمقارنة الموضوعية للنسب المحققة .

ب – معيار التحليل المالي للصناعة :

وهو المعيار الذي تصدره الإتحادات المهنية والهيئات الحكومية أو غيرها من الجهات لأغراض القياس والتقييم لفرع أو أكثر من فروع الصناعة ، ويعتبر هذا المعيار أكثر قربا إلى الواقع من المعيار المطلق لأنه يأخذ بعين الإعتبار متطلبات النشاط في ذلك النوع من الصناعة .

ج – معيار التحليل التاريخي :

عبارة عن النسب والأرقام التي تمثل الإتجاهات التي إتخذها أداء مؤسسة معينة في الماضي ، والتي يتم إعتدائها كأداة تحليلية لتقييم أداء المؤسسة الحالي ، والتوقع المستقبلي بشأن أدائها .

- اليمين سعادة ، إستخدامات التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية وترشيد قراراتها ، مذكرة نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ،

جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، السنة الجامعة 2009/2008 صفحة 16 ، 17

د - معيار التحليل المالي المخطط :

يصمم هذا المعيار من قبل إدارة المؤسسة ، والذي يبني على أساس الموازنات التقديرية المسبقة لأنشطة المؤسسة ، وهذا المعيار يصمم بناء على الخبرات الفنية والخبرات السابقة للإدارة والتي تمثل مؤشرا للأداء والتقييم وتحديد النسب التي تجدها الإدارة مناسبة لأنشطتها في المجالات الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية . وعلى الرغم من أهمية هذا المعيار إلا أنه لا يعد المعيار الأمثل للمقارنة وتقييم الأداء لأنه لا يأخذ بعين الإعتبار واقع الأداء العام في المؤسسات المماثلة .⁽¹⁾

2 - إستعمالات التحليل المالي :

يستعمل التحليل المالي في عدة مجالات أهمها :⁽²⁾

أولاً : التخطيط المالي

تستند عليه التخطيط المالي إلى منظومة معلومات مالية دقيقة تصف مسار العمليات السابقة للمؤسسة ، وهذه المنظومة من المعلومات المالية المدروسة يستخدمها المسيرون للخروج بدلائل تقييم أداء المؤسسة . وتنبأ بتحليلات مستقبلية ، وهذه التحليلات يستخدمها المخطط المالي عند وضع الخطط ، ويستند إليها عند وضع تقديراته المستقبلية .

ثانياً : التحليل الإئتماني

يقوم بهذا التحليل المقرض وذلك بهدف التعرف على الأخطار المتوقع أن يواجهها في علاقته مع المقرض ، وتقييمها وبناء قراره بخصوص هذه العلاقة إستنادا على نتيجة هذا التقييم ، وتعتبر أدوات التحليل المالي المختلفة بالإضافة إلى الأدوات الأخرى الإطار الملائم والفعال الذي يمكن المقرض من إتخاذ القرار المناسب .

ثالثاً : تحليل تقييم الأداء

تعتبر أدوات التحليل المالي أدوات مثالية لتقييم أداء المؤسسة لما لها من قدرة على تقييم ربحية المؤسسة في توازنها المالي وسيولتها وإتجاهات التي تتخذها في النمو ، وكذلك مقارنة أداءها بشركات أخرى تعمل في نفس

⁽¹⁾ - اليمين سعادة ، مرجع السابق الذكر صفحة 17

⁽²⁾ - أحمد بوشبوط ، حسام الدين حمري ، دور التحليل المالي في إتخاذ قرار منح القروض المصغرة ، مذكرة نيل شهادة ماستر ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، سنة الجامعية 2017 / 2018 . صفحة 49 - 50

المجال أو في مجالات أخرى ، ومن الجدير بالذكر أن هذا النوع من التحليل المالي يتضمن معظم الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة مثل الإدارة والمستثمرين والمقرضين .

رابعا : التحليل الإستثماري :

إن أفضل التطبيقات العلمية للتحليل المالي هي تلك المستعملة في مجال تقييم الإستثمار في الأسهم الشركات ومنح القروض ، وهذا الأمر له أهمية بالغة لجمهور المشتثمرين من أفراد وشركات ينصب إهتمامه على سلامة إستثماراتهم وكفاية عوائدها ، ولا تقتصر قدرة التحليل المالي على تقييم الأسهم والسندات فحسب بل تمتد هذه القدرة لتشمل تقييم المؤسسات والكفاءة الإدارية التي تتحلّى بها ، والإستثمارات في مختلف المجالات .

خامسا : الرقابة المالية :

تعرف الرقابة المالية على أنها تقييم ومراجعة للأعمال للتأكد من أن تنفيذها يسير وفقا للمعايير والأسس الموضوعية ، وذلك لاكتشاف الأخطاء والانحرافات ونقاط القوة ونقاط الضعف ومعالجتها في الوقت المناسب

سادسا : تحليل الإندماج والشراء :

يستخدم هذا النوع من التحليل أثناء عمليات الإندماج بين شريكتين ، فتتم عملية التقييم للقيمة الحالية للشركة المعني شراؤها ، كما يعد قيم الأداء المستقبلي المتوقع للشركة بعد الإندماج في المستقبل .

المبحث الثاني : لوحة القيادة

المطلب الأول : تعريف لوحة القيادة .

- " هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات والمعلومات الضرورية والتي يمكن من خلالها الحصول على رؤية شاملة وواضحة تسمى بكشف الإضطرابات وإتخاذ القرارات لتوجيه التسيير بما يتوافق مع تحقيق الأهداف عن طريق الإستراتيجية ، فلوحة القيادة تعبر عن لغة مشتركة وموجودة بين أعضاء المؤسسة " (1)

(1) - خولة بحورة ، دور لوحة القيادة في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،

- هي تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية ، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية ، فلوحة القيادة في التسيير موجزة ، معبرة ، يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل الأحداث ، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات .⁽²⁾

- لوحة القيادة هي أداة تلخيصية لسيروية النشاطات داخل المؤسسة ، فهي تقيس تطور أهم العناصر الأساسية بالنسبة للتسيير بالنسبة لكل مسؤول ، ويتم من خلالها إعداد الانحرافات بالنسبة للأداء المتوقع مقارنة بالأداء السابق ، غير ان لوحة القيادة لا تنوب عن الوسائل التسييرية الأخرى مثل المعلومات المحاسبية ، غير أنه يركز على جمع المعلومات المهمة فقط من أجل إتخاذ القرار السريع في أقصر وقت ممكن ، مع البقاء على دراية كاملة بمصادر المعلومات الأخرى من أجل الدراسة المعمقة للمشكلات الخاصة أو القرارات ذات الأثر في الأمد المتوسط .⁽³⁾

المطلب الثاني : تصميم ووظيفة لوحة القيادة

أولا : تصميم لوحة القيادة :

يتم تصميم لوحة القيادة بالشكل الذي يجعلها سهلة ومساعدة للمسيرين في إتخاذ القرارات ، ومعرفة مناطق الخلل لهذا ينبغي عند تصميمها أن :

- تحافظ على عدد قليل من المؤشرات والتي تكون مهمة للمسيرين .
- تخصيص وثيقة لمتعلمها وتحديد الأهداف الموكلة إليه .
- جمع المعلومات للانتقال من مستوى إلى آخر وبالتالي تسهيل الحوار بين مختلف المسؤولين .

