

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

آليات مراقبة التسيير في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام

تحت إشراف

مقدمة من طرف الطالبة:

الأستاذ:

بلطرش سمية

عمراني محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مجدد عبد النور	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	عمراني محمد	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	مباني يوسف	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى...

من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا

إلى...

ينبوع الصبر والتفائل والأمل

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها ربحانة حياتي وبهجتها أمي العزيزة أسأل الله

أن يحفظها لنا

إلى نور حياتي إخوتي وشمعة منزلنا عبد المجيد وباسين أختي بشري نور الهدى

إلى...

كل الأقارب والأهل

إلى...

أحبائي وأصدقائي

إلى..

كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي، من دون أن أنسى زملاء الدفعة سنة الثانية

ماستر تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

إللكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي.

الشكر و التقدير

أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة وعلم لإنجاز هذا العمل فله الشكر أولا وأخيرا.
اعترافا بالفضل وتقديرا الجميل لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل
شكري وامتناني.

إلى الأستاذ الفاضل "عمراني محمد" لقبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه وتوجيهاته
وعلى ما تكرم عليا من سعة نصح وإرشاد.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات
والتصويبات.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة على مساعدتهم لي في هذا العمل.

كل عمال وإطارات مؤسسة تربية الدواجن الغرب محل الدراسة على تعاونهم

إلى كل من علمني حرفا فصرت على ما أنا عليه وكل معلمي في مسرتي الدراسية.

ونشكر كل من بث في نفسي حافزا للصبر والمثابرة من قريب أو بعيد بدعاء أو بكلمة طيبة
راجية من المولى أن يجازيهم أفضل جزاء.

"عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا"

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	المواصفات المثالية لمراقب التسيير.	01
35	مقارنة بين لوحة القيادة و الأدوات الرقابية الأخرى	02
46	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	03

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	أهداف نظام مراقبة التسيير	01
18	المحاور الثلاثة لحوار التسيير	02
19	تابعية مراقب التسيير للمدير المالي	03
20	الاتصال على هيئة أسنان المشط.	04
20	تابعية مراقب التسيير للمدير العام	05
39	الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية	06
47	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	07

قائمة المختصرات

الترجمة	الدلالة	الاختصار
/	صفحة	ص
/	طبعة	ط
مجمع تربية الدواجن الغرب	Groupe avicole de l'Ouest	GAO
وحدة أغذية الأنعام	Untie alimentation bovins	UAB
القيمة الحقيقية	Valeurs réelles	VR
قيم الاستغلال	Valeur exploitation	VE
الأصول الثابتة	Actifs fixes	AF
قيم الجاهزة	Valeurs opérationnelles	VO

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
إهداء	
شكر	
قائمة الجداول والأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة المختصرات	
المقدمة العامة.....	3-1
الفصل الأول: الإطار العام لمراقبة التسيير وأبعادها الاقتصادية	
تمهيد.....	05
المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.....	06
المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير وأنواعها.....	06
الفرع الأول: تعريف مراقبة التسيير.....	06
الفرع الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير.....	06
الفرع الثالث: أنواع مراقبة التسيير.....	08
المطلب الثاني: مهام مراقبة التسيير ومجالات تطبيقها وشروط فعاليتها.....	10
الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير.....	10
الفرع الثاني: مجالات تطبيقها.....	11
الفرع الثالث: شروط فعالية مراقبة التسيير.....	11
المطلب الثالث: دور وأهداف مراقبة التسيير.....	12
الفرع الأول: دور مراقبة التسيير.....	12
الفرع الثاني: أهداف مراقبة التسيير.....	13
المبحث الثاني: مراقب التسيير داخل المؤسسة.....	14
المطلب الأول: التكوين و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير.....	14
الفرع الأول: التكوين المطلوب في مراقب التسيير.....	14
الفرع الثاني: المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير.....	15
المطلب الثاني: صلاحيات مراقب التسيير.....	17
الفرع الأول: الصلاحيات الكلاسيكية:.....	17
الفرع الثاني: الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير.....	17
المطلب الثالث: الموقع السلمي لمراقب التسيير و الصعوبات التي يواجهها.....	18
الفرع الأول: الموقع السلمي لمراقب التسيير.....	18
الفرع الثاني: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير.....	21

22.....	المطلب الرابع:مراحل وأبعاد مراقبة التسيير
22.....	الفرع الأول:مراحل مراقبة التسيير
23.....	الفرع الثاني: أبعاد مراقبة التسيير
24.....	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني:أدوات وتقنيات مراقبة التسيير

27.....	المبحث الأول: أدوات مراقبة التسيير التقليدية
27.....	المطلب الأول: نظام المعلومات
29.....	المطلب الثاني:المحاسبة العامة
31.....	المطلب الثالث:محاسبة التكاليف
33.....	المبحث الثاني:أدوات مراقبة التسيير الحديثة
34.....	المطلب الأول:لوحة القيادة
36.....	المطلب الثاني:الميزانية التقديرية
40.....	المطلب الثالث:التحليل المالي
43.....	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث دراسة ميدانية حول آلية مراقبة التسيير بوحدة أغذية الأنعام	

مستغانم

46.....	المبحث الأول:عموميات حول المؤسسة
46.....	المطلب الأول:الجانب التاريخي لوحدة أغذية الأنعام بمستغانم "UAB"
48.....	المطلب الثاني:دوائر المؤسسة
50.....	المطلب الثالث:الجانب الإستراتيجي لوحدة أغذية الأنعام
52.....	المبحث الثاني:تقييم وضعية المؤسسة بواسطة النسب المالية
52.....	المطلب الأول:الميزانية المالية المختصرة
54.....	المطلب الثاني:دراسة لوحة القيادة بالنسبة لمجاميع التسيير
57.....	خلاصة الفصل الثالث
59.....	الخاتمة العامة
61.....	المراجع
64.....	الملاحق

المقدمة العامة

يعتبر ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً ليس فقط لأنه مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات وإنما أيضاً يعتبر الأداة المساعدة على قياس وترصد كل القضايا المتعلقة بمسار المؤسسة فقد أثبتت وجودها كأداة للقياس والضبط والمساعدة في اتخاذ القرارات بالمؤسسة مع تمكينها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءتها للتقليص من درجة الانحراف وتفادي المخاطر مستقبلاً لتحقيق أهداف المرجوة.

فمراقبة التسيير ترافق مراقب التسيير طيلة تسييره للمؤسسة حيث يكون من الواجب عليه أن يعمل على إظهار الجوانب الإيجابية لهذا النظام بإقناع العمال أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب وإنما محاولة تفادي الانحرافات والوقوف عليها وتصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل وبالتالي تحسين أدائهم وأداء المؤسسة ككل مع لذلك يعمل مراقب التسيير على تطبيق مجموعة من الأدوات حسب الأولوية وحسب احتياجات المؤسسة وهي مهمة لقيادة المؤسسة .

مما سبق يمكن وضع الإشكالية التالية: ماهو الدور الذي تلعبه مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟ ومن خلال هذه الإشكالية نستخلص الأسئلة الفرعية التالية:

1- ماهية مراقبة التسيير؛

2- ماهي أدوات مراقبة التسيير.

3- هل نظام مراقبة التسيير في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام يتصف بالفعالية؟

الفرضيات:

1- مراقبة التسيير نظام معلوماتي يقوم بقيادة وتسيير المؤسسة.

2- تتمثل أدوات مراقبة التسيير في المحاسبة ولوحة القيادة

3- إن قسم مراقبة التسيير في المؤسسة هو أعلى هيئة بالمؤسسة ويتصف بالاستقلالية.

أسباب اختيار الموضوع:

1- تم اختيار الموضوع على حسب التخصص؛

2- الرغبة الشخصية في التعرف والإحاطة بهذا الموضوع نظراً للأهمية التي يحظى بها ؛

3- قلة المعلومات وهذا لقلة اهتمام الباحثين في مجال مراقبة التسيير.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث فيما يلي :

1- إبراز دور مراقبة التسيير في تحسين التسيير بالمؤسسة؛

2- مدى فعالية نظام مراقبة في المؤسسة الاقتصادية ؛

3- معرفة الآليات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه لأهداف المؤسسة ؛

4- معرفة الشخص الذي يقوم بتسيير أدوات مراقبة التسيير.

أهداف الدراسة:

يمكن تحديد أهداف الدراسة كما يلي:

1- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير المستعملة في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام UAB ؛

2- مدى توظيف هذه المؤسسة لمواردها توظيفاً صحيحاً في ظل التغيرات التي تشهدها الساحة الاقتصادية من منافسة محلية أو أجنبية؛

3- تحديد أدوات وتقنيات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

محددات الدراسة: يمكن تقسيم حدود بحثنا إلى جزئيين:

1- حدود زمنية: القيام بالدراسة في وحدة أغذية الأنعام بمستغانم من 2017/2/1 إلى 2017/3/30

2- حدود مكانية: يتمثل في التعريف بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام لمستغانم.

منهج الدراسة:

إن في دراستنا لهذا الموضوع اعتمدنا على منهجين هما: المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بالنسبة للمنهج الوصفي يعبر على الجانب النظري للفصلين الأول والثاني وذلك باللجوء إلى المصادر والمراجع أما في المنهج التحليلي فيعبر عن الفصل الثالث الذي يمثل الجانب التطبيقي للوقوف على كيفية سير العمل في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام من أجل إسقاط الدراسة النظرية على الموقع العملي .

الدراسات السابقة: سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي:

1- حاج قويدر قورين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2007. حيث تناول الباحث من خلال دراسته إلى كيف يساعد نظام المعلومات المحاسبي مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية أيضا الأنظمة الفرعية له التي يدعم بها مراقبة التسيير. ومختلف التقنيات والمؤشرات التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير.

2- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006 حيث تناولت الباحثة من خلال دراستها إلى كيف يساعد نظام مراقبة التسيير والمسئولين في عملية اتخاذ القرارات، باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير بلورة أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة أيضا إلى توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته، مع تبين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات.

3- قويدر عبد الواحد، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، تخصص إدارة أعمال، شلف، الجزائر، 2007. حيث تناول الباحث من خلال دراسته إلى مدى استفادة المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر من مراقبة التسيير من أجل تحسين أدائها وموقعه في هيكل المؤسسة واستعمال أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية .

4- زابي مريم، عيسى عيده، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة البويرة، الجزائر، 2011. حيث تناولت الباحثة من خلال دراستها مدى فعالية تأثير مراقبة التسيير في نظام المعلومات ومراقبة التسيير وأهم أدواته في المؤسسة والحد الذي يمكن اعتبار مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ومدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام مراقبة التسيير وكذا لنظام المعلومات.

تقسيم الموضوع:

من خلال الأسئلة التي أثيرت في الإشكالية فإن الإجابة عليها ستكون وفق خطة من خلالها تبرز المرحلة التي مرت بها مراقبة التسيير حيث قسمنا البحث إلى 3 فصول

الفصل الأول: الإطار العام لمراقبة التسيير وأبعادها الاقتصادية تناولنا من خلاله مبحثين تم التطرق فيهم إلى ماهية مراقبة التسيير وكذلك مراقب التسيير داخل المؤسسة.

الفصل الثاني: أدوات وتقنيات مراقبة التسيير تناولنا فيه أدوات مراقبة التسيير من خلال مبحثين قديمة وحديثة

الفصل الثالث: وقد تناولنا فيه دراسة تطبيقية للمؤسسة المستقبلية وهي مؤسسة وحدة أغذية الأنعام من هيكلها التنظيمي ومصالحها المختلفة ومراقبة التسيير وأهميتها في التنسيق بين تلك المصالح ، كما درسنا أدوات مراقبة التسيير المطبقة فيها.

تهميد

يحتل نظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما تضيفها للرقابة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة، وذلك من خلال قدرتها على ترشيد المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك ، يتطلب هذا النظام شخص مؤهل يتمتع بقدرات وكفاءات عالية ويكون ملم بالمعلومات المالية والمحاسبة بالإضافة إلى العلوم الأخرى كالإحصاء والرياضيات... الخ و يدعى مراقب التسيير.

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

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

قبل التعرض لماهية مراقبة التسيير وتطورها التاريخي نلاحظ أن مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين "مراقبة" و"التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدا.

- المراقبة : إن معنى المراقبة على مستوى الاقتصاد الجزئي هي "البحث، المقارنة، الحراسة، التقدير والتحكم في أدوات التسيير".

- التسيير: هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة. التي تشمل أساسا، التخطيط، التنظيم، التوجيه والمراقبة انه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها¹

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير وأنواعها

يرتبط وجود مراقبة التسيير أساسا بوجود أهداف موضوعة مسبقا، ومفصلة في خطط أعمال يتم تنفيذها من طرف فئة من الأفراد هم المرؤوسين، بطلب من فئة أخرى هم الرؤساء ، وذلك بعد توفير موارد معينة تخضع للتطوير والتفعيل هذا ما سنعرفه في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدة مفاهيم ومن أبرزها نذكر ما يلي:

-**التعريف الأول:** فحسب التعريف الذي جاء به G.Pillot نظام مراقبة التسيير يتمثل في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات:

-**التعريف الثاني:** والذي جاء به أونطوني فمراقبة التسيير هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة مسبقا؛

-**التعريف الثالث:** فقد عرفه M.GERVAIS أنه عبارة عن نظام الذي من خلاله لمسيريون من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم استعمالها بفعالية عالية وبصفة مستمرة².

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير**1/الرؤية الكلاسيكية:**

تعرف مراقبة التسيير من المنظور الكلاسيكي كإجراء بواسطته يضمن مسيري المؤسسة أن كل الوسائل استعملت بطريقة فعالة ومجدية للوصول إلى الأهداف المسطرة.