⁽²⁾ - زهية بودباز وأخرون ، لوحة القيادة كأسلوب فعال لإتخاذ القرار في المؤسسة ، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية ، جامعة المسيلة، الجزائر، 14/15/2009/04 ، ص

⁽³⁾ - زارقي حنان ، لوحة القيادة لترشيد قرار التمويل في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة نيل شهادة ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، سنة الجامعية 2014 / 2015 ، صفحة 04

مناطق تصميم لوحة القيادة

يظهر التصميم العام للوحة القيادة من خلال الأربع المناطق التالية :

الشكل رقم (2-14) : المناطق تصميم لوحة القيادة



المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على مذكرة التخرج زراقي حنان ص 6

ثانيا : وظائف لوحة القيادة :

- تتميز لوحة القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة نذكر منها :⁽¹⁾
 - أداة لقياس الأداء والمساعدة في إتخاذ القرارات : تسمح لوحة القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم الأعمال ، الهوامش) والنتائج غير المالية (عدد الوحدات المنتجة .) ومقارنتها بالأهداف المحددة ، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين كما أنها أداة هامة تساعد المسؤولين على إتخاذ القرارات ، كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي .
 - أداة الحوار والإتصال : تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار ما بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة ، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على النتائج ويشرح أسباب الإنحرافات والإجراءات التي اتخذها . كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعد في إدارة عملياته ، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم و مع الإدارة العليا من خلال الإطلاع على النتائج والأهداف الظاهرة في لوحات القيادة بمختلف مصالح المؤسسة .
 - أداة للتحفيز وتنمية مهارات المسؤولين : تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها ، فلوحة القيادة تولد لديهم شعور بالتقدم نحو تحقيق الأهداف وتحفزهم على ذلك ، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير والقيام بعمليات التفكير والتحليل لإيجاد أفضل الحلول ، والإطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولون في الأقسام المختلفة من المؤسسة يعني مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على إتخاذ القرارات والتواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل .

⁽¹⁾ - بحيج فاطمة زهرة ، دور مراقبة التسيير في تفعيل لوحة القيادة في المؤسسة . جامعة عبد الحميد بن باديس ، كلية العلوم الإقتصادية

المطلب الثالث : دور لوحة القيادة في المؤسسة .

- للوحة القيادة أدوار عديدة في المؤسسة نذكر منها مايلي :

- لوحة القيادة وسيلة تجميع : تعبر لوحة القيادة عن بناء نظام معلوماتي متكامل عن المؤسسة في صورة معلومات كمية واضحة وسهلة الفهم تمكن متخذ القرار من إستغلالها ، كما تقوم بتجميع معلومات حول وضعية السوق والمنافسين .
- لوحة القيادة وسيلة مراقبة ومقارنة : لوحة القيادة تساعد المدير في مراقبة التسيير ومراقبة كل الوظائف التي تقوم بها المؤسسة ، بالإضافة إلى تحديد مردودية رؤساء الأقسام من خلال النتائج المحققة ، حيث تسمح بمراقبة دائمة للنتائج بالنسبة للأهداف في إطار خطوات الميزانية كما تثير الإنتباه إلى النقاط التي تهتم التسيير وإنحرافاته المحتملة بالنسبة للنتائج المتوقعة كما أنها تسمح بتقدير نقاط الضعف وإظهار كل ما هو غير طبيعي وكل ماله غنعكاس على المؤسسة ، وإن نوعية وظيفة المقارنة والتقدير تكون حسب ملائمة المؤشرات المأخوذة .
- لوحة القيادة أداة للحوار والإتصال : عند مقارنة ومعاينة النتائج فإن لوحة القيادة تسمح بالإتصال ، وذلك بتسهيل تبادل المعلومات بين رؤساء الأقسام ، أي تسمح بالحوار بين مختلف المستويات الهرمية عن طريق إصدار تعليمات ، تقديم قرارات ، تبادل المعلومات كما تمكن المسؤول من تفسير نتائج عمله وتحديد نقاط القوة والضعف .
- لوحة القيادة وسيلة إعلام : تساهم لوحة القيادة في بعض الحالات في إعلام المشرفين على المؤسسة (المساهمين ، أعضاء مجلس الإدارة ، المدراء .) بمستويات الإدارة المحققة على مستوى كل مصلحة وعلى مستوى المؤسسة ككل .
- لوحة القيادة وسيلة لتحسين كفاءات الإطارات : تكمن لوحة القيادة من التحسين والتعبئة المستمرة للمسيرين نحو الأهداف المسطرة لإيجاد أفضل الحلول للمشاكل المطروحة وإثراء معارف الإطارات المسيرة من حيث القدرة على إتخاذ القرار وعلى الإتصال مع المسؤولين .

- لوحة القيادة وسيلة قياس : تقدم لوحة القيادة النتائج في شكل مادي (كميات) أو مالي (رقم الأعمال) بالنسبة للأهداف المسطرة والتي تشكل قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة وإستخراج الإنحرافات وتصحيحها .
- لوحة القيادة تساعد في إتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات حول النقاط المهمة للتسيير على أن تكون إجبارية وممكنة بواسطة تحليل أسباب هذه الظواهر ، وبوضع اعمال تصحيحية ومتابعتها للحد منها وعلى هذا الساس تعتبر لوحة القيادة كمساعد لإتخاذ مكانها الحقيقي في مجموعة وسائل مراقبة التسيير.
- لوحة القيادة جهاز إنذار: تلعب لوحة القيادة دورا حمائي وذلك يكشف الإنحرافات والتجاوزات في الأداء ، وتسمح للمدير فحص الأنشطة المتغيرة والتركيز على الحالات غير العادية وكشف تجاوزات العمال .
- لوحة القيادة وسيلة لتقييم الأداء : تؤكد لوحة القيادة على أهمية القيام بتحليلات معمقة والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة إزاء الإنحرافات التي تعاني منها المؤسسة ، أي توضح أهمية قيام المسير بعمل ما أو تحليل معمق تجاه القطاع الذي يوجد به مشاكل ، وتوجه المسير للقيام بالإصلاحات المطلوبة في الوقت والمكان المناسبين .
- لوحة القيادة وسيلة للتشخيص المالي : حيث تقوم بعرض التحليل المالي للمؤسسة من خلال دراسة الميزانية وجدول حسابات النتائج مع حساب مختلف النسب والتعليق عليها .

المبحث الثالث : الموازنات التقديرية .

المطلب الأول : مفهوم الموازنات التقديرية .

لقد تعددت تعاريف الميزانية التقديرية :

- الرقابة والتخطيط يعدان وجهان لعملية واحدة وللقيام بهاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسة على الميزانيات التقديرية بالدرجة الأولى مقارنة بباقي أدوات مراقبة التسيير وتعتبر الموازنة من الوسائل الهامة لمراقبة التسيير حيث تعرف بأنها التعبير عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية بمعنى أنه لا يمكن مناقشة التخطيط والخطط بدون مناقشة الموازنات في المؤسسة⁽¹⁾ .
- تعتبر الموازنات التقدير إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير ، وهي تدخل من إطار التسيير الإستراتيجي لتغطية مدة تتراوح ما بين (05 إلى 10 سنوات) ، تم تقسم أهداف المخطط الإستراتيجي متوسط المدى في إطار المخطط العملي لمدة 03 سنوات مثلا ، وبناء على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة)⁽²⁾ .
- ويمكن تعريف بأنها " خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط " . وعلى هذا الأساس ، يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها خطة رقمية مسبقة لنشاط المؤسسة إيراداتها ونفقاتها ، فهي تعبير كمي ومالي مفصل لبرنامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة⁽³⁾ .
- كما تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة ، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بإعتماد على مؤشرات معينة يتم إستخلاص من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية⁽⁴⁾ .

(1) حمدي فؤاد علي ، التنظيم والإدارة الحديثة ، دار النهضة العربية الحديثة للطباعة والنشر ، بيروت ، 1981 ، ص 98 .

(2) حنان بوخشبة ، ليندة مريشة ، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة ألكلي محند أولحاج . البويرة .

مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير . سنة 2017/2018 صفحة 3

المطلب الثاني : مزايا وعيوب إستخدام الموازنات التقديرية .

تلعب الموازنات التقديرية دورا هاما في مراقبة الأداء والتنفيذ في المؤسسة ، رغم ذلك يوجد حدود للإنتفاع بها ، كما أنها قد تعاني نقائص تؤدي إلى إضعافها .

أولا : مزايا الموازنات التقديرية .

يؤدي أستخدام الموازنات التقديرية إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية إلى جانب هذا فإن أسلوب الموازنات التقديرية يقدم أربعة خدمات رئيسية لإدارة : التخطيط ، التنسيق ، الرقابة ، والتحفيز كما اوضحنا سابقا أن لهذا السلوب مزايا أخرى تتمثل فيما يلي :

- ✓ إلزام الإدارة بتخطيط رامجها على أساس إقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس مال العامل .
- ✓ ينظم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك .
- ✓ إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى .
- ✓ إلزام الإدارة بدراسة أسواقها ، منتجاتها ، وأساليبها وهذا مايساعد على إكتشاف الوسائل التي تثمن وتوسع مجال نشاط المؤسسة .
- ✓ يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه يضم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات .
- ✓ يلزم الإدارة الدراسة والبرمجة من أجل الإستعمال الأكثر إقتصادا لليد العاملة والمواد الأولية ومواد المؤسسة .
- ✓ يلزم الإدارة على وضع نضام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية .

- ✓ يسهل الحصول على الإئتمان من البنوك .
- ✓ الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما المبالغ التمويلية اللازمة ، ومتى يتم الحاجة إليها .
- ✓ المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما
- ✓ إشراك جميع الإداريين في وضه الأهداف .
- ✓ يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم إتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الإعتبار .

✓ الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعية .

✓ متابعة جميع النشاطات للبحث مدى تقدم في تطبيق الخطة .

ثانيا : عيوب الموازنات التقديرية :

للموازنات التقديرية عيوب عديدة يمكن ذكر أهمها :

- ✓ إنعدام اليقين قد يفقد الموازنات التقديرية وثيقة صلتها .
- ✓ إعداد الموازنات التقديرية لا يمكن أن يحل محل الإدارة بديلا عنها ، بل هو فقط يعتمد إستخدامها على المهارات التي يحملها المديرون إلى وضائفهم .
- ✓ قد يعتبر بأنه لا يجوز للمؤسسة التقيد بالموازنات التقديرية لأنها تعمل ما يحتاج إليه وليس ماسبق تقديره ويمكن ذكر عيوب أخرى للموازنات التقديرية .
- ✓ لا يوجد طريقة موحدة لحساب وقياس الموازنات التقديرية فهناك التجارب الماضية ومع ما يحدث في الحاضر بإضافة إلى دراسة مستمرة وتعديلات .

المطلب الثالث : مراحل إعداد الموازنات التقديرية .

يمكن تلخيص مراحل إعداد الموازنات التقديرية فيما يلي :

1. تشكيل الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة .

2. تشكيل الأهداف القصيرة الأجل .

3. إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل (سياسة البحث والتنمية ، سياسة التوسيع ، سياسة التسعير.....إلخ) .
4. تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام .
5. تعيين لجنة الموازنة ويجب أن يكون دورها وظيفيا فقط ، ومتكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية ، ، ويجب أن يكون من بينها المراقب المالي ، كما يجب أن تكون المصالح ممثلة في هذه اللجنة .
6. إشعار كل الأشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح ، بأهداف أو سياسات المؤسسة .
7. قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها .
ويمكن تمثيل مراحل إعداد الموازنات التقديرية من خلال المخطط

الشكل (2 - 15) : مراحل إعداد الموازنات التقديرية



خلاصة الفصل

نستخلص من خلال هذا الفصل ان أدوات مراقبة التسيير الحديثة أنسب وأهم الأدوات ، التي يجب على المؤسسات الإعتماد عليها حيث تسمح بتزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة وتحقيق أهدافها ، إذا أنها تسمح بمتابعة وقياس عدة ظواهر مالية ، والتي بإمكانها إعطاء صورة شاملة عن مختلف مجالات الأداء في المؤسسة ، بكونها أنها قادرة على توفير المعلومات السليمة اللازمة والضرورية و في الوقت المناسب لمتخذي القرار لإتخاذ قرارات سليمة .

كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة و كذلك الانحرافات واستخرج الفروقات و اتخاذ القرارات و التدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا .

الفصل الثاني التطبيق

تمهيد :

إن الدراسة الميدانية تبقى عقيمة إذا لم تزود بمعطيات حقيقية ومعرفة عملية واقعية مقتبسة من دراسة تطبيقية في العمل الميداني ومن أجل مطابقة الجانب النظري مع الواقع وللتأكيد من صحة المعطيات النظرية وللإجابة على الإشكالية إخترت أن أقوم بهذه الدراسة في إحدى النماذج المؤسسات الجزائرية في مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم ، وهذا لمكانتها ومساهمتها في القطاع الإقتصادي .

وسنقوم في هذا الفصل بالربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي ومعرفة مدى نجاعة النظام الرقابي في مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم ، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : تقديم نظرة عامة عن ملبنة الساحل مستغانم.

المبحث الثاني : دراسة أدوات مراقبة التسيير الحديثة في ملبنة الساحل مستغانم .

المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة (ملبنة الساحل لولاية مستغانم)

- (Giplait) هي العلامة التجارية التي تعرف بها ملبنة الساحل لولاية مستغانم وتنتج مادة الحليب ومشتقاته .