تعتبر الرؤية الكلاسيكية مراقبة التسيير كجزء لا يتجزأ من منهجية منطقية نستطيع أن نسبها منهجية اتخاذ القرار والفعل، ذات قيمة في المحيط الاقتصادي. تتكون هذه الطريقة من سبعة مراحل متتالية³:

-**المرحلة الأولى:** التعرف على مشكل. أي ضرورة اتخاذ القرار يؤكد بالتحقق من الانحرافات بين النتائج الملحوظة أوالمستبقة من ناحية والمعيار الظاهري أو الضمني من ناحية أخرى؛

¹ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الأول، بدون ط ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 21.

² طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنظمة، التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، بدون سنة، ص20.

³ ربيعة بن عريمة والجدلة الزوان، دراسة إمكانية القياس المتعدد المعايير لأداء المؤسسات باستغلال تقنيات المحاكاة على الحاسب، تدخل في إطار متطلبات شهادة ليسانس علوم تسيير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2005، ص4.

-المرحلة الثانية: تبدأ المرحلة الثانية عند تفاقم العوامل الفاعلة (المسببة) في المشكل إلى حد معين، وتسخر كل الموارد اللازمة للشروع في التحليل وتبذل كل المجهودات لتوضيح أسباب الانحرافات الملحوظة إيجاد واختبار مختلف التوضيحات في مرحلة التشخيص؛

-المرحلة الثالثة: تتميز هذه المرحلة بالبحث عن الحلول، من الأفضل إيجاد كل الحلول الممكنة وتقييم تبعاتها؛

-المرحلة الرابعة: في هذه المرحلة يتم اختيار حل من بين الحلول القابلة للإنجاز بدلالة معيار واضح؛

-المرحلة الخامسة: هي مرحلة انجاز الحل المنتقى؛

-المرحلة السادسة: هي مرحلة التحقق من بلوغ الهدف بواسطة قياس النتائج الجزئية (مرحلة المراقبة)؛

-المرحلة السابعة: قد يؤدي تحليل النتائج الجزئية المقاسة إلى اتخاذ قرار انجاز أفعال تصحيحية تغلق حلقة الإجراء على نفسه.

من ناحية أخرى نحاول بذل كل المجهودات لتعميم الحل المتبني والاستفادة منه في الحالات المثيلة. الطريقة الكلاسيكية هي طريقة عامة ويمكن تطبيقها في عدة وضعيات وحالات متنوعة. فعلى سبيل المثال الزيادة غير الاعتيادية للمنتج في المخازن (التعرف على المشكل) يمكن أن يفسر بتراجع المبيعات في منطقة جغرافية (تشخيص)، من بين الحلول الاعتيادية لهذا المشكل هو خفض السعر، وإذا كان غير ناجع نفكر في حل آخر مثل تغيير التغليف (البحث عن الحل). الحل المنتقى (انتقاء حل) يكون موضوع مرحلة الإنجاز يترجم بتصميم تغليف مختلف، المرحلة التي تليها تهدف إلى التحقق من أننا حددنا العلاقة بين السبب والمشكل أي رفض المنتج بسبب التغليف (المراقبة) وهذا بمتابعة تطور عدد من المؤشرات (المبيعات- مستويات المخزون).

«المراحل السبع المكونة للطريقة المنطقية السابقة التي سميت بإجراءات كلياً لا تمثل مراقبة التسيير. فمراقبة التسيير هي المرحلة السادسة فقط، بمعنى آخر قياس النتائج المتحصل عليها ومقارنتها بالنتائج المرجوة.

و إذا ما أخذنا مفهوم أوسع لمراقبة تسيير نجدها تتعدى مراحل الإجراءات غير المتعلقة باتخاذ القرار والإنجاز وهي المراحل التالية:

-مرحلة البحث عن المعلومة خلال التشخيص؛

-مرحلة تحضير الحلول الممكنة و النمذجة (توضيح العلاقة بين السبب و المشكل)؛

-مرحلة المراقبة البعيدة.

2/سيرورة مراقبة التسيير:

من المنظور الكلاسيكي يتكون عملية مراقبة التسيير من أربعة مراحل هي: مرحلة التخطيط و مرحلة القياس ومرحلة التحقيق ومرحلة النمذجة¹.

1-2مرحلة التخطيط :

تسمح هذه المرحلة بالمرور من الشمول إلى التفصيل أي من الأهداف التنظيمية العامة إلى الأهداف الدقيقة والعملية وهذا بتحضير مخططات التي يجب أن تؤهل المؤسسة لبلوغ الأهداف؛

2-2مرحلة القياس: تعطي القرارات المتخذة والمسيرة نتائج تتوقف جزئياً على الإحداث الخاصة الناجمة عن المشكل والتي من الصعب تحليلها. في هذه الحالة تفسر في أبعادها الأساسية بواسطة نظام قياس، ففي الواقع من غير الممكن معرفة النتائج المحصل عليها مباشرة، بل تعين هذه النتائج يمر بضرورة بناء مجموعة من المؤشرات، تكون مجموعة

¹ ربحة بن عريمة والجدلة الوزان، مرجع سبق ذكره، ص5-6.

المؤشرات المنتقاة في تفسير الواقع نظام القياس. يبني هذا النظام حول العوامل المميزة للتسيير والمعبر عليها على شكل مجموعة من المتغيرات من بينها:

-متغيرات القيادة التي على أساسها تنجز قرارها على سبيل المثال الأسعار و الاستثمارات في عملية البحث والتطوير.
متغيرات الحالة التي تميز وضعية النظام المدروس على سبيل المثال- مستوى النشاط -و - الهوامش -و- مستوى الخدمة-
و - مستوى المخاطر .-تتوقف هذه المتغيرات على متغيرات القيادة وبالتالي على الاختيارات المنجزة و المتغيرات الخارجية
مثل:نسبة التضخم ، سعر الصرف ، الأجور الدنيا ، المعطيات المناخية ، أسواق المواد الأولية.
تعتبر بنية نظام القياس (نظام معلومات) قرار هام في التسيير لأنه هو الذي سيحدد بنيته نظرة المؤسسة لواقعها.
من بين التحديات الرئيسية لنظام القياس هو تأهيل الميسرين لتأكيد علاقات الأسباب بالمشاكل بصفة ظاهرية أو دقيقة
و التي كانت السبب في الانجازات(الأفعال) المقررة:

3-2مرحلة التحقيق : تهدف هذه المرحلة إلى مقارنة النتائج المقاسة بالنتائج المرجوة بصفة دورية و تحليل
مجالات الانحراف من أجل تحديد الانحرافات التي تستوجب إجراء تصحيحات على مخططات الأفعال، والانحرافات
المقبولة.هذه المرحلة من الإجراء تمثل أول مراقبة و هي تصحيح دائم يضمن لنا أننا في الوجهة الصحيحة لبلوغ الأهداف
المرجوة:

4-2مرحلة النمذجة : على أساس المراحل الثلاثة السابقة يمكن تحدد طبيعة علاقات مسببات المشكل لتحضير
مخططات الانجازات الابتدائية أو التصحيحية.هذه العلاقات يمكن أن تأخذ طبيعة محاسبية بسيطة أو عددية أو على
شكل عبارات رياضية معقدة مثل نموذج الإنتاج أو التسويق، أو أيضا علاقات سببية غير وظيفية.

الفرع الثالث: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب "معايير مختلفة منها : الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية، وسوف
نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار":

1/من حيث الزمن: نجد إن الرقابة تنقسم إلى أنواع منها مايلي¹:

1-1 الرقابة القبليّة:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية ومعناه تحديد المشكلة قبل حدوثها،
ويعرف هذا النوع من الرقابة بالرقابة الوقائية . يعتبر هذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليه المؤسسات حاليا،
وهو في نفس الوقت معقد ومرتع التكلفة.

يعتمد نظام الرقابة القبليّة على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في
المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على
البرامج ليصبح التنبؤ مناظرا للمستوى المرغوب الوصول إليه .

1-2 الرقابة البعديّة:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة، و تعني القيام برصد النتائج و إبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها
فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعه سلفا بعد حدوثها،فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة
و قوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة و كذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص26-27.

الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج والتمويل والتسويق... الخ، وتوضح هذه الأسباب أيا من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل:

1-3 الرقابة المتزامنة:

تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ،

2 / من حيث التنظيم: وحسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي¹:

1-2 المراقبة المفاجئة: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحراف والتمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة:

2-2 المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دوران عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي:

3-2 المراقبة المستمرة: تكون عبر طوال أيام السنة أي دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.

3/ من حيث المصدر: "حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:

1-3 المراقبة الداخلية:

ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى:

- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي:

- مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط:

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي:

- تقدير حصة المؤسسة في السوق:

- تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم:

2-3 المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدقق الحسابات لميزانيات المؤسسات.

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

1-4 المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر:

2-4 المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات:

¹ فارس كريمة . أهمية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الخدمانية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم الجزائر، 2012، ص18.

3-4 المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة : من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

5- من حيث طريقة المراقبة : "حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة" :

5 1- الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة: هي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة (الإنجاز)، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الإنجازات والأهداف؛

5 2- الرقابة بطريقة الحواجز :

هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير، وفيما يلي المخطط المنطقي للرقابة بالحواجز¹.

المطلب الثاني: مهام مراقبة التسيير ومجالات تطبيقها وشروط فعاليتها

تحتوي مراقبة التسيير على مهام عديدة وتطبق في عدة مجالات كما تحتوي على شروط كي تكون فعالة في المؤسسة هذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب

الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير فيما يلي²:

1/مراقبة الأداء الوظيفي :

تعتبر هذه الوظيفة حسب المنظمات من أهم الوظائف الإدارية التي يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث المشاكل وتصفيتها ومراعاة العراقيل التي يعاني منها الأفراد أنه دائما يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية من زيادة في الأجور ومكافآت إلى غير ذلك، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

1-1المشاركة في تحديد الأهداف :مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعة إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة مثلا في أداء خدماتها؛

1-2عدالة التوزيع :وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بيم الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع والأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرموني للمؤسسة؛

1-3 إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الخيرة استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

–السهر على التسيير الكفاء وضمان استمرارية المؤسسة، وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

-تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالبرمجة والتخطيط...الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت؛

-تنفيذ الهدف بطريقة محكمة وتنظيم جيد؛

-تحديد كيفية استخدام الوقت حسب تخطيط مدروس مسبقا.

¹ فؤاد الشيخ سالم، زيد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، ط5، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1995، ص244.

² طويل رشيد، مرجع سبق ذكره، ص21.

1-4 التنسيق الهيكلي: التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري وذلك حسب ما يتطلبه الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة

وذلك لتمامها مع بعضها البعض لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية المحددة فيما يلي:

-وضع الأهداف المبرمجة؛

-وضع الميزانيات؛

-وضع مؤشرات لتقديم أداء الخدمات.

الفرع الثاني:مجالات تطبيقها

لقد كان مختلف النظريات أو المدارس وجهة نظر عن مراقبة التسيير ومجالات تطبيقها، الذي سنحاول التطرق إلى

هذه المدارس:

1-المدرسة الكلاسيكية:

ترى هذه المدرسة أن الرقابة يجب أن تطبق على وظائف المؤسسة إذ يمكن أن تكون هناك مراقبة إدارية وتجارية

ومالية وتنسيقية...الخ، وحتى تكون المراقبة فعالة لابد أن تكون في الوقت المناسب متبرعة بالإجراءات الضرورية، كما

ترى هذه المدرسة أنه لابد من توفر خاصيتين في المراقبة هما الكفاءة وعدم التحيز؛

2-المدرسة السيكلوجية :

انطلاقاً من اعتبار المؤسسة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي، وأن ناصر هذا النظام تصل في ترابط دائم من

أجل تحقيق الأهداف المشتركة فإنه يجب إن تعمل مراقبة التسيير على التنسيق بين مختلف عناصر النظام من جهة

وتسمح بالتنسيق بالظروف المحيطة بالمؤسسة من جهة أخرى لذا فان قياس الأداء واستخلاص أسباب هذه الفرو

قات واتخاذ الإجراءات الملائمة لتفادي الأخطاء المستقبلية من جهة وتحسين التسيير من جهة أخرى¹؛

3- المدرسة الكلاسيكية المعاصرة :

إن أفكار المدرسة الكلاسيكية أثارت ردود أفعال بعض المفكرين الذين اهتموا بالجانب النفسي للعامل من بينهم

"مايو" الذي قام بعدة أبحاث ودراسات بالولايات المتحدة الأمريكية ومن أشهرها التي قام بها في شركة "واسترن

إلكتريك" حيث استخلص أن التغيير في ظروف العمل ليست هي الوحيدة التي تدفع إلى زيادة المردودية وإنما هناك

عوامل أخرى تتمثل في العلاقات بين العمال والمسيرين؛

أما عن مساهمة هذه المدرسة في مراقبة التسيير فيتمثل في اعتبار العنصر البشري العامل الأهم داخل المؤسسة

لذلك فإنه لا يمكن الحديث عن مراقبة التسيير دون التعرض للجانب الإنساني فدراسة الجانب النفسي للعامل

تسمح بمعرفة دوافعه وبالتالي استغلالها لتحقيق أهداف المؤسسة كما أن المعرفة النفسية للعامل تسمح بمعرفة

أسباب الفروقات عند قياس الأداء وبالتالي سهولة تفاديها مستقبلاً².

¹ محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، شبكة الأبحاث والدراسات، تاريخ الاطلاع:2017/1/31.

<http://fr.scribd.com>

² علي عبد اله ، محاضرات في مقياس اقتصاد المؤسسة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة البليدة، تاريخ الاطلاع:2017/2/1.