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة .

مع مرور سنوات بعد الإستقلال تم تأسيس مؤسسة إنتاج الحليب سنة 1970 والتي عرفت بالدوان الوطني للحليب ومشتقاته وبمرسوم رقم 81-354 وفي إطار إعداد تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاث فروع :

(1) – الدوان الجهوي الشرقي :

- وحدة إنتاج عنابة .
- وحدة إنتاج قسنطينة .
- وحدة إنتاج سوق أهراس .

(2) – الديوان الجهوي السط ومقره الجزائر العاصمة ومن بين وحداته :

- وحدة إنتاج بودواو .
- وحدة إنتاج ذراع نعدة .

(3) – الدوان الجهوي الغربي الذي تأسس في 12 ديسمبر 1981 وضم الوحدات التالية :

- وحدة إنتاج وهران .
- وحدة إنتاج سيدي بلعباس .
- وحدة إنتاج مستغانم .
- وحدة إنتاج سعيدة .
- وحدة إنتاج معسكر .
- وحدة إنتاج تيارت . وحدة إنتاج بشار (إقلي) .

حيث تسببت الأزمة الاقتصادية التي مست المؤسسات الجزائرية بإفلاس الدوان الجهوي الشرقي ليحل محله في (1 سبتمبر 1997) المجمع الصناعي لمنتجات الحليب والذي يقع مقره في الجزائر العاصمة بئر الخادم

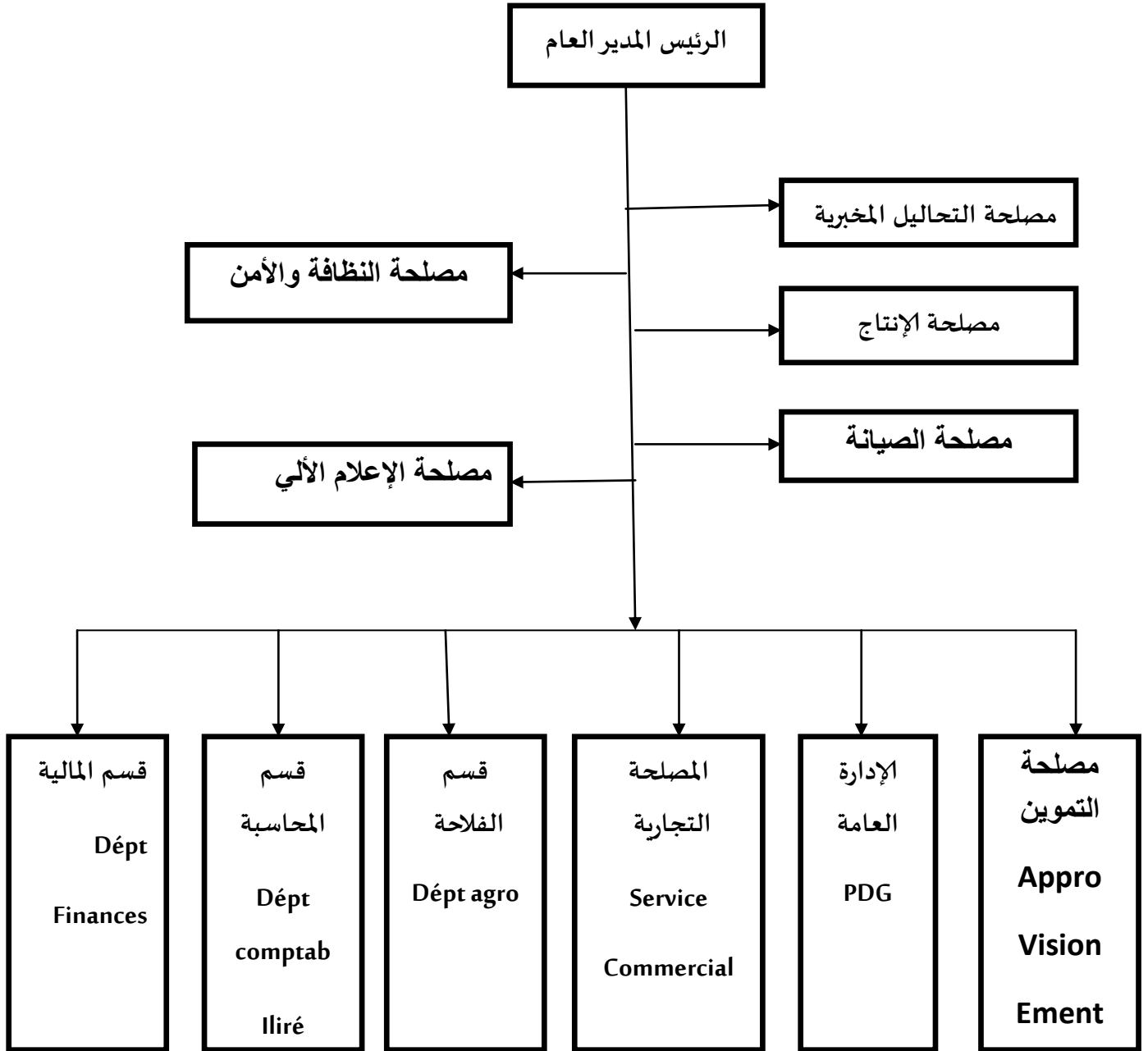
وبإمتلاك المجمع أسهم الشركة أصبحت مؤسسة العمومية ذات اسهم و Giplait هي عبارة عن كلمة مختصرة ل (Group industrielle de production laitiere) حيث تم إنشاء مجمع الحليب على مستوى المنطقة الصناعية لولاية مستغانم الواقع في (01 أكتوبر 1997) . وتعتبر ملبنة الساحل لولاية مستغانم من أهم المؤسسات سواء على المستوى المحلي أو الوطني تعود أهمية المؤسسة لكونها تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الإستهلاك اليومي إلا وهي مادة الحليب ومشتقاته .

كما تسعى المؤسسة إلى الحصول على شهادة إيزو (ISO) بتحسين نوعية المنتجات بإستمرار مع إبقاء سعرها في متناول الجميع ، ويقدر رأس مال الشركة بـ 290.480 . 000 دج وتمارس نشاطها في إطار قانوني ممثل في سجل تجاري وطابع إنتاجي صناعي ويضم المجمع (105) عامل منهم (65) عامل مؤقت في غطار عقود ماقبل التشغيل و 40 عامل دائم يتوزعون كالآتي :

- 05 إطارات عليا .
- 46 كمنفذ .
- 34 مؤطر .
- 17 إطارات .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام كل قسم .

الشكل رقم (3- 16) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بإعتماد على مجلة الساحل مستغانم

❖ مهام كل قسم :

1. الرئيس المدير العام : هو بمثابة المشرف العام وصاحب القرارات .
 2. مساعد رئيس المدير: يتمثل عمله في أنه ينوب عن المدير في حالة الغياب .
 - 3 . مكتب مراقب التسيير: ويتمثل مهمته في مراقبة السير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل .
 - 4 . مصلحة التحاليل المخبرية : تقوم بإجراء التحاليل المخبرية للمنتوج قبل كل عمالية توزيع للتأكد من جودة المنتوج وسلامته من الناحية الصحية .
 - 5 . مصلحة النظافة والأمن : حيث تتكفل هذه المصلحة بتسيير الشؤون المتعلقة بالنظافة والأمن .
 - 6 . مصلحة الصيانة : وتتكفل بصيانة العتاد الكهربائي .
 - 7 . مصلحة الإعلام الآلي : دورها يتمثل في إعداد وصيانة برانج الإعلام الآلي .
 8. قسم المحاسبة : تساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية .
 - 9 . قسم المالية : مسؤول عن كل مايتعلق بالسيولة المالية .
 - 10 . قسم الفلاحة : مسؤول عن جمع حليب الأبقار من الفلاحين .
 - 11 . المصلحة التجارية : تتكفل بالعمليات التجارية .
 - 12 . الإدارة العامة : حيث تتكفل بتسيير الإدارة الداخلية .
 - 13 . مصلحة التموين : تتكفل بتوزيع المنتوجات .
 - 14 . مصلحة الإنتاج : تكمن في مراحل الإنتاج وتحديد كمية الإنتاج .
- كما توجد في المؤسسة نقابة تعمل على حل مشاكل العمال والدفاع عن حقوقهم .

المطلب الثالث : معوقات وأهداف ملبنة الساحل بمستغانم :

❖ معوقات ملبنة الساحل بمستغانم :

- التنافسية في السوق فهي تعتبر من أهم العوائق التي تشغل المؤسسة فهي دائما في صراع في السوق .
- إرتفاع سعر الحليب فهي 30 دج وتضطر لبيع الحليب 25 دج فهي تتحمل جزء (الدولة) من هذا الفارق والباقي تتحمله المؤسسة .
- إرتفاع سعر مسحوق الحليب المستورد من الخارج .

❖ أهداف ملبنة الساحل بمستغانم :

- محاولة المنافسة من خلال زيادة الإنتاج .
- فرض نفسها في السوق كمؤسسة جيدة ومهمة .
- المساهمة في الإقتصاد الوطني .
- تزويد مختلف مناطق مدينة مستغانم والمناطق المجاورة بالحليب .

المبحث الثاني : دراسة أدوات مراقبة التسيير الحديثة في ملبنة الساحل مستغانم .

المطلب الأول : لوحة القيادة :

_ نظرا لأهمية المعلومات في إتخاذ القرار وضرورة الحصول عليها في أقرب وقت ممكن فإن الشركة تحاول الإستجابة لهذين العنصرين من خلال لوحات القيادة الخاصة بها والتي تسمح لمختلف رؤساء المصالح بمعرفة المؤشرات المتعلقة بأقسامهم من أجل إتخاذ التدابير الملائمة ، وهذه الأداة المتمثلة في لوحة القيادة تعتمد أساسا على جميع المعلومات الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة ، ويتم إعدادها شهريا من خلال مصلحة مراقبة التسيير ، ويقوم مراقب التسيير بتحديد الإنحرافات الناتجة عن ماهو مقدر بما هو فعلي في الوحدة محل الدراسة وإعلام مدير الوحدة بالمستجدات . وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني .

_ وفي الجدول التالي يوضح جزءا مهما من لوحة القيادة الخاصة بالملبنة .

الجدول رقم (3 - 1) : لوحة القيادة الخاصة بالملبنة :

العناصر	الشهري		التراكمي		الإنحراف	
	أكتوبر 2017	أكتوبر 2018	أكتوبر 2017	أكتوبر 2018	القيمة	القيمة
رقم الأعمال						
إنتاج الفترة						
القيمة المضافة						
فائض إجمالي للإستغلال						

المصدر من إعداد الطالبة إستنادا على الوثائق الرسمية للمؤسسة .

المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج لوحة القيادة الخاصة بمختلف إدارات ملبنة الساحل .

_ في مايلي سنقوم بعرض وتحليل مجموعة من لوحات القيادة الخاصة بملبنة الساحل .

أولا : لوحة القيادة المالية للملبنة :

_ تعد لوحة القيادة المالية وسيلة تكمن مراقبة التسيير والإدارة العامة من تقييم أداء الملبنة وإمكانية

تصحيح الإنحرافات الحاصلة في الوقت المناسب ، ومن خلال الدراسة التي قمنا بها في ملبنة الساحل تحصلنا

على الوثيقة الخاصة بلوحة القيادة المالية .

_ حيث تظهر في جدول واحد يبرز لنا رقم الحساب من (scf) والمؤشرات المالية الخاصة بالمؤسسة شبيهة

بجدول حسابات النتائج إضافة على المحقق في الشهر أكتوبر 2017- 2018

_ وفيما يلي جدول يوضح لوحة القيادة المالية الخاصة بملبنة الساحل لشهر أكتوبر سنتي 2017 / 2018

وقد تم إعدادها اعتمادا على المعلومات والوثائق المقدمة من طرف الملبنة

الجدول رقم (3-2) : لوحة القيادة المالية الخاصة بملبنة الساحل سنتي 2017/2018

الرقم	العناصر	رقم الحساب	الشهر		الإنحراف
			أكتوبر 2017	أكتوبر 2018	
1	مبيعات البضائع	700	1080546.29	2049855.15	90%
2	مبيعات من المنتجات المصنعة والوسطية	701 و 702	73355610.55	89921465.13	23%
3	مبيعات الأشغال	704	0.00	0.00	-
4	مبيعات الدراسات وتقديم الخدمات أخرى	705 و 706	0.00	0.00	-
5	أخرى (703 ، 708 ، 709)	-	233193.30	175210.04	- 25%
6	رقم الأعمال (5+4+3+2+1)	70	74669350.14	92146530.32	23%
7	إنتاج مخزن	72	- 404711.05	1514640.58	23%
8	إنتاج مثبت	73	0.00	0.00	-
9	إعانات الإستغلال	74	1052280.00	602026.00	- 43%
10	إنتاج الفترة (9+8+7+6)	-	75316919.09	92900020.90	23%
11	المشتريات المستهلكة	60	55766389.55	73554356.61	32%
12	مشتريات البضائع المباعة	600	579208.11	972457.74	68 %
13	المواد الأولية	601	55187181.44	72581898.87	32%
14	مشتريات الدراسات	604	0.00	0.00	-
15	الخدمات الخارجية	61	700000.00	143547.20	-79%
16	الخدمات الخارجية الأخرى	62	275000.00	16600.00	-94%
17	إستهلاك الفترة (16+15+11)	-	56741389.55	73714503.81	30%
18	القيمة المضافة (17-10)	-	18575529.54	19185517.09	03%
19	أعباء المستخدمين	63	7101943.75	7398392.65	04%
20	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	64	75745.83	93204.51	23%
21	الفائض الإجمالي للإستغلال (18-20-19)		11397839.96	11693919.93	03%

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على الوثائق المقدمة من الملبنة .