<https://search.yahoo.com/yhs/search>

الفرع الثالث: 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 المسئول 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 المسئولين 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 مسئولي المراكز؛

5- التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعلا، 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 القصير.

المطلب الثالث: دور وأهداف مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير لها دور هام و يمكن أن نتعرض لبعض الأدوار في هذا المطلب.

الفرع الأول: دور مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير لها دور هام و يمكن أن نتعرض لبعض الأدوار و المتمثلة فيما يلي¹:

1/ تحسين الأداء وفعالية النشاط :

تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقب التسيير القيام بالأعمال التالية:
-التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات التي تسمح لهم بضمان مسؤولياتهم وذلك في مختلف المستويات؛
-المعرفة و الدراية الدقيقة للإرادات والتكاليف؛
-التأكد من أن تكلفة هذا النظام لا تفوق فائدة المحصلة منه؛
-وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها؛
-تحقيق دراسات اقتصادية من أجل تسهيل مهمة اتخاذ القرار.

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

وضع تخطيطا في إطار إستراتيجية محددة؛

-تحديد الموازنات التقديرية السنوية الشاملة والمتناسقة مع الخطط على المدى القصير.

3-الاستعمال الأحسن لوسائل الإنتاج: إن دراسة المرد ودية الاستثمارية الحالية المرتقبة وكذلك دراسة التسيير الأحسن للأفراد يقترون بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال ولهذا فمراقبة التسيير تعمل على المساهمة لتعرف

¹ بوعزة زهرة، دور وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مست غانم، الجزائر، 2012، ص20.

السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما تعمل على استخلاص أننا نقوم بها من أجل: أكبر فعالية، أحسن مردودية وأرباح ومردودية إنتاجية؛

بالإضافة إلى هذه المهام هناك مهام أخرى تتمثل في:

-تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات؛

-جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد؛

-التخطيط الدائم طويل الأجل.

الفرع الثاني: أهداف مراقبة التسيير

إن رقابة التسيير تمارس جميع وظائف المؤسسة عبر مراقبة انجاز المهام والوظائف الملقاة على عاتق المسيرين

، بمعنى أن رقابة التسيير تمارس على وظيفة الإنتاج وعلى وظيفة الشراء، والبيع والتوزيع والوظيفة المالية... الخ

يمكن لنا إن نحدد بعض الأهداف التي تعمل على تحقيقها رقابة التسيير وهي¹:

-العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال؛

-مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها

أفضل استغلال؛

-مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛

-متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية؛

-تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛

-مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط

والبعيد؛

-اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.

من هذا يتضح بان رقابة التسيير ليست وظيفة محددة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة

تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمر بها المؤسسة، ابتداء من إنشائها والعمليات التمويلية

والمالية اللازمة لغرض ضمان القيام باستثمارات وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة لممارسة المؤسسة النشاط الذي

تخصص به مروراً بتوفير المستلزمات الضرورية التي تستعمل في الدورة الإنتاجية وإنتاج ما مخطط له، وضمان

تسويق هذا المنتج بالكمية والنوعية المحددة والتي يرغب بها المستهلك، مما ينجز عليه إن تمارس رقابة التسيير على

التكاليف ومحاولة السيطرة عليها، عبر استعمال جملة من التقنيات التي تتبناها رقابة التسيير كالتكاليف المعيارية

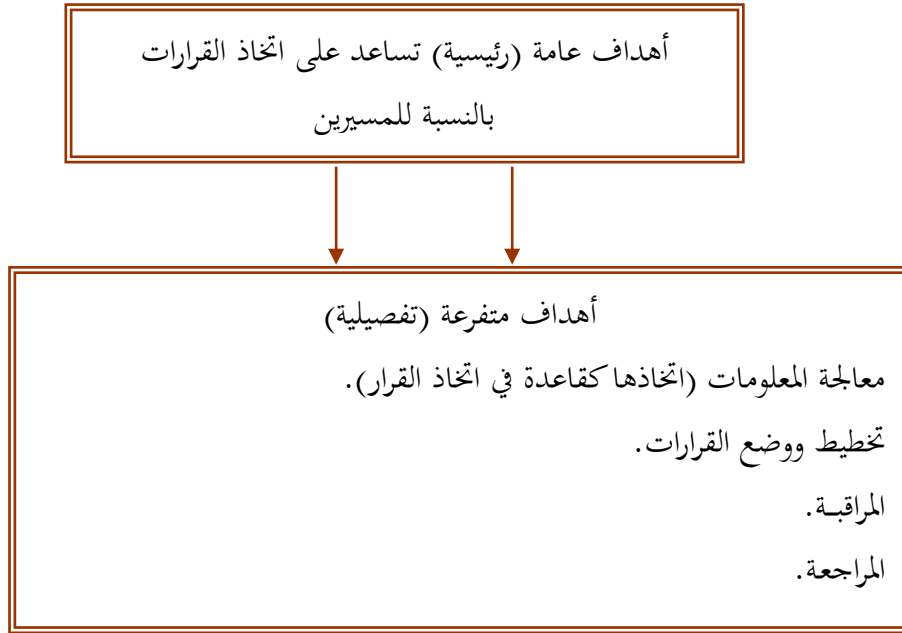
وتحليل الانحرافات ونقطة التعادل، ولوحة القيادة وغيرها.

وفيما يلي مخطط يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير²:

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 36-37.

² عاشور منير، لوحة قيادة كأداة حديثة لمراقبة التسيير، مذكرة تخرج، الجزائر، 2010، تاريخ الاطلاع: 2017/2/18، ص 4.

شكل رقم (1-1): أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: عاشور منير، مرجع سبق ذكره، ص4.

من خلال هذا المخطط نستنتج أن أهداف مراقبة التسيير تنحصر أساساً في هدفين:

- أهداف عامة: والتي تساعد في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين.
- أهداف متفرعة: تساعد على معالجة المعلومات لاتخاذها كقاعدة في اتخاذ القرارات والتخطيط ووضع القرارات والتنظيم، التنسيق، المراقبة والمراجعة.

المبحث الثاني: مراقب التسيير داخل المؤسسة

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات، وهي أكثر غموضاً باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها مهام مختلفة، فنلاحظ مثلاً أن المرور من رقابة التسيير المالي إلى رقابة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب، أي دوره وتأثيره والكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وإلى موقعه في المؤسسة ومختلف مهامه، وكذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.

المطلب الأول: التكوين و المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

يجب أن يكون لدى مراقب التسيير مواصفات تميزه عن باقي الأشخاص المسؤولين هذا ما سنتطرق إليه.

الفرع الأول: التكوين المطلوب في مراقب التسيير

إن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير تتضمن بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزوداً بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير¹

¹ Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003,p243.

1- تنظيم المؤسسة :

التنظيم هو حقل معرفي رئيسي، فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطرا لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله، وعلى المستوى التطبيقي يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة:

2- نظم المعلومات :

تعتبر نظم المعلومات و أسسها الإعلامية اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع، ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل و في نفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي للتسيير حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم و البرامج الإعلامية واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات و تحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل؛

3- تسيير الموارد البشرية:

تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة، و كما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام؛

4- تقنيات التعبير:

يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها (الجدول، المنحنيات...) و كذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان؛ وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليه أن تكون له القدرة على فهم انشغالات محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.

الفرع الثاني: المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير:

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملامح والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي¹:

-تكوين أولي في التسيير؛

-المعارف المالية والمحاسبة؛

-التحكم في الإعلام الآلي؛.

-التحكم في اللغات الأجنبية؛

-الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي؛

-الخبرة الميدانية أو التنفيذية؛

-مواصفات الصرامة و التحليل و القدرة على الاتصال.

هذه المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير شكلت أحد مواضيع التحقيق على مراقبي التسيير والمنشورة من طرف " CHIAPELLO حيث قام هذا الأخير بإجراء تحقيق حول هذه المواصفات وقام بنشرها، وتضمن التحقيق أسئلة مغلقة طرحت على ثلاث فئات من الموظفين هم: المسؤولون التنفيذيون، المدراء العامون دلالة كما هو مبين في الجدول أي تلك التي لها معدل متوسط يفوق "3".

¹ فارس كريمة ، أهمية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الخدمائية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم الجزائر، 2012، ص52-53.

جدول رقم (1-1): المواصفات المثالية لمراقب التسيير.

معدلات النقاط			
إجابات المدراء العاملين	إجابات المنفذين	إجابات مراقبي التسيير	المواصفات المطلوبة
3.6	3.8	3.1	المعارف المحاسبية
3.6	3.6	3.4	المعارف المعلوماتية
4.4	4.4	4.5	مواصفات الاتصال
4.1	4	4.4	مواصفات الانفتاح
4	4	4.3	مواصفات المرونة
4.4	4.4	4.3	التنظيم والصرامة
3	3.3	2.8	الخبرة التنفيذية

المصدر: فارس كريمة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

نلاحظ من هذه الأجوبة أن المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير تمثل موضوع حكم متجانس بين الفئات الثلاث، والاختلاف الوحيد والبسيط كان حول ضرورة وجود الخبرة التنفيذية قبل الانتساب إلى مهنة مراقبة التسيير، فالمراقبون والمنفذون يختلفون حول هذه النقطة وهو أمر طبيعي حيث يثبت الواقع أن الانتساب إلى منصب مراقب التسيير يتم بالانتقال من منصب وظيفي مثل التدقيق المحاسبي أو المراجعة الداخلية أكثر من الانتقال من منصب تنفيذي.

كما يبرز هذا الجدول الأهمية المعطاة إلى المواصفات الإنسانية والاجتماعية لمراقب التسيير، حيث يستحسن أن يتحلى بخصائص التنظيم والصرامة و في الوقت نفسه بصفات الانفتاح و المرونة.

أما المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي:

-تقبل النقد؛

-القدرة على المناقشة؛

-القدرة على تسيير الموظفين؛

-القدرة على التنشيط و غياب الأحكام المسبقة.

المطلب الثاني: صلاحيات مراقب التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية و أخرى جديدة.

الفرع الأول: الصلاحيات الكلاسيكية:

تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا و في جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي¹:

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى؛
- يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط و برنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم؛
- ينسق مجموع البرامج و الموازنات و يضمن انسجام النظام؛
- يراقب مختلف الإنجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات؛
- يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات و يقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها؛
- يضع و يطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة و بصورة عامة يكون مسئولاً عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، و يحرس على نوعية المعلومات المقدمة و آجال الحصول عليها وهو بهذا يمثل رجل الدراسات الاقتصادية. و تزداد عدد المسؤوليات الموكلة إلى مراقب التسيير بصورة عكسية مع أهمية المؤسسة.

الفرع الثاني: الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير:

إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي:

- 1- (Accompagnateur du changement) مرافق للتغيرات
- 2- (Homme de dialogue de gestion) رجل حوار التسيير
- 3- كما يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير.

1- مرافق للتغيرات:

لكل مهنة لغتها و رموزها و طرقها و تقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين و من هنا تظهر أهمية التكوين، و مراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط، (CA...) حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين بهدف من خلالها إلى:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة؛
 - تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج؛
 - تطوير الحوار مع المنفذين؛
 - المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.
- و يعتبر هذا الدور (المكون) أساسيا بالنسبة لمراقبي التسيير، فعادة ما ينصح مراقبو التسيير الجدد بالبداية بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل مطالبهم بالأرقام و المعلومات... و هذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين. و عليه فإن مرافقة التغيرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، و للتكوين معنى واسع لذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة.

Xavier Bouin, François Xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000,p43¹

فعندما يتعلق الأمر بمشروع ضخم يخص عددا كبيرا من الأفراد غير المنسجمين في هذه الحالة تركز مرافقة التغييرات على النشاطات التالية:

-الصيانة-الاجتماع - التكوين-الاتصال و تنظيمه-الإرشاد.

و بالتالي فإن القيام بدور مرافق التغييرات يعني إنجاز مخطط النشاط الذي يركز على مؤثرات مختلفة.

2-رجل حوار التسيير:

إن مهمة مراقب التسيير تركز حول ثلاث نقاط هي: التنبؤ, القياس, اتخاذ التدابير اللازمة.

و يهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسئول نظرة واضحة على¹:

- ماذا/كم, و بعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه.

-لماذا, لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه.

-كيف, أي ما هي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.

و بلغة الحوار, يتضمن ذلك على سبيل المثال في مسار الموازنات التأكد مما يلي:

-في البداية, أن للمسئولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون إليها هذا

من جهة, و أن لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة و الأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا/كم) وهذا ما يتطلب

تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات؛

-تلها امتلاك المسئولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية و تحديد و شرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن

نشاطاتهم (لماذا, يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي, وبتوفير كل المعلومات السابقة

التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها؛

-و أخيرا يتوصل المسئولون إلى مرحلة الدفاع عن موازنتهم مع إبراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة

المعنية والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف (كيف) و في هذه المرحلة يتم وضع دور مراقب التسيير في المساعدة على

صياغة مخططات النشاط و تقويمها. يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهه تحت تأثير المنفذين من جهة و تأثير الإدارة

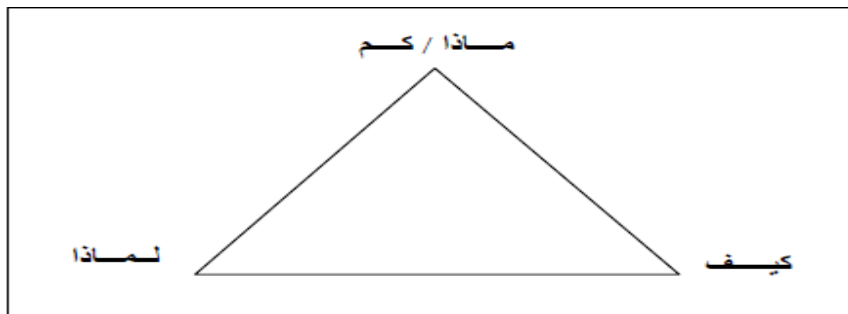
من جهة أخرى, و يبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع و المفاوضات التي تجري أثناء المراحل التحضيرية,

فدور مراقب التسيير إذن هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازن و في تقديمه حسب ما تطلبه

طريقة الدفاع و المفاوضات المتعلقة بهذا الملف.

وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات و تقديم المبررات اللازمة.

شكل رقم(2-1):المحاور الثلاثة لحوار التسيير



المصدر: فارس كريمة، مرجع سبق ذكره، ص57.

¹ Xavier Bouin, François Xavier Simon, op cit, P 45.

المطلب الثالث: الموقع السلمي لمراقب التسيير والصعوبات التي يواجهها

سنتعرف في هذا المطلب على الموقع السلمي لمراقب التسيير والصعوبات التي يواجهها

الفرع الأول: الموقع السلمي لمراقب التسيير

من خلال الأدوار التي يقوم بها مراقب التسيير، فإنها تخوله من بقاء أعلى المراتب في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون له الإمكانيات والوسائل اللازمة وكذلك حتى يتمتع بالاستقلالية ليقوم بالأدوار الموكلة إليه. يحتل نظام مراقبة التسيير موقعا وظيفيا يكون تابعا إما للمدير العام أو المدير المالي أو لمواقع أخرى، ومرد ذلك الحاجة إلى الاستجابة لثلاث متطلبات¹:

-الأول يعني استقلالية مراقب التسيير؛

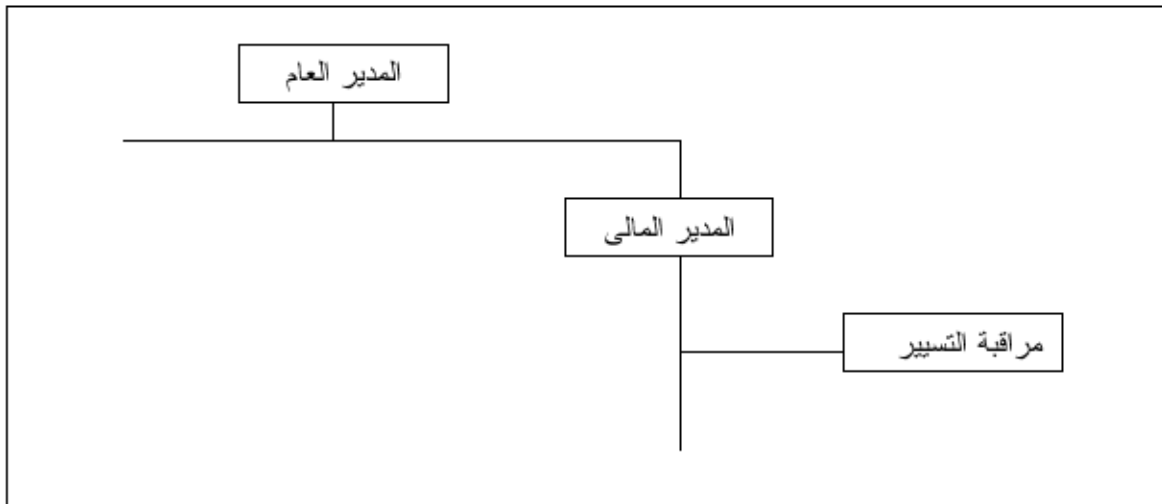
-الثاني يهدف إلى تقارب واحتكاك مراقبة التسيير بالميدان؛

-الثالث يهتم بالمعلومات من حيث وفرتها وسهولة الوصول إليها.

1- تبعية مراقب التسيير للمدير المالي:

يكون منصب مراقب التسيير ضمن مصلحة المديرية المالية مثلما يظهره الشكل الموالي:

الشكل رقم(3-1):تابعية مراقب التسيير للمدير المالي



المصدر: قويدر عبد الواحد، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، تخصص إدارة أعمال 0 شلف، الجزائر، 2007، ص30

لهذه التابعية عدة سلبيات:

-يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام وبين نظام مراقبة التسيير؛

-يحمل نظام مراقب التسيير في هذه الحالة شعار "المديرية المالية" وهذا ما يصعب علاقتهم مع المنفذين ومسؤوليتهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت؛

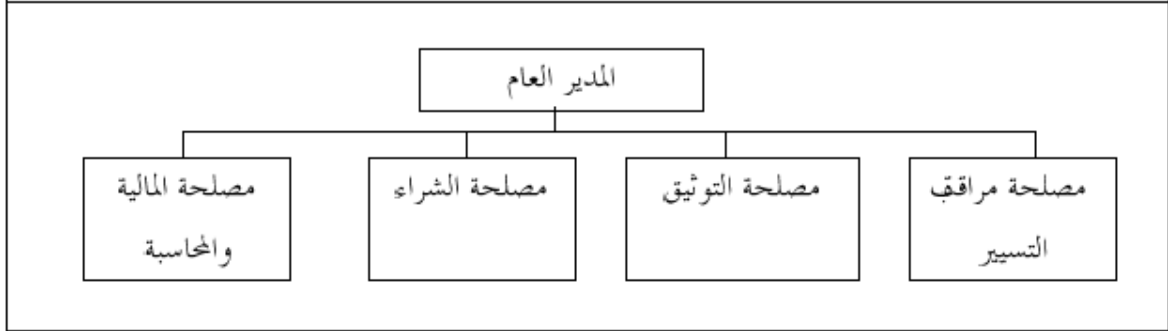
-تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة ذات طبيعة اقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى.

¹ قويدر عبد الواحد، المرجع نفسه، ص30-31.

2- تابعة مراقبة التسيير للمواقع الأخرى:

تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح، ويظهر ذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم(4-1):الاتصال على هيئة أسنان المشط.

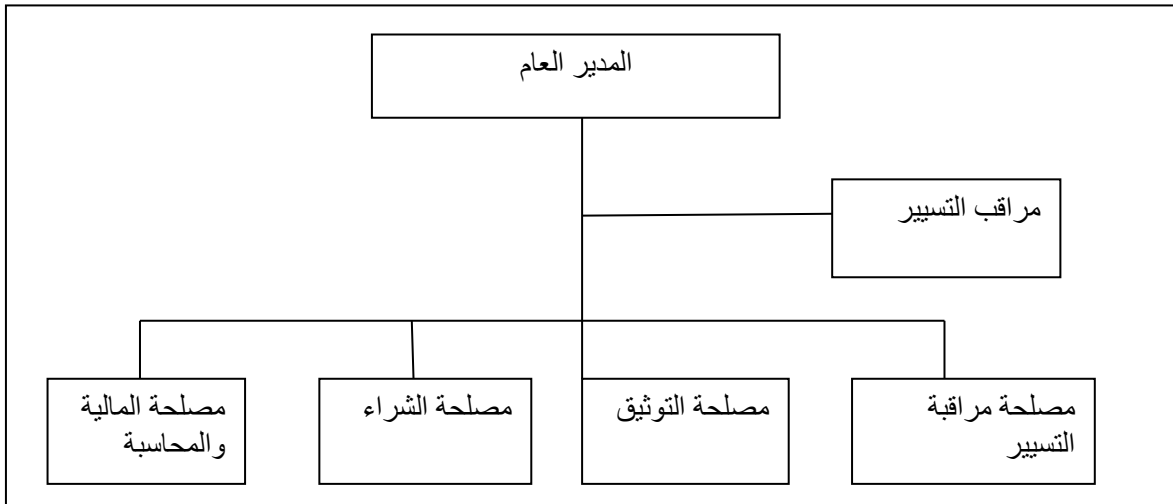


المصدر:المرجع نفسه، ص31.

3- تابعة مراقب التسيير للمدير العام:

إن موقع مراقب التسيير في المؤسسة الحديثة تجعله مرتبط بالمسير والمخطط (المدير العام)، وهذا الموقع يعطيه استقلالية وسلطة التدخل كما هو مبين في الشكل الموالي :

الشكل رقم(5-1):تابعة مراقب التسيير للمدير العام



المصدر:نفس المرجع، ص31.

الفرع الثاني: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام مراقبة التسيير من خلال الأهداف التي يسعى لتحقيقها وأيضاً مساره الذي يضمن تحليل الانحرافات وتصحيحها للتحكم في الأداء التسييري ككل، لكن هذا لا ينفي وجود صعوبات وحدود تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي لأسس هذا النظام نذكر من بينها ما يلي:¹

-تعدد مهارات مراقب التسيير والمتعلقة بكثرة الاختصاصات والكفاءات المطلوبة فيه والتي يتوجب عليه أن يتحكم فيها كتقنيات التخطيط، الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي، القدرة على التنسيق والاتصال، حصر المعطيات المتعددة...إلخ. هذا ما يجعل من مراقب التسيير إنساناً نادراً يصعب إيجاداه.

-المشكل الثاني هو الوضعيات الغامضة جزئياً التي تعترض المؤسسات والتي تزداد أكثر فأكثر مع التغيير السريع للمحيط، فلم يعد المهم في الوقت الراهن تحديد الفروقات بفضل أداة (محاسبية) متطورة بل المهم هو البحث عن المؤثرات الممكنة مستقبلاً، والتشخيص الذي ينبغي استخلاصه والتعديلات التي ينبغي إدخالها على مخططات النشاط.

إن مثل هذه النظرة تؤدي إلى إعادة في التصور التقليدي لمراقبة التسيير وفي مجال تطبيقه، فلم يعد المطلوب بالنسبة لمراقب التسيير مجرد التأكد من أن الموارد مستعملة بصورة جيدة وفي اتجاه تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ولكن أيضاً توفير وسيلة لتخذي القرارات لتسيير المخاطر المختلفة والناجمة عن انتشار واتساع حالة الغموض.

و بالتالي فإن التعقيدات المتزايدة للمؤسسات ولنشاطاتها والمرتبطة بعدم استقرار الظروف والمحيط تجعل من عملية صياغة مسار للمراقبة أمراً يصعب تحقيقه ببساطة

-تشكل المعلومات عائقاً آخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير، وهذا راجع إلى فائض وحجم المعلومات التي تتلقاها المؤسسة ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين لها، ما يستدعي إمام مراقب التسيير بالأوجه الحقيقية للنشاط حتى يتمكن من تنظيم حركة المعلومات في المؤسسة لتحسين عملية الاتصال بما يتلاءم مع احتياجات المؤسسة.

-وتعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلاً أساسياً لعمل مراقب التسيير، فبالرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي سيتم على أساسها تقييم النتائج وقياس الانحرافات يبقى السؤال المطروح هو:

كيف يمكن معرفة الانحرافات التي تستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية؟

بصورة عامة يمكن التمييز بين نوعين من الانحرافات: انحرافات عميقة خارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي لا يمكن غض النظر عنها وتتطلب اتخاذ تدابير تصحيحية فورية وانحرافات بسيطة تكون ضمن المجال المقبول للعمل التنبؤي يمكن غض البصر عنها ولا تتطلب تدابير تصحيحية لأنها تؤدي إلى تكاليف غير ضرورية.

-هناك مشكل آخر يتعلق بصعوبة قياس مرد ودية نظام مراقبة التسيير أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها، فالمعروف أن هذا النظام يهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد وإلى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب، فهل تقاس هذه الأخيرة بتكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها (كيف يمكن قياس ذلك)، أم ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار أو بدرجة حسن الأهداف، أو بتحسين الجو الاجتماعي.

يتطلب وضع مثل هذا النظام معرفة دقيقة لتكاليفه ونتائجه، لكن الملاحظ أن تحديد هذه التكاليف والأرباح وقياسها هو أمر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس والبعض الآخر يصعب تحديده وبالتالي يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير.

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص63.

المطلب الرابع:مراحل وأبعاد مراقبة التسيير

سنتعرف في هذا المطلب على مراحل وأبعاد مراقبة التسيير

الفرع الأول:مراحل مراقبة التسيير

من أجل إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لابد من إتباع الخطوات التالية¹:

- 1/تحديد الأهداف:يجب تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة ،قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية ،وعند تحديد الأهداف يراعى مايلي:
 - 1-1إمكانية التحقيق:يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق، مع الأخذ في الحسبان الظروف والإمكانات الداخلية للمؤسسة ومع مراعاة ظروف البيئة الخارجية وما تحمله من فرص وتهديدات للمؤسسة ؛
 - 2-1التطلع إلى الأمام دائما:إذ ينبغي أن تكون الأهداف محددة في الخطة القادمة أفضل من الأهداف التي تم تحقيقها فعلا، في الخطة السابقة ؛
 - 3-1 في حالة تعدد الأهداف:فانه من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف، وبذلك يمكن تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية:
 - 1-4المصدقية:يجب أن تتصف الأهداف المحددة بالموضوعية.
- ويجب أن نفرق بين الأهداف و الغايات:
- فالأهداف هي ما تصبو إليه المؤسسة كمقياس كفي أساسا حتى تؤدي دورها وسياستها مثل تحقيق رقم أعمال بحجم مقبول .
- أما الغايات فهي عادة محددة بأرقام وكميات تعبر عن الترجمة الواقعية للأهداف مثل تحقيق قيمة معينة من رقم الأعمال كريح 20 %مثلا
- 2-التخطيط:يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي ،ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة ،أي اكتسابها الصيغة الاقتصادية ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5)سنوات ،وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الموازنات والتي توافق المدى القصير(أقل من سنة)،تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل ،ومن الضروري أن تكون موازنات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة؛
 - 3-التنفيذ:بعدها تم التخطيط انطلاقا 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 ألتسييري ككل؛
 - 4-قياس الأداء:يمكن تعريف قياس الأداء على أنه مجموعة من تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة في المؤسسة مع الأهداف المسطرة.