➤ تحليل الجدول رقم (3- 2)

_ من خلال الجدول نلاحظ تطور مبيعات البضائع 90% وهذا راجع إلى تعويض النقص الذي كان موجود في السوق سابقا من هذه المنتجات (أي زيادة الطلب عليها) .

_ تطور المبيعات من المنتجات المصنعة والمباعة بنسبة % 23 وهذا راجع إلى الزيادة في الإنتاج خاصة الحليب المبستر وبالرغم من تراجع المبيعات من المنتجات المتبقية ومنتجات الأنشطة الملحقة وغيرها إلا أنها لم تؤثر على رقم الأعمال النهائي حيث حققت نسبة % 23 .

_ أما بالنسبة للقيمة المضافة فقد كانت نسبتها % 03 أي إرتفاع وازدياد الإنتاج ، مما أثر بالإيجاب على الفائض الإجمالي للإستغلال حيث إرتفع بنسبة % 03 .

ثانيا : لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج للملبنة :

- تتمثل لوحة القيادة بالإنتاج في ملبنة الساحل في الجدولين التاليين :

الجدول رقم (3- 3) : إنتاج الحليب في الملبنة سنة 2018 :

التسميات	اللتحق 2017	2018		النسبة المحققة	الإنحراف	نسبة الإنحراف
		المقدر	المحقق			
الحليب المبستر	30245296	34852134	28500000	%122	6352134	+14.85%
حليب البقر	325318	971191	875371	%111	95820	+198.53%
حليب الدسم	2681194	975859	2886988	%34	-1911129	-63.60%
حليب خالي الدسم	00	00	677216	/	-667216	/
مجموع الحليب 01	33351808	36799184	32939575	%112	3859609	+10.34%

المصدر: من إعداد الطلبة إستنادا على وثائق المؤسسة

➤ التعليق على الجدول (3- 3) :

_ من خلال الجدول نلاحظ إرتفاع بعض المنتجات بنسب مختلفة مما حقق إنحراف وهي كالتالي :

_ الحليب المبستر بـ 14.85 % وهذه الزيادة بسبب الزيادة في كميات الحليب الغيرة الممنوحة من طرف الدولة للملبنة

_ حليب البقر بنسبة 198.53 % وذلك راجع إلى كثرة إستهلاكه من طرف المستهلكين سواء في ولاية مستغانم سواء في ولايات أخرى وذلك بسبب نوعيته وجودته وملائمته سعره في السوق .

_ اما فيمما يخص منتج الحليب الدسم 63.60 % لسنة 2018 وكذلك إنحراف سالب بين محقق

سنتي 2017 – 2018

* أي خلال العام 2018 ن زكما هو مبين في الجدول أعلاه ، بلغ غنتاج الحليب المنتج 36799184 لتر مقارنة بـ 33351808 لتر في عام 2017 ، بزيادة قدرها 10.34 .

ونجدربذكر أن الحليب بكل أنواعه خاصة الحليب المبستروحليب البقر أن أي كميات تنتج تباع بسرعة كبيرة بإعتباره من الإحتياجات الضرورية في حياة المستهلك .

الجدول رقم (3 – 4) : إنتاج منتجات الألبان في الملبنة سنة 2018:

التسميات	المحقق 2017	2018		النسبة المحققة	الإنحراف	النسبة الإنحراف
		المقدر	المحقق			
لبن	896083	1254544	2220000	57%	-965456	+40%
رايب	1391681	1540694	2624869	59%	-1084175	+11%
رايب العلب	16545	85549	00	/	85549	+417%
كريم الحليب	4897	00	45000	/	-45000	- 100%
الزبدة 10كغ	54971	17214				-69%
الزبدة 1 كغ	12808	15336	133824	24%	- 235098	+20%
زبدة منخفضة	00	10570	00	/	10570	/
مجموع منتجات الألبان2	2376985	2923910	5023693	58%	-2099783	+23%
المجموع العام 02+01...	35728793	39723094	37963268	105%	1759826	+11%

المصدر: من إعداد الطالبة إستنادا على وثائق الملبنة .

التعليق على الجدول (3 – 4) :

_ نلاحظ من خلال الجدول انحراف سالب لمنجين كالبن والرايب في سنة 2018 ، اما فيما يخص مقارنة محقق سنة 2017 مع محقق سنة 2018 لهذين المنتجين نلاحظ نسبة الإنحراف موجبة وهذا دليل على أن الإنحراف كان موجب أي الزيادة في الإنتاج وهذا بسبب إستهلاكهما في السوق بكميات كبيرة .

_ أما فيما يخص المنتجين كريم الحليب وزبدة 10 كغ كان الإنحراف سالب لسنة 2018 وحقت كذلك نسبة إنحراف سالب بين 2017- 2018 ذلك بسبب إرتفاع سعرها وعدم كثرة الطلب عليها .

_ بلغت كميات منتجات الألبان المنتجة عام (2018) 2923910 لتر مقابل 2376985 لتر في عام (2017) ،
بزيادة قدرها 23 %

* النمو بنسبة 11% مقارنة بعام 2017

المطلب الثاني : التحليل المالي لمبنة الساحل مستغانم

سنقوم في هذا المبحث إلى تحليل ميزانية الوظيفة لمبنة الساحل بمستغانم ، بواسطة النسب

الشكل رقم () ميزانية الوظيفة لمبنة الساحل

النسب	المبالغ	الخصوم	النسب	المبالغ	الأصول
%72.71	565489556.58	<u>الموارد الثابتة</u>	%56	436620439.36	<u>الإستخدامات الثابتة</u>
% 42.38	329591897.58	الموارد الخاصة			
%30.34	235897659.00	الديون المالية			
		<u>الخصوم المتداولة</u>			<u>الأصول المتداولة</u>
% 20	155526140.92	للإستغلال	%28	219204736.8	للإستغلال
% 7.28	56615007.09	خارج للإستغلال	%6	48012154.55	خارج الإستغلال
	00.000	خزينة الخصوم	%10	73793373.81	خزينة الأصول
%100	777630704.60	مجموع الخصوم	%100	777630704.60	مجموع الأصول

المصدر: من وثائق المؤسسة مصلحة المالية والمحاسبة سنة 2016

تحليل الوضعية المالية للمؤسسة :

1 - تحليل برأس مال العامل الصافي :

1 – رأس مال العامل الصافي :

رأس مال العامل الصافي = الموارد الثابتة – الإستخدامات الثابتة

$$436620439.36 \text{ _ } 565489556.58$$

$$128869117.22 =$$

تعليق :

نلاحظ ان رأسمال العامل موجب وهذا يدل على أن المؤسسة تحقق هامش أمان لتغطية أصولها المتداولة فبالتالي تحقق توازن على المدى الطويل .

2 – رأس مال العامل الخاص :

احتياجات رأس مال العامل = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

$$436620439.36 \text{ _ } 329591897.58 =$$

$$107028541.78 =$$

تعليق :

مؤسسة حققت رأسمال عامل خاص موجب ومنه فإن المؤسسة لديها قدرة على تغطية أصولها الثابتة بالأموال الخاصة أي لديها إستقلالية مالية .

3 – نسبة التمويل الدائم :

$$\begin{aligned} \text{نسبة التمويل الدائم} &= \text{الأموال الدائمة} / \text{الأصول الثابتة} \\ 436620439.36 &\div 565489556.58 = \\ &1.29 = \end{aligned}$$

تعليق :

نلاحظ أن الشرط محقق في هذه المؤسسة بإعتبار أن هذه النسبة تفوق الواحد وبالتالي فإن للمؤسسة قدرة كبيرة في تمويل الأصول الثابتة بالأموال الخاصة .

4_ نسبة التمويل الخاص :

$$\begin{aligned} \text{نسبة التمويل الخاص} &= \text{الأموال الخاصة} \div \text{الأصول الثابتة} \\ 436620439.36 &\div 329591897.58 = \\ &0.75 = \end{aligned}$$

تعليق :

نلاحظ أن المؤسسة ليس لديها الإستقلالية التامة لتغطية أصولها الثابتة بالأموال الخاصة وذلك راجع إلى النسبة لا تفوق الواحد .

5 – معدل الإستقلالية المالية الذاتية :

$$\begin{aligned} \text{معدل الإستقلالية المالية الذاتية} &= \text{الأموال الخاصة} \div \text{مجموع الخصوم} \\ 36537825.00 &\div 329591897.58 = \\ &9.02 = \end{aligned}$$

تعليق :

نلاحظ أن المؤسسة تتمتع بإستقلالية معناه أنها قادرة على تسديد والإقتراض

6 – نسبة الإستقلالية المالية :

نسبة الإستقلالية المالية = الأموال الخاصة ÷ مجموع الخصوم

$$777630704.60 \div 329591897.58 =$$

$$0.42 =$$

تعليق :

المؤسسة لا تفوق 0.5 وبالتالي ليست قادرة على تسديد أو الإقتراض

7 _ نسبة قابلية السداد :

نسبة قابلية السداد = مجموع الديون ÷ مجموع الأصول

$$777630704.60 \div 36537825.00 =$$

$$0.04 =$$

تعليق :

المؤسسة لديها ضمان تسديد الديون للغير .

8 _ نسبة سيولة الأصول :

نسبة سيولة الأصول = الأصول المتداولة ÷ مجموع الأصول

$$77763070460 \div 267216891.35 =$$

$$0.34 =$$

تعليق :

نلاحظ أن النسبة أقل من 0.5 ، وهذا يعني أن المؤسسة صناعية وليست تجارية لأن أصول الثابتة أكبر من الأصول المتداولة

9_ نسبة السيولة العامة :

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{ديون قصيرة الأجل}}$$

$$23589765900 \div 26721689135 =$$

$$1.13 =$$

تعليق :

نلاحظ أن النسبة أكبر من الواحد 1 غذن الشرط محقق فهي تعبر عن تغطية أصول المتداولة للديون قصيرة الأجل ، وبالتالي المؤسسة تحقق رأسمال عامل صافي موجب فهي تحقق التوازن المالي .

المطلب الثالث : الموازنات التقديرية

- سنعرض في هذا المطلب الموازنات التقديرية لمبنة الساحل

1 – تقديرات إنتاج الحليب لمبنة الساحل لسنة 2018 .

التسميات	الإنتاج المحقق	الإنتاج المقدر	الإنحراف	نسبة الإنحراف
حليب المبستر	34852134	28500000	6352134	% 122
حليب البقر	971191	875371	95820	%111
حليب دسم	975859	28869888	-1911129	% 34
حليب خالي من الدسم	00	677216	-677216	/
مجموع	36799184	32939575	3859609	% 112

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على وثائق المؤسسة

الإنحراف الإجمالي = الإنتاج المحقق – الإنتاج المقدر

نسبة الإنحراف = (الإنتاج المحقق × 100) / الإنتاج المقدر

الإنحراف الإجمالي = 32939575 – 36799184 =

3859609 =

نسبة الإنحراف = (32939575 / (100 × 36799184)) =

= 112 %

2 – تقدير منتجات الألبان ملبنة الساحل لسنة 2018 .

النسبة الإنحراف	الإنحراف	إنتاج مقدر	إنتاج محقق	التسميات
% 57	-965456	2220000	1254544	لبن
% 59	-1084175	2624869	1540694	رايب
/	85549	00	85549	رايب العلب
/	-4500	45000	00	كريم الحليب
% 24	-235098	133824	17214	الزبدة 10 كغ
% 58	-2203680	5023693	2898001	مجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على وثائق المؤسسة

الإنحراف الإجمالي = 5023693 – 2898001 =

= - 2203680

نسبة الإنحراف = (5023693 / (100 × 2898001)) =

= 58 %

تعليق :

نلاحظ من خلال تقديرات انتاج الملبنة خلال هذه السنة انها ، سجلت إنحراف إيجابي بسبب كمية الإنتاج المحققة ، وهذا راجع إلى جودة منتجات المؤسسة وطلبات الزبائن كانت كبيرة ، حيث تحقق المؤسسة رواجاً كبيراً في منتجاتها في مختلف الأسواق ، نظراً لسعر البيع المعقول وإستحسان الزبائن للمنتجات ، وهذه العوامل ساعدة المؤسسة في تحقيق نتيجة إيجابية لهذه السنة .

خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة GIPLAIT ذات أهمية وقيمة مضافة بالنسبة لولاية مستغانم على الخصوص والمستوى الغربي على العموم ، بالنظر إلى نوع المنتجات التي تنتجها حيث نجد أن من بين أهدافها المساهمة في تغطية إحتياجات الولاية والمنطقة الغربية من خلال توفير منتجاتها بالكمية والجودة المطلوبة .

من خلال الدراسة التطبيقية نجد أن أدوات مراقبة التسيير الحديثة تلعب دورا هاما في ملبنة الساحل بصلمندر _ مستغانم _ مما ساعدها على بلوغ أهدافها ، حيث أن إعتقاد المؤسسة على هذه الأدوات ، كان له أثر مباشر على أداء المؤسسة وتحقيق النتائج إيجابية ، وتحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات الصحيحة في الوقت المناسب .

_ ومن خلال الدراسة توصلنا إلى أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل حيث تتميز بالإستقرار وسلامة المركز المالي .

الخاتمة :

على ضوء ما ورد في الدراسة يمكن القول أن دراسة المكونات الأساسية للمؤسسة تقود إلى معرفة العناصر التي تسمح لها بتحقيق بقاءها وإستمراريتها ، وهذا البقاء لا يكون إلا إذا كانت المؤسسة تدير سيرا سليما وإستراتيجيا ، وحتى تقوم بمتابعة كل الأنشطة ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية كبيرة لمراقبة التسيير ، من خلال الكشف عن الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإقتراح الحلول الممكنة لها ، وكذلك تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها ، من أجل بلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية في ظل مساهمة التطورات العالمية . وهذا مادفع بالمؤسسات الإقتصادية إلى البحث عن طرق وأساليب حديثة ، بعد عجز الأساليب التقليدية التي كانت تركز فقط على المعلومات المالية من أجل تعظيم الربحية ، حيث أن الأساليب الحديثة يتم إستخدامها من أجل توفير معلومات دقيقة وملائمة ، مما يسمح لها بإستغلال هذه المعلومات في التنسيق بين مختلف الوظائف الموجودة فيها وتحسين أدائها .