¹ حاج قويدر قورين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة أعمال،كلية العلوم الإقتصادية التسيير وعلوم تجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي ، شلف، الجزائر، 2007، ص39-40.

الفرع الثاني: أبعاد مراقبة التسيير

1/ مراكز المسؤولية: ينتج من تقسيم المؤسسة ونشاطها وليس بالضرورة أن يكون هذا التقسيم مطابقا للهيكل التنظيمي¹.

تعريف ((مركز مسؤولية هو: مجموعة من الأفراد التابعة للتنظيم يرأسها مسئول، الذي أعطي كل الوسائل لتحقيق الأهداف المحددة له)).

2/ أنواع مراكز المسؤولية :

1-2 مركز التكاليف: هي وحدة معينة يجب عليها إن تحقق المن توج بأقل تكلفة وذلك بأكبر نوعية وجودة ممكنة ولقياس نجاعة مركز التكاليف يمكن إنشاء عدة مؤشرات من طرف مراقبة التسيير.

-التكلفة:

- تكلفة الإنتاج؛
- حجم الحصة الاقتصادية ؛
- مستوى المخزون.

-الجودة:

- نسبة الفضلات ؛
- معايير الجودة ؛
- نسبة التعطيل.

2-2 مركز الإيراد: يجب على الوحدة المعنية أن تعظم رقم أعمالها للمنتج أو النشاط المعني . ولقياس النجاعة تؤخذ المؤشرات التالية:

- نسبة التخفيضات؛
- مدة التسديد الممنوحة؛
- عدد الزيارات للزبائن.

3-2 مركز الربح: على المصلحة المعنية أن تعظم الهامش بتعظيم التحصيل على المنتجات المباعة وبتقليل أو تخفيض التكاليف على تلك المنتجات.

مؤشرات النجاعة قصد مراقبة التسيير هي:

- النتيجة الصافية؛
- نسبة الهامش = الربح / رقم الأعمال؛
- نسبة المرودية لرأس المال المستثمر؛
- نسبة المرودية للأصول = الربح / الأصول.

4-2 مركز الإستثمار: المصلحة المعنية يجب عليها أن تحصل على أكبر مردودية ممكنة لرأس المال مع تحقيق أرباح المؤشرات المستعملة لمراقبة التسيير هي²:

- نسبة المرودية الداخلية، القيمة الحالية الصافية، مدة الإسترجاع، مستوى التدفق المالي.

¹ معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 9-10.

² معراج هواري، مصطفى الباهي، المرجع نفسه، ص10.

خلاصة الفصل

إن الغرض الأساسي من وظيفة مراقبة التسيير هو المتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومقارنتها بما تم توقعه مسبقاً ومحاولة الربط بين مختلف أنشطتها والتأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المنتظرة وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين الموارد المالية والبشرية المتاحة والأهداف المسطرة .
ولهذا يعمل مراقب التسيير على إيجاد خطة تساعد على اتخاذ القرار وتفادي الوقوع في الانحرافات مستقبلاً واتخاذ التدابير التصحيحية.

تمهيد

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من كفاءة استغلال موارد المشروع لتحقيق الأهداف المسطرة وذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالتقديري و على أساس نتيجة المقارنة يتم تحديد التدابير التصحيحية اللازمة وتصحيح الانحرافات وللوصول إلى ذلك يمكن للمؤسسة استخدام تقنيات وأدوات عديدة بعضها تقليدية والأخرى حديثة وان أبرز هذه التقنيات هي المحاسبة العامة والميزانية التقديرية ولوحة القيادة.. الخ وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل .

المبحث الأول: أدوات مراقبة التسيير التقليدية

يحتوي نظام مراقبة التسيير على أدوات تقليدية أهمها نظام المعلومات، المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف

المطلب الأول: نظام المعلومات

لقد تضاربت الآراء حول المفهوم الصحيح لنظام المعلومات وفي هذا المطلب سنحاول توضيح بعض الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع .

1-تعريف نظام المعلومات:

يعرف النظام بشكل عام بأنه "مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة ومترا بطة لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف محددة¹.

يمكن تعريف نظم المعلومات الإدارية بأنها "نوع من أنواع أنظمة المعلومات المصممة لتزويد مسيري المؤسسة أو المنظمة بالمعلومات اللازمة والضرورية للقيام بالتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة على أنشطة المؤسسة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات "

إما التعريف الإجرائي لنظم المعلومات فهو "النظم الرسمية وغير الرسمية التي تمتد الإدارة بمعلومات سابقة وحالية وتنبؤية في صورة شفوية أو مكتوبة أو مرئية للعمليات الداخلية للمؤسسة ولعناصر البيئة المحيطة بها ،يهدف دعم الإداريين وبخاصة المديرين والمسيرين بإتاحة المعلومات الدقيقة والواضحة .وفي إطار الوقت المناسب لمساعدتهم على إنجاز العمل ،والإدارة واتخاذ القرارات ².

2/ وظائف نظام المعلومات:

هناك أربعة وظائف رئيسية موضحة كما يلي³:

1-2 تجميع البيانات: وتشمل عملية تجميع البيانات على عدة خطوات منها استخلاص البيانات لإدخالها على النظام ثم يتم قيد البيانات على مستند، ويتم التحقق من صحة هذه البيانات ثم تبويبها في مجموعات، كما قد يتم تحويل البيانات أو تحريكها من نقطة إلى نقطة تشغيلها:

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

3-2 إدارة البيانات: وتتكون وظيفة إدارة البيانات من 3 خطوط أساسية هي تخزين وتحديث واسترجاع البيانات . وتشمل خطوط التخزين على حفظ البيانات في أماكن وهي قواعد بيانات.

وتزود البيانات المخزنة بتاريخ الأحداث وتعكس حالة الوحدة، وتخدم في التخطيط، ويمكن تخزين البيانات إما على ملفات دائمة أو على ملفات مؤقتة انتظارا لتشغيل إضافي.

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

¹ سيد صابر تعلق، نظم المعلومات الإدارية، ط1، دار الفكر، عمان، 2011، ص8.

² خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص261-262.

³ زايي مريم، عيسى عيده، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة البويرة، الجزائر، 2011، ص66.

4-2 رقابة البيانات وسريتها: قد توجد بعض الأخطاء في البيانات التي تم إدخالها وقد تفقد بعض البيانات، لذلك يعتبر التأكد من صحة ودقة البيانات المخزنة) من الوظائف الهامة لنظام المعلومات. كما تعتبر خطوة التحقيق السابق ذكرها من العناصر الرقابية المطبقة خلال مرحلتي التجميع والتشغيل.

3/ خصائص المعلومات: كما ذكرنا سابقا فإن المعلومات تضيف إلى المعرفة المرتبطة وتخفف من عدم التأكد وتؤيد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات وطرق مختلفة لوصف المنشأة. ومن بين خصائص المعلومات ما يلي¹:

- الدقة: فالمعلومات الصادرة قد تكون صحيحة أو غير صحيحة وفي بعض الأحيان تكون كذلك دقيقة وغير دقيقة، فاستخدام هذه المعلومات يلزم التأكد من صحتها وسلامتها.

- الشكل: فالمعلومات تكون على شكل بيانات مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة ملخصة أو مفصلة و قد تكون كذلك كمية أو وضعية رقمية و عامة تكون وفق المواقف في عدة أشكال من البدائل المتاحة لها.

-مدى شموليات المعلومات: فبعض الأحيان تكون هذه المعلومات تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى محدود في الاستخدام المطلوب.

-الإعادة والتكرار: فالإعادة والتكرار يقيسان مدى تكرار الحاجة إلى معلومات وتجميعها واستغلالها.

-الارتباط: فالمعلومات التي نحصل عليها قد تكون مرتبطة أو غير مرتبطة لدى يجب التأكد من صحة ارتباطها اذا ظهرت الحاجة إليها في موقف معين.

- الكمال توفير المعلومات كاملة: للمستخدم لمعرفة كل المطلوب معرفته عن موقف معين.

- التوقيت: فعامل الوقت مهم جدا لان توقيت المعلومات نجدها حين الحاجة اليها اي لا تكون متقدمة حي وصولها.

- المنشأة:المعلومات قد تنشأ من مصادر داخلية للمؤسسة أو في بعض الأحيان من خارج المنشأة.

- القدرة الزمنية: فيجب علينا من مراعاة مصدر المعلومات أن كانت مستمدة من الماضي أو من القدرة الحالية أو من أنشطة متوقعة مستقبلا.

4/أهداف نظم المعلومات:

تتمثل أهداف نظام المعلومات فيما يلي²:

-المراقبة: إذ أنه بمثابة ذاكرة المؤسسة بما يعالجه من معلومات تسمح بتكوين ووصف تاريخي لأحوالها، ويسهل اكتشاف الأخطاء التي قد تقع، أي أن نظام المعلومات ينبغي أن يحقق الثقة كي تكون المراقبة فعالة.

-التنسيق والاتصال بين مختلف المصالح عن طريق تبادل المعلومات والوثائق المرافقة لمختلف التدفقات.

-مساعدة المسيرين في عملية اتخاذ القرار عن طريق إيجاد أساس أو قاعدة لتحليل الإشارات التحذيرية الأولية للمؤسسة.

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

¹ طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنظمة التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، بدون سنة، ص23-24.

² زابي مريم، عيسى عيده، مرجع سبق ذكره، ص64.

5-علاقة مراقبة التسيير بنظم المعلومات الإدارية:

لكي نستطيع فهم وتحديد هذه العلاقة علينا إن نحدد مفهوم رقابة التسيير و نجري مقارنته بمفهوم نظم المعلومات يقصد برقابة التسيير "المسار الواجب إتباعه من اجل ضمان تعبئة فعالة ودائمة لكافة الطاقات والموارد المتاحة، وصولاً لتحقيق أهداف المؤسسة".

إن فعالية التسيير تعني إمكانية تحقيق الهدف والوصول إلى النتائج لتي تم تحديدها مسبقاً، وان الهدف عبارة عن نقطة نهاية يراد الوصول إليها في وقت محدد.

نلاحظ هنا التطابق ما بين مكونات النظام بشكل عام ونظام المعلومات الإدارية مع محتوى ومفهوم رقابة التسيير بمعنى آخر رقابة التسيير هي احد أنظمة المعلومات الإدارية التي تتبناها المؤسسة وصولاً إلى تحقيق أهدافها، لهذا فإنها تعتبر نهجا يتم إتباعه، وبموجبه يتم صيانة المؤسسة وحمايتها من الأخطاء قبل وقوعها، وكذلك تصحيح الانحرافات حال حدوثها عن طريق الهيئة السليمة للأرضية التي يستند عليها عند اتخاذ القرارات، وتحفيز العاملين في المؤسسة لتحسين مستوى الأداء والوصول إلى الأهداف المرسومة¹.

المطلب الثاني: المحاسبة العامة

يعمل نظام المحاسبة العامة على حصر وتجميع وتبويب كل الأحداث المالية التي تحدثها المؤسسات جراء تعاملها مع نفسها أو تعاملها مع الغير، كما يعتبر أساس ومنطلق كل الأنظمة المحاسبية الأخرى، وهو أداة ضبط اقتصادية وقانونية.

1/تعريف المحاسبة: هي مجموعة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج العمليات الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة² كما عرفت المحاسبة (بأنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص الفعاليات المالية النقدية أي التي يمكن تقييمها بالنقد) من هذين العريفيين يمكن استخلاص ما يلي :

-المحاسبة علم وفن يتضمن مجموعة من القواعد المحاسبية.

-هذه القواعد تسعى إلى تحقيق أهداف محددة

-هذه الأهداف هي: تسجيل وتبويب وتصنيف وتلخيص العمليات المالية والتبادلات التجارية بشكل يسهل معرفة هذه العمليات المذكورة.

2/المبادئ المحاسبية: تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية ان المحاسبين يحاولون دائماً تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموماً³:

-مبدأ استمرارية النشاط؛

-مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية؛

-مبدأ استقرار الوحدة النقدية؛

¹خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص264.

² خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009، ص9.

³ بن عمرهاشم، استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية

والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، 2015، ص17.

-مبدأ ثبات استمرارية الطرق المحاسبية؛

-مبدأ الحيطة والحذر؛

-مبدأ القيد المزدوج؛

-مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

3/ استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير:

كما أشرنا فان مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل واتخاذ القرار والتي منها المحاسبة العامة فمراقبة التسيير تستعمل معلومات وأنباء كثيفة جدا حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال ، حجم الإنتاج ، حجم المشتريات ، المخزون ، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات وهي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة.

4/ آلية عمل نظام المحاسبة العامة :

يعتمد نظام المحاسبة العامة على خلاف الأنظمة الأخرى على آلية عمل يغلب عليها الجانب القانوني ، حيث هذا الأخير يجبر كل المؤسسات الاقتصادية على إتباع نفس طريقة التشغيل والمعالجة ونفس المخرجات تقريبا¹ .

4-1 مدخلات نظام المحاسبة العامة: تنشأ البيانات الداخلة إلى هذا النظام من جراء العمليات المحاسبية التي تتم يوميا سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، هذه العمليات التي تعبر عن عمليات مالية يمكن قياسها كما ونقدا والتي لها تأثير على أصول وخصوم المؤسسة ، ويمكن التفريق بين نوعين من العمليات المحاسبية.