وعلى ضوء ما سبق إرتأت هذه الدراسة إلى الربط بين أدوات مراقبة التسيير الحديثة ووظائف المؤسسة ، وذلك من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية حيث تم التوصل إلى جملة من النتائج بالرجوع إلى الفرضيات لتأكيدا أو نفيها ونذكر على النحو التالي :

النتائج :

من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية :

- 1- مراقبة التسيير تعمل على مساعدة المسؤولين والعاملين للتحكم في أدائهم بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكل كفاءة وفعالية ، كما توفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات بشكل سليم .
- 2 – نظام مراقبة التسيير وظيفة تتطلب تحديدا واضحا للأهداف المراد تحقيقها لكل مركز من مراكز المؤسسة بالمؤسسة مع تحديد الموارد التي يجب إستخدامها لتحقيق الهدف المطلوب .
- 3- يعتبر نظام مراقبة التسيير من اهم النظمة داخل المؤسسة التي تسعى لتحقيق أهدافها الكاملة .

التوصيات :

- تكوين المسيرين وتوعيتهم بضرورة اعتماد طرق التسيير وأدوات مراقبة التسيير الحديثة .
- من الأفضل ان تعيد المؤسسة النظر في العملية التسييرية وإقامة مصلحة لمراقبة التسيير ، من أجل تطوير مختلف أساليبها .
- زيادة الدورات التدريبية للعاملين في المؤسسات الإقتصادية ، وإستقطاب الكوادر والفئات المؤهلة والقادرة على تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير .
- تفعيل نظام المعلومات الملائم بما يسمح بتصحيح الإختلالات وتجاوز النقائص والتحسين المستمر في المخرجات والعمليات .

أفاق الدراسة :

- 1 - دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تسيير المؤسسة بكفاءة وفعالية .
- 2 - الرقابة بإستخدام الموازنات التقديرية .
- 3 - لوحة القيادة كأداة التسيير والتنبؤ .
- 4 - دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسات الإقتصادية .

المراجع باللغة العربية

1 - الكتب :

1. خالد توفيق الشمري ، التحليل المالي والإقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010
2. ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية دارالمحمدية ، الجزائر ، 2004
3. هيثم محمد الزغبي ، الإدارة والتحليل المالي ، دار الفكر ، عمان ، 2000

2 – الرسائل الجامعية :

2-1 - ماجستير:

1. لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص الإدارة المالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة 2011 / 2012 صفحة 78 .
2. عقون سعاد ، نظام مراقبة التسيير ، أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الإقتصادية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2001 / 2002

2-2 المذكرات :

1. بن قوة هشام ، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ، مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2016 / 2017 ، ص 7 .
2. علال محمد عماد الدين ، دور لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في تقييم أداء وظيفة الموارد البحرية ، مذكرة تخرج ماستر ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير ، ص 12
3. سمير حماد ، يوسف رميلي ، دور التحليل المالي في إتخاذ القرارات المالية ، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة ، مذكرة شهادة ماستر ، تخصص إدارة مالية ، سنة الجامعية 2017 / 2018 .
4. سمير حماد ، يوسف رميلي ، دور التحليل المالي في غتخاذ القرارات المالية ، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة ، مذكرة شهادة ماستر ، تخصص إدارة مالية ، سنة الجامعية 2017 / 2018 .
5. أحمد بوشبوط ، حسام الدين حمري ، دور التحليل المالي في إتخاذ قرار منح القروض المصغرة ، مذكرة نيل شهادة ماستر ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، سنة الجامعية 2017 / 2018 . صفحة 49 – 50

6. عمير عبد القادر، علالي محمد، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، مذكرة شهادة ليسانس، سنة الجامعية 2016 / 2017، صفحة 8
7. بحيح فاطمة زهرة، دور مراقبة التسيير في تفعيل لوحة القيادة في المؤسسة، جامعة عبد الحميد بن باديس، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، السنة الجامعية 2015 / 2016، صفحة 17، 18
8. حنان بوخشبة، ليندة مريشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية، شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2017/2018، صفحة 14، 15
9. خولة بحورة، دور لوحة القيادة في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة الجامعية 2014 / 2015، صفحة 21.
10. زراقي حنان، لوحة القيادة لترشيد قرار التمويل في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة نيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، سنة الجامعية 2014 / 2015، صفحة 04
11. العمير بشرى، ماني حنان دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، سنة الجامعية 2017 / 2018، صفحة 20
12. قندوز بتول، واقع تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم السنة الجامعية 2018 / 2019، صفحة 20

3 - الأوراق البحثية :

- المجلات :

1. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة، والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 167

4 - المدخلات العلمية :

- الملتقيات :

1. زهية بودباز وآخرون، لوحة القيادة كأسلوب فعال لإتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14/15/2009/04، ص

الملخص

تحتل مراقبة التسيير مكانة مرموقة في المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن ، و التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل التطورات الاقتصادية الحالية التي تتسم بالعمولة وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة، في مثل هذه الظروف يجب على مسيري المؤسسات وضع نظام فعال لمراقبة التسيير من أجل تنفيذ الخطط والبرامج المسطرة ، كما أن مراقبة التسيير هي مصدر كل التحسينات في المؤسسات للأداء الإقتصادي و المالي ، و من هذه التطورات الاقتصادية تم إنتقال الميسيرين و الباحثين من أدوات التقليدية لمراقبة التسيير إلى أدوات حديثة. حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز أهمية الاطار النظري لمراقبة التسيير وأدواته الحديثة.

الكلمات المفتاحية :

مراقبة التسيير ، أدوات مراقبة التسيير الحديثة ، الموازنات التقديرية ، لوحة القيادة

Résumé:

A ce jour, le contrôle de gestion occupe une place importante dans l'institution économique, Qui dépendra de la réussite du processus de gestion qui compte tenu de l'évolution économique actuelle qui caractérisé par la mondialisation et le développement du niveau technologique et la concurrence intense, Dans ces conditions, le devoir des gestionnaires des institutions mettre au point une gestion du système de contrôle efficace afin de mettre en œuvre des plans et programmes clairs, ainsi que le contrôle de gestion est la source de toutes les améliorations dans les institutions pour une Performance économique et financière, et de ces développements économiques, les gestionnaire et les chercheurs remplace les outils traditionnels de la gestion par des outils modernes.

Par cette études nous avons essayé de mise en évidence l'importance au cadre théorique pour le contrôle de gestion et de ces outils modernes.

les mots clés :

Contrôle de gestion, outils de gestion modernes, budgets discrétionnaires, tableau de bord