-"العمليات الخارجية" التي تنشأ من جراء العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع أطراف خارجية مثل (العملاء الموردون ، مصلحة الضرائب .. الخ)

-"العمليات الداخلية" التي تنشأ من جراء العمليات التي تحدث بين الأقسام الداخلية للمؤسسة؛

4-2 المستندات والوثائق: ذكرنا سابقا بأن البيانات تنشأ من جراء المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة سواء الداخلية أو الخارجية ، هذه المعاملات التي يتم تسجيلها من خلال وثائق ومستندات تعتبر هي الأساسية في عملية التسجيل المحاسبي ، وهي بمثابة دليل على حدوث عمليات اقتصادية ؛

هذه المستندات التي تعتبر المادة الأولية التي يستعملها هذا النظام والتي تقوم بتزويده بالبيانات التي تدخل في عملية المعالجة ، كما تشكل هذه المستندات والوثائق المدخل الأساسي في تصميم عمليات الرقابة الداخلية وتحديد مسار المراجعة من أجل اكتشاف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب .

و عدد هذه الوثائق والمستندات لا يمكن حصره في الحقيقة لأنه يخضع لطبيعة المؤسسة ونوع نشاطها؛

4-3 تشغيل العمليات: ويقصد بتشغيل العمليات في المؤسسة كل النشاطات التي يجب أن تنفذ من أجل القيام بالعمليات اليومية في المؤسسة ، لأن دورة هذه العمليات في المؤسسة المتمثلة في انتقال الوثائق داخل وخارج المؤسسة بمثابة مدخلات لنظام المحاسبة العامة الذي يقوم بتشغيل هذه العمليات سواء من أجل اتخاذ القرارات أو الرقابة؛

4-4 المعلومات الناتجة عن الأنظمة الفرعية داخل المؤسسة: والمتمثلة في نظام المبيعات ، نظام المشتريات ، نظام المقبوضات ، نظام المدفوعات ، نظام الحسابات المدينة .. الخ تعتبر مخرجاتها من المعلومات كمدخلات لنظام

¹ حاج قويدر فوربن ، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص ، إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية ، 2007 ، ص 53-54 .

المحاسبة العامة ، من خلال ما ينجر عنها من مستندات ووثائق تثبت معاملات إقتصادية خارجية وداخلية قامت بها المؤسسة في فترة زمنية معينة ؛

4-5 المعلومات المرتدة: يعتبر نظام المحاسبة العامة كباقي الأنظمة له معلومات مرتدة والتي تشكل جزء مهم من مدخلاته ، هذه المعلومات التي تتمثل في بيانات تم تشغيلها من قبل في نظام معلومات المحاسبة العامة ، ولكن المؤسسة عادة ما تقوم بتشغيل معلومات سابقة من أجل اتخاذ القرارات السليمة لتفادي الوقوع في نفس الأخطاء السابقة ، مثل استعمال تقارير مالية سابقة؛

4-6 المخطط الوطني المحاسبي: إن نظام المحاسبة العامة على خلاف الأنظمة الفرعية الأخرى ، فهو يعمل في إطار قوانين تنظم كل الحركات داخله ، ويختلف المخطط المحاسبي من بلد الى آخر ، ولكن اجمالاً يمكن تعريفه انه مجموعة من القوانين والإجراءات التي تعمل على ضبط وتنظيم العمل المحاسبي ، بحيث يحتوي هذا المخطط على خريطة حسابات تصف الخطوط العامة التي تجري على أساسها عملية تمييز وحصص وتجميع البيانات المحاسبية المناسبة لغرض القياس في ظل المعالجة اليدوية.

5/أهداف المحاسبة العامة:

هناك مجموعة من الأهداف أهمها¹:

- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يُمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي ، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة .
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله .

-الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة في المؤسسة .

-توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين ، المقرضين ، المحللين الماليين ، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع ، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار والتمويل .

-توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بأنها فرع من فروع المحاسبة ، فهي نظام لا بد من وجوده في المؤسسات ، فهي تهدف إلى احتساب التكاليف من خلال جمع وتبويب وتحليل البيانات ، لتقديمها لإدارة المؤسسة ، فهذا يهدف المطلب إلى إعطاء مفهوم محاسبة التكاليف ومبادئها وأهدافها وعلاقتها بمراقبة التسيير .

1/ مفهوم محاسبة التكاليف: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المرودية ، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة .

¹ بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص12

2/ مبادئ محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف جملة من المبادئ التي تتمثل في¹:

1-2 مبدأ عدم الموضوعية: تعتمد التكاليف الفعلية على مستندات، إما تكاليف تفضيلية أو محددة مقدما، أما

تكليف القرارات الإدارية لا تعتمد على مستندات موضوعية وقرائن لذا فإنه يجب احتساب الاحتمالات لها؛

2-2 مبدأ البيانات المحاسبية: تعتمد المحاسبة على البيانات التحليلية والإحصائية عن النفقات والإنتاج ومن

خلال هذا نقوم بإعداد الأدوات باعتبارها الناتج عن الأداء الذي يقدمها إلى مستخدميها،

3-2 مبدأ قابلية القوائم للقراءة: الذي يتمثل في وضوح القوائم المالية وخلوها من أي تعقيد، فبتالي تصبح سهلة

للقراءة اعتمادها للتوصل إلى النتائج؛

يعمل توحيد البيانات عند قياس وتقديم هذه المعلومات على تسهيل المقارنة؛

5-2 مبدأ الاعتماد على المعلومات المحاسبية: يجب أن تكتب مرة واحدة في المستند وعند الضرورة نستخدم

أهداف كربونية لعدم تكرار البيانات؛

6-2 نظام الاتصال: يتطلب وجود نظام اتصال كامل داخل المشروع من أجل اختبار الإدارة المعنية في المشروع

بتقارير التكاليف التي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة؛

7-2 مبدأ تخفيض عدد السندات: يجب أن يكون المستند المستخدم ملائما مع دورة استخدامه وفي تسلسل

وترتيب منطقي حتى تتفادى الوقوع في الخطأ.

3/ أهداف محاسبة التكاليف:

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف بشكل عام في النقاط التالية²:

1-3 تحديد تكاليف الإنتاج:

ويعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع وتحليل وتخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد

أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل

، وتساعد عملية تحديد تكاليف الإنتاج عند إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي حيث تقوم بتزويد هذه

الحسابات بتكلفة الإنتاج المباع وتقوم بتزويد قائمة المركز المالي بتكلفة الإنتاج تحت تشغيل آخر المدة وتكلفة الإنتاج

التام لأخر المدة، كما يمكن الاستفادة من المعلومات الرقمية المحددة كتكاليف خاصة بالإنتاج عند إعداد الميزانيات

التقديرية لتقييم الأداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات ومعرفة

أسبابها.

2-3 الرقابة على التكاليف:

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مسبقا، وقياس الانحرافات عن الخطة

الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وهي على شكلين:

1-2-3 الرقابة المانعة: وهي القدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سابقا

وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها؛

¹ صولي حسيبة، دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص6.

² بن عمر هاشم، مرجع سبق ذكره، ص18.

2-2-3 الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقا، واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

3-3 توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة:

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة، ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه .

فإن المهام الرئيسية لمحاسبة التكاليف توفير هذه البيانات، ويتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة على كبديل منها، وتفيد هذه التقرير بالطبع في تمكين إدارة المؤسسة في مجال المفاضلة بين هذه البدائل واختيار البديل الأفضل لتحقيق أهدافها وتسعى للتخطيط لتنفيذه ؛

4-3 المساعدة في التسعير:

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة الإقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة، وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.

4- علاقة محاسبة التكاليف بمراقبة التسيير: تعتبر جزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة، إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، ونظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة تسمح ب¹:

-المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات)،

-توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية ؛

-قياس مردوديات التصنيع؛

-التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة ؛

-التقديرات (التنبؤات) بتبني سياسة معينة.

هذا وأن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم ،

وأن محاسبة التكاليف هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها كما وأن كل قسم يوزع إلى أجزاء ووحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة.

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير الحديثة

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي تنتهي إلى نظام المعلومات لتسيير الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن

¹ بن عمر هاشم، المرجع نفسه، ص19.

تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: لوحة القيادة

تعد لوحة أداة حديثة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين أو قياس الانحرافات المتواجدة بالمقارنة مع الوضعية التنبؤية ، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات و هي متعلقة بطبيعة المسؤوليات ، تتميز بسرعة الوضع مقارنة بالأدوات الأخرى .

1/تعريف لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة أداة تسيير تجمع نتائج كل الأدوات مراقبة التسيير سالفة الذكر في شكل معلومات ومؤشرات تسمح بإعطاء نظرة شاملة لأداء المؤسسة، واتخاذ التدابير التصحيحية لتوجيه التسيير وتحقيق الأهداف وذلك بشكل دوري¹.

2/خصائص لوحة القيادة :

تعتبر لوحة القيادة أداة حديثة لمراقبة التسيير في أغلب الأحيان تخص الأجل القصير، ونجدها تتميز بالخصائص التالية عموما²:

-الدورية:وتتعلق بدينامكية لوحة قيادة ومدة تحسين المعلومات التي تحويها عن نشاطها المسئول ويمكن التمييز بين عدة أشكال، فيمكن أن تكون:

-يومية:تخص فريق عمل يتابع نشاط اليد العاملة لديه بشكل يومي مثل: ساعات العمل الحقيقية، العطل المرضية، الغياب، الوقت الضائع.

-أسبوعية:وتكون في حالة مسئول عن ورشة مثل الإنتاج الأسبوعي، المادة الأولية المستعملة في مصلحة البيع.

-شهرية: وهي الحالة الأكثر تجسيدا في المؤسسات لأنها تتميز ب :

-نظرة عامة على المؤسسة في ظرف قصير

-وقلة تكاليف إعدادها

-سنوية:وعادة تكون في مراقبة تجسيد إستراتيجية المؤسسة ومقارنة مع المنافسين مثل: المبيعات السنوية، الميزانيات التقديرية السنوية.

* التقدير الكمي: عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابع كميا وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف ما بين الأهداف والنتائج الحقيقية، مثلا بالوحدات، عدد القطع المنتجة والمباعة، عدد الساعات العمل، أو في شكل تقريبي مثل: الصيانة، رضا الزبائن في شكل نسبة مئوية وذلك لتسهيل التحليل وقياس الأداء (كاستعمال النسب، المنحنيات....) وتحتوي على قيم مالية وغير مالية³ :

*السرعة:تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسئول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية مثلا: لوحة القيادة اليومية يجب أن تكون في اليوم الموالي، لوحة القيادة الشهرية يجب أن لا تتعدى 05 أيام بعد انتهاء الشهر المعنى بالقياس، ولكن هذا كل مع مراعاة مصداقية المعلومات وضرورتها وكذا تكلفتها

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص274.

² بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه،

تخصص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية ، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015 ، ص13-14.

³ بن لخضر محمد العربي، المرجع نفسه ، ص15.

الفصل الثاني:

أدوات وتقنيات مراقبة التسيير

*الانتقاء: يعين لكل مركز مسؤولية معلومات خاصة به ومؤشرات يكون الاتفاق عليها مسبقاً، وهذا حسب أهداف وخصائص وطبيعة كل مسئول؛

* موجهة للنشاط: لا تفي لوحة القيادة شيئاً بدون التعاليق ومخططات الأنشطة فتقييمها يجب أن يكون ديناميكياً، يتبع التغيرات ويستجيب لخاصيتين من خصائص المسير القيادة والتنشيط.

القيادة: لوحة القيادة هي أداة مساعدة على التفكير حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة ومدققة على النظام من أجل تحديد وإعطاء توجهات محددة لتسيير النشاط.

التنشيط: يكون وضع لوحة القيادة تحت تصرف المسئول كأحسن وسيلة من أجل تطوير التفكير الجماعي والمشاركة بأداة لإعادة الربط بين الإستراتيجية والخطة المتبعة.

*أداة تلخيصية: فهي لا تشمل سوى المعلومات الضرورية لقيام كل مسئول عملي بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته؛

*أداة الاستعمال المتداول: طبيعة الاستخدام المتكرر للوحة القيادة يستوجب خاصية سهولة الفهم والوضوح بمعنى ضرورة تحقيقها للاتصال الجيد بين المسئول والمعاونين وذلك بواسطة عدد محدود من المؤشرات المنتقاة بشكل جيد وكذا اختيار أشكال ملائمة ومعبرة عن تلك المؤشرات و بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

والجدول التالي يوضح أهم الفروقات بين خصائص كل من لوحة القيادة وبين الأدوات الرقابية الأخرى (المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، تسيير الميزانيات و التحليل المالي):

جدول رقم (2-11): مقارنة بين لوحة القيادة و الأدوات الرقابية الأخرى

الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير	لوحة القيادة
-معلومات مالية بحتة -مصادر المعلومات يكون من داخل المؤسسة. -محتواها المعياري، نمطي لكل المسئولين. -عرض المعلومات يكون في أقل مدة شهر -بطئ في تحصيل المعلومات (يوم 10 + إلى يوم 25) -معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية -تأخذ وقتاً في تحليل معلوماتها -تمثيل البيانات يكون معقد أو غير موجود -صعوبة في تطوير هذه الأدوات	-تتضمن معلومات مالية وغير مالية (نوعية) -إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة. -محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسئولين. -عرض المعلومات فيها يتماشى مع النشاط اليومي للمسئولين. -سرعة في تحصيل المعلومات يوم 1 + إلى يوم 5 + -معطيات قليلة ومركزة حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل. -سرعة في القراءة والتحليل. -تمثيل البيانات يكون في شكل مميز وجذاب -مرنة وقابلة للتعديل والتجديد في أي وقت وحسب الحاجات.

المصدر: بن لخضر محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص15.

3/ دور لوحة القيادة:

من بين أدوار لوحة القيادة نجد¹:

3-1 لوحة القيادة كوسيلة تشخيص: يهدف بدرجة أولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الآجال المحددة، ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية العامة؛ وعادة ما يكون مسئول و مراكز المسؤولية قد خلصوا إلى نتائج تعبر عن أسباب الانحرافات والاحتياطات المأخوذة في كافة المستويات، وتهتم المديرية العامة بخلق تلاءم بين كافة الإجراءات التصحيحية المفتوحة؛

3-2 لوحة القيادة كوسيلة حوار: إن الهدف الرئيس للوحة القيادة يكمن في خلق حوار عبر كافة مراكز المسؤولية و هو ما يبرز الاجتماعات العامة وغيرها؛

3-3 لوحة القيادة كوسيلة كأداة مراقبة ومقارنة: وذلك لقيامها بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة مع النتائج المتحصل عليها، وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة؛

3-4 لوحة القيادة كوسيلة تحفيز المسؤولين: تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين ويمكن أن تساهم أيضا في التحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجور، علاوات)؛

3-5 لوحة القيادة تساعد في عملية اتخاذ القرار: تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها إظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاق مستقبلا؛

3-6 لوحة القيادة كوسيلة تنبؤ: تساعد لوحة القيادة بالتنبؤ بالحالة المستقبلية وذلك بناء على استقراء الماضي ودراسة الحاضر للولوج في المستقبل و يمكن القول أن لوحة القيادة تسمح بزيادة نسبة التأكد من المستقبل بالنسبة للمسير في ظل بيئة ديناميكية تتميز بعدم التأكد والحصول على مستقبل بقليل من الشكوك؛

3-7 لوحة القيادة كوسيلة قياس: تقدم لوحة القيادة النتائج في شكل مادي (كميات) أو مالي (رقم أعمال) بالنسبة للأهداف المسطرة والتي تشكل قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة واستخراج الانحراف.

المطلب الثاني: الميزانية التقديرية

الموازنة هي أداة في يد الإدارة تساعد على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، وأنها أفضل أسلوب قدمته العلوم المحاسبية والإدارية، حيث يمكن استخدامه في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في المؤسسة هذا ما سنعرفه في هذا المطلب.

1/ تعريف الميزانية التقديرية: هي تعبير عن أهداف وسياسات وخطط تعد مقدما لفترة زمنية مستقبلية، حيث تصبح هذه الموازنة أداة رقابة أو وسيلة مراقبة حين تنفيذ تلك السياسات والخطط وتتكون بدورها من عدة موازنات فرعية لكل قسم من أقسام المشروع لضمان رقابة أدق في المؤسسة².

¹ عزيزي حنان، دور لوحة القيادة لقياس الفعالية التنظيمية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 5-6.

² شريف عثمان، أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص 4.

2/ خصائص الموازنة التقديرية

تتميز الموازنة بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة. ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1-2 **تعبير كمي:** فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية؛

2-2 **تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديراً للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد أن ترفق بقرارات عملية، فهي هدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط؛

3-2 **تحدد لفترة معينة:** الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة على الأقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

حيث تعد الموازنة ترجمة كمية لبرنامج العمل المحدد، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل وهي من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، و اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين وفي الأخير يمكن القول بأن الموازنة التقديرية تعتبر أداة للتخطيط والتنسيق والمراقبة وهي أهم أداة داخل المؤسسة.

3/ أهداف الموازنة التقديرية

استفادة وظيفة التخطيط من الموازنات التقديرية تعتبر الموازنة بمثابة خطة تسدد إلى التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية، وبعد هذا التنبؤ أحد الأركان الرئيسية لعملية التخطيط ويمكن أن نوضح بأن الموازنات تخدم وظيفة التخطيط فيما يلي:

- توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف. دراسة التنبؤات؛

- المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف. جميع الموارد؛

- وضع أنماط ومعدلات الأداء وتحديد المعايير؛

- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها وتحديد خطط وسياسات العمل؛

- استفادة وظيفة الرقابة من الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنة أداة للرقابة من خلال اشتغالها على معايير والمقاييس كمية لأداء مختلف الأنشطة مما يمكن من تقييم هذه الأعداد وتلعب الموازنة دوراً فعالاً في تحصد عملية الرقابة وذلك من خلال إسهامها تحقيق الآتي:

- منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة؛

- التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة.

إدراك العديد من الأسباب المؤدية إلى الانحرافات، إذ أن استخدام الموازنة يحث الإدارة على التفكير متقدماً فيما يجب عمله ومتى وأين يتم عمله، والمسئولين عنه، مما يتيح فرصة الاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر على المستقبل للنشاط وأهدافه.

4- أهمية الموازنة التقديرية:

تظهر أهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة (budgetisation) أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج

التقديري الميزانية التقديرية (Bilan provisionnel) وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات¹.

5- وظائف الميزانية التقديرية:

نظرا لأن الموازنات التقديرية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشآت ، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف و المفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البدائل أو مجموعة من البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل و رسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذها لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف المرجوة.

وتعد الموازنة أداة إدارية إذا كانت تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية²:

1-5 وظيفة التخطيط وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الاقتصادية المتاحة والمحتملة وخلال فترة مستقبلية محددة بما يضمن استثمارها استثمارا كاملا و أمثلا ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الاقتصادية لأجل أن تكون تنبؤاته أكثر دقة مع توقع الحالة المستقبلية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بكل نشاط وبالتالي تعبر عن هذه التنبؤات والتوقعات المستقبلية بصورة رقمية .

وتتمثل وظيفة التخطيط في وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ، حيث توضع هذه الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل ، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها ، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة ؛

2-5 وظيفة التنسيق وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

يمثل التنسيق العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة ، بحيث يعمل كل قسم من هذه الأقسام نحو تحقيق الأهداف المسطرة ، ولهذا يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام ، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات والإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعيه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج ، و لا ينبغي أن تقوم سياسية الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها . ولذلك تعمل الميزانية التقديرية على خلق حالة من التناسق بين الأقسام المختلفة يسترشد ها الجهاز التنظيمي في المشروع منعا للتضارب في جهودهم وقرار هام ، وهي ذا الصدد تعتبر أداة لتحقيق المساعدة في تنفيذ وظيفة التنسيق التي تمارسها الإدارة ؛

3-5 وظيفة الاتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

الموازنات التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط و السياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، و المشتريات اللازمة... الخ؛

4-5 وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

يمكن استخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على إن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد؛

¹ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص16.

² كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011، ص42-41.

5-5 وظيفة الرقابة وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملائمة الخطط و الأهداف الموضوعة مقدما، و مقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والهداف الموضوعة مقدما، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي؛

5-6 وظيفة تقييم الأداء:

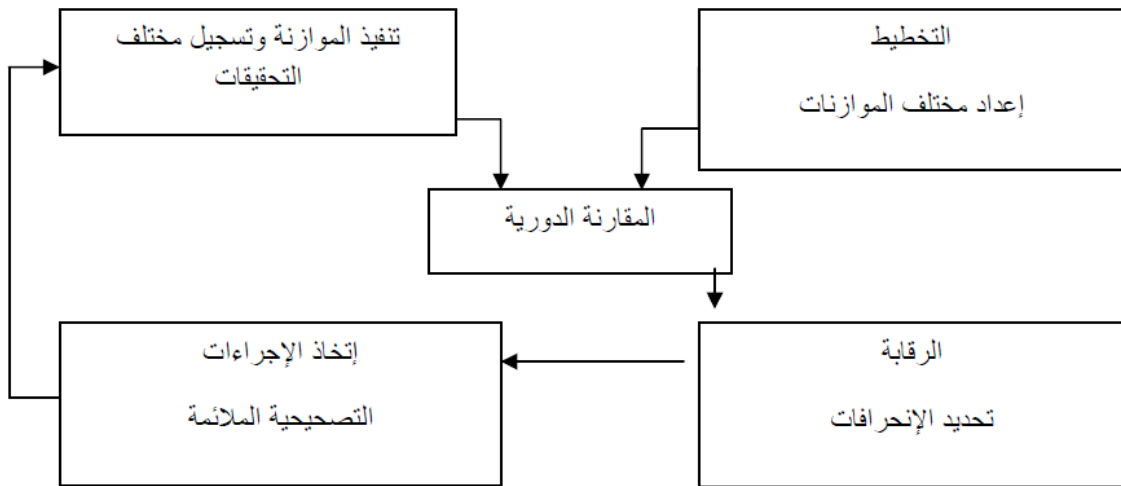
تستخدم مستويات الأداء الواردة بالموازنات التقديرية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما إن هذه المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة و مدروسة .

هذا ولا يمكن اعتبار هذه الوظائف مستقلة عن بعضها البعض إذ أنها تتداخل فيما بينها حتى أنه يصعب الفصل التام بينها وكذلك يصعب دراسة أحد هذه الوظائف دون الوظائف الأخرى فالتخطيط السليم يؤدي في حد ذاته إلى تنسيق بين الأهداف المختلفة والخطط الفرعية في خطة شاملة متوازنة للمشروع ككل ، فلكي تصل إدارة المشروع إلى خطة شاملة لكل الأنشطة والمنتجات و الأقسام المختلفة في المشروع ، فلا بد أن تنسق و توائم بين الأهداف والأهداف والأنشطة و المنتجات والأقسام المختلفة في المشروع والموازنة أداة اتصال ذي اتجاهين توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف ويشمل النظام على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي و إنحرفاتهم عن الموازنة وتوصيل أسباب الانحرافات عن طريق الرقابة.

أما بالنسبة للدفعية فإن اشتراك المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة اشتركا فعليا في مرحلة إعدادها يؤدي إلى زيادة حرصهم على تنفيذ الموازنة وعلى زيادة فاعليتها .

وعليه فإن نظام الموازنات التقديرية يقوم بأربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط ، التنسيق ، الرقابة والتحفيز ، بحيث يمكن تمثيل الوظائف الثلاث الأولى من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (6-11): الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية



المصدر: كوثر بوغابة، مرجع سبق ذكره، ص43.

المطلب الثالث: التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها عرض نتائج الأعمال على الإدارة المشرفة، إذ يبين مدى كفاءتها في أداء وظيفتها حيث يعتمد على تحليل القوائم المالية بإظهار أسباب النجاح و الفشل، المركز المالي للمؤسسات و في السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح، هذا ما سنوضحه في هذا المطلب

1/تعريف التحليل المالي:

عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل أي أن التحليل يهدف إلى التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة وذلك من خلال الإطلاع على القوائم المالية المنشورة بالإضافة إلى الاستعانة بالمعلومات المتاحة عن الأسهم والمؤشرات الاقتصادية العامة.¹

2/وظائف التحليل المالي :

للتحليل المالي عدة وظائف ترتكز في مجملها حول²:

1-2 توجيه المستثمرين لاتخاذ القرار : من بين وظائف التحليل المالي توجيه متخذي القرار لاتخاذ أحسن القرارات التي تعود على المؤسسة بالربح أو الفائدة، بغرض تحقيق هدفها، بالإضافة إلى محاولة التأقلم مع البيئة الخارجية التي تتميز بعدم الاستقرار، من بين القرارات التي تحددها سياسات التحليل المالي؛

2-2 اتخاذ قرار الاستثمار: وذلك عن طريق إبراز مزايا وحدود عملية الاستثمار المرتقب إنجازها؛

3-2 اتخاذ قرار التمويل: حيث تمكن مجلس الإدارة من البحث على فرص تمويلية أفضل؛

4-2 اتخاذ قرار التخطيط والرقابة المالية: من أجل توجيه ورقابة مختلف العمليات المالية.

3/أهداف التحليل المالي:

إن التحليل المالي يلعب دور الوصل بين مختلف الأطراف المتعاملة مع الشركة حيث يعمل كل طرف على تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1-3 بالنسبة للشركة: تعتبر نتائج التحليل المالي من أهم الأسس التي يستند عليها متخذ القرار من

أجل الحكم على مدى كفاءة الإدارة وقدرتها على تحقيق الاستثمار الأفضل، وبالتالي فإن التحليل المالي يهدف إلى:

-تقييم الوضع المالي والنقدي للشركة؛

-تقييم نتائج قراءات الاستثمار والتمويل؛

-تحديد مختلف الانحرافات التي تخللت أداء الشركة مع تشخيص أسبابها؛

-الاستفادة من نتائج التحليل لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية؛

-تحديد الفرص المتاحة أمام الشركة والتي يمكن استثمارها؛

-التنبؤ باحتمالات الفشل التي تواجه الشركة؛

-يعتبر التحليل المالي مصدرا للمعلومات الكمية والنوعية لمتخذي القرار؛

¹ بدور عبد الله وآخرون، أثار استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمصارف التجارية، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة ، تخصص محاسبة.كلية النيل الأبيض للعلوم والتكنولوجيا ، بدون سنة ، ص14.

² بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية.كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2006، ص11.

-تقييم ملاءة الشركة في الأجل الطويل والقصير¹.

2-3 بالنسبة للمتعاملين مع الشركة: حتى الأطراف المتعاملة مع الشركة، لها أهداف من وراء

التحليل المالي للشركة حيث تهدف إلى:

-إجراء ملاحظات حول الأعمال التي تقوم بها الشركة في الميدان المالي؛

-تقييم النتائج المالية و بواسطتها تحديد الأرقام الخاضعة للضرائب؛

-تقييم الوضعية المالية و مدى استطاعة المؤسسة لتحمل نتائج القروض؛

-الموافقة أو الرفض على طلب الشركة، من أجل الاستفادة من قرض من أجل تحقيق هذه الأهداف يتوجب على المحلل

المالي التعامل مع نتائج التحليل المالي بكل حذر، خاصة وأن قاعدة البيانات المعتمدة كمصدر للتحليل، هي بيانات

محاسبية مستخرجة من القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا للقواعد والمعايير المحاسبية من جهة، وبعض عناصر

القوائم المالية من الجانب الأخر، خاصة وأنها تخضع للاجتهد والتقدير الشخصي، الأمر الذي قد يؤدي إلى تفاوت في

نتائج التحليل خلال فترة زمنية معينة².

4/ أهمية التحليل المالي:

يكتسي أهمية كبيرة وهي كالتالي³ :

-يتناول التحليل المالي بيانات النظام المحاسبي للمشاريع المختلفة، بغض النظر عن طبيعة عملها ،ليمد متخذي

القرارات في المجتمع بالمؤشرات المرشدة لسلوكياتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

-يساعد التحليل المالي في تقييم الجدوى الاقتصادية لإقامة المشاريع، ولتقييم الأداء بعد إنشاء المشاريع، كما

يساعد في التخطيط المستقبلي لأنشطة المشروع إضافة إلى إخضاع ظروف عدم التأكد للرقابة والسيطرة وحماية

المؤسسة من الانحراف المحتمل؛

-يساعد التحليل المالي في توقع المستقبل للوحدات الاقتصادية ،من حيث معرفة مؤشرات نتائج الأعمال ،وبالتالي

اتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة الاحتمالات المختلفة.

5/معايير التحليل المالي و خصائصه:

نتعرض لتعريف معايير التحليل المالي وخصائص التي تنصف بها هذه الخصائص فيما يلي⁴:

1-5 الواقعية: أي إمكانية تنفيذه، وأن لا يتصف بالمثالية فيتعذر تحقيقه، ولا يتصف بالتواضع فيمكن الوصول إليه

بسهولة؛

2-5الاستقرار النسبي: ولا مانع من إدخال تعديلات عليه إذا دعت الظروف إلى ذلك بعد الدراسات؛

3-5البساطة والوضوح وسهولة التركيب: وأيضاً لا يحتل أكثر من معنى وتستخدم هذه المعايير فيما يلي:

-إعطاء نسبة مطلقة أو رقم مطلق، معنى ومغزى، يمكن تفسيرهما في ضوءه؛

¹ عدنان تايه الأنعمي، ارشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي إتجاهات معاصرة، بدون طبعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص31.

² بن مالك عمار، مرجع سبق ذكره، ص11.

³ رمازنية رشيد، استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، 2015، ص54.

⁴ زابي مريم، عيسى عيدة، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، جامعة البويرة، دفعة 2011، ص36.

-يستعمل أداة للمقارنة مع النسب الفعلية؛ مما يؤدي إلى إبراز الانحرافات التي تدفع المحلل إلى البحث عن الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات.

خلاصة

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير تعتمد على جملة من الأدوات أهمها المحاسبة العامة والميزانية التقديرية ولوحة القيادة والتحليل المالي ، حيث لها أهمية كبيرة في المؤسسة ، كما أن التفضيل بين مختلف أدوات مراقبة التسيير يختلف باختلاف قدرات وطبيعة المؤسسات غير أن تواجدها كاملة يسمح بتسيير أدق والتحقق الأمثل للأهداف وضمان حياة المؤسسة من جهة وتحسين تسييرها من جهة أخرى.

تمهيد

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة مراقبة التسيير وأدواتها، سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع "وحدة أغذية الأنعام" لتكون حقلًا لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة دور مراقبة التسيير في الرفع من مستوى الأداء المالي في المؤسسة والأدوات المعتمدة في هذه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية عند وجود انحرافات لتفاديها مستقبلاً. ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهو على النحو التالي:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة:

المبحث الثاني: تقييم وضعية المؤسسة بواسطة النسب المالية.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة والتعريف بها وإبراز هيكلها التنظيمي والجانب الإستراتيجي لها.

المطلب الأول: الجانب التاريخي لوحدة أغذية الأنعام بمستغانم "UAB"

تعتبر وحدة أغذية الأنعام "UAB" من بين الوحدات الاثني والثلاثين (32) المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية « MALKA » وأمتت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام في 1969/4/4 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة- والصيد البحري في شكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

كان عدد عمالها 65 عامل بينما قدر متوسط إنتاجها بحوالي 3طن/سا وذلك عن طريق فوجين متناوبين وفي الفترة ما بين 1976/1977 أعيدت هيكلة الوحدة بغية رفع قدرتها الإنتاجية والتي وصلت إلى 10طن/سا، وكانت عملية مراجعة التجهيزات المتكفل بأعبائها وتحقيقها الاسباني *مارينو* وهذا لأجل توسيعها وإقامة نظام إنتاجي للشحن "VRAC" جانب عدد مطامير "SILOS" المواد الغذائية التي شرع في تشييدها يوم 1984/4/15. ولقد شهدت سنة 1986 عملية إعادة هيكلة الوحدة والتي سمحت برفع مستواها حيث ارتفع عدد المطامير إلى 21 مطمورة، ووصلت القدرة الإنتاجية إلى 15طن/سا.

-كما تم إنشاء مخازن للاستقبال وحفظ المواد الأولية مع تزويد الوحدة بميزان آلات ومعدات أخرى وضعت من أجل تدعيم ورفع مستوى الإنتاج.

-والى غاية 1998/1/1 وكانت الوحدة تابعة للشركة الأم "ONAB" المتواجدة بالعاصمة، لكن بعد هذا التاريخ تخلت هذه الشركة عن الوحدات الإنتاجية والتوزيعية وبقيت تتكفل بوحدة التمويل فقط الموجودة في وهران، الجزائر، سكيكدة، عنابة حيث تم الاتفاق بين الديوان القومي لأغذية الأنعام مع الديوان الجهوي لتربية الدواجن ORAVIO وتشكيل ماسي مجموعة تربية الدواجن الغرب GAO والتي مقرها مستغانم، حيث أصبحت هذه الوحدة تحت سلطة هذه المجموعة، وفي نفس الشيء مع الوحدات الإنتاجية الموجودة في وسط وشرق البلاد.

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم، يتضح أن هذا الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام وهو ما قد يعطي الانطباع عن دور مراقبة التسيير في المؤسسة. إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم وذلك ما يظهره الجدول التالي:

جدول رقم (III-7): عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم.

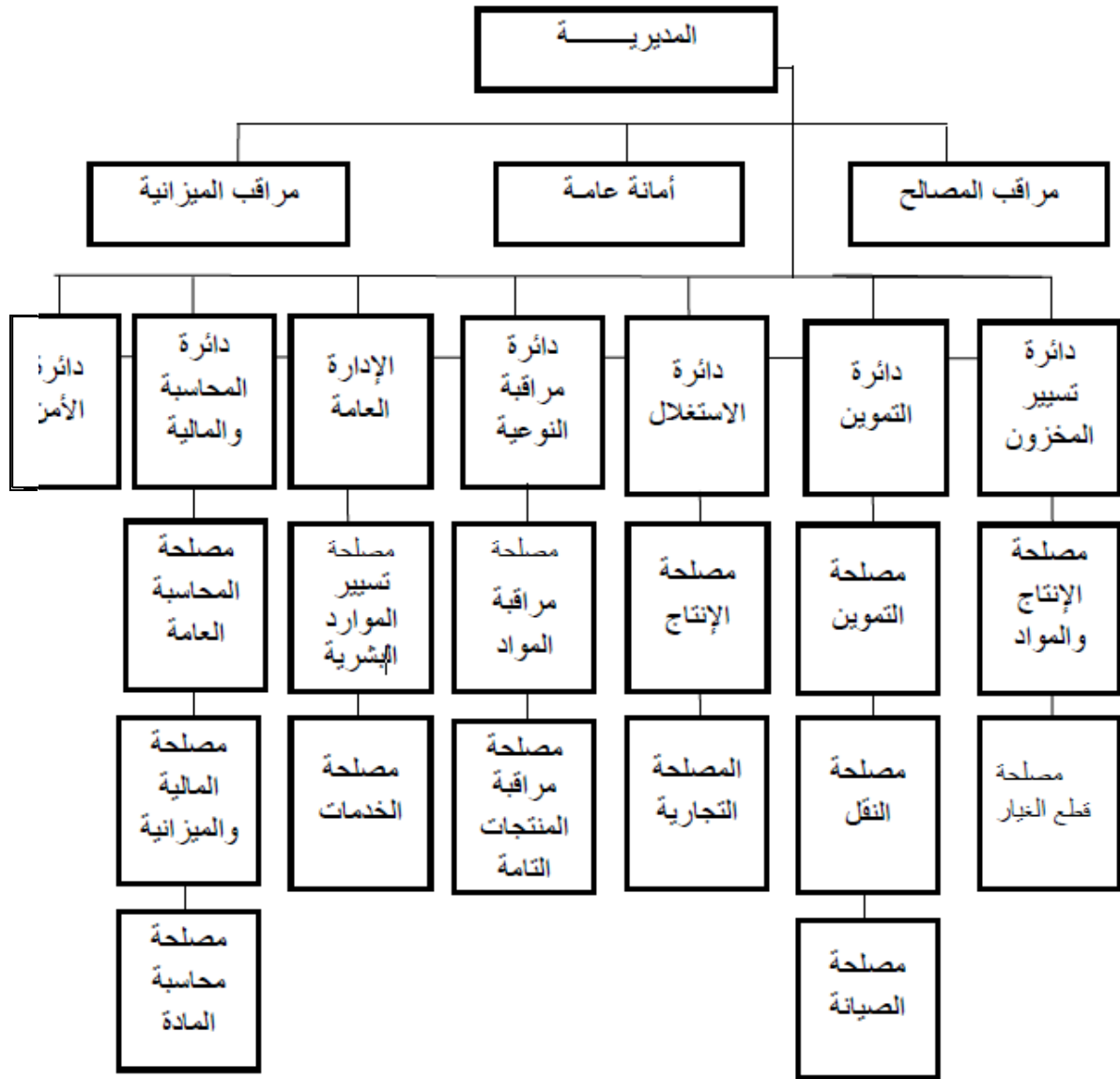
البيان	عدد العمال	%
الإدارة	88	57
الأمن	25	16
عمال الإنتاج	41	27
المجموع	154	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

التعليق:

نلاحظ إن الأغلبية المقدرة ب 57 من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم ب 27 فقط. وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية.

الشكل رقم (III-7): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: دوائر المؤسسة

- دائرة المحاسبة والمالية: هو القسم المختص بتجميع وتبويب البيانات المالية ومن ثم إعداد قيود اليومية والتحويل إلى إعداد القوائم الختامية.

والمختص أيضا بإدارة الأموال بالشركة من مصروفات و مقبوضات وتوجيهها إلى إدارة الموارد المالية الداخلة والخارجة وتقوم بتسجيل وتبويب التعاملات المالية وعرضها بشكلها التاريخي بدون الاهتمام بالقيمة الحالية (للأصل أو القرض) في شكل قوائم مالية، منها ما يبين الوضع المالي للمنشأة كالميزانية، ومنها ما يوضح الأداء التجاري لها خلال مدة معينة كقائمة الدخل.

- دائرة تسيير المخزون: هو القسم الذي يلي حاجيات الزبائن العملية والإنتاجية من المواد المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبيات)، وكذا مستلزمات الصيانة وقطع الغيار واللوازم الضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وضمان استمرارية العمليات الإنتاجية.

كما تساعد على تحقيق التوازن في تدفق المواد الأولية و الأجزاء والمعدات والمهمات الضرورية لمقابلة الاحتياجات التشغيلية كما تقدم المخازن لإدارة الإنتاج المواد في الوقت المطلوب و بالكميات المطلوبة لمقابلة الجداول الزمنية الموضوعية و تكون على استعداد لتلقي الكميات الجاهزة التامة الصنع في أي وقت من الأوقات، كما تكون مسئولة عن استلام مخلفات الإنتاج أو بواقي الصناعة. بالمقابل من واجب إدارة الإنتاج الإعلام عن جميع التغيرات أو التعديلات في جداول الإنتاج وخاصة عندما يستدعي الأمر زيادة أو تخفيض الكميات المخزنة .

- دائرة التموين و النقل: وهو القسم الذي يساهم في تحديد الحاجات الأساسية التي يجب استيرادها، وتوفيرها دائماً، مثل: المواد الأولية التي تعتبر جزءاً من العمل الرئيسي لبعض الشركات، ويحرص على تطبيق الاستراتيجيات التي تساهم في تجنب حدوث أي نقص بالمتطلبات الأساسية التي يجب توفيرها في الوحدة، يعمل على تنسيق وتزويد أقسام المؤسسة بحاجاتها الأولية، تحرص على التأكد من جودة المواد، والمشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها فعلياً. المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المخصصة للإنتاج في المخازن.

كما أنها تتفرع إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- قسم المشتريات: هو القسم الذي يهتم بشراء كافة المواد التموينية المطلوبة سواء كانت مواد إنتاجية، أو تستخدم في الوظائف المكتبية، والإدارية، أو في الأعمال الميدانية.

- قسم المتابعة: هو القسم الذي يتابع عملية الشراء منذ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكد من الحصول على كافة المواد المطلوبة من أجل تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرة في الإنتاج.

- قسم المراجعة: هو القسم الذي يتأكد من نجاح كافة أقسام وظيفة التموين بتحقيق المهام المطلوبة وفقاً للمعايير والخُطط المتفق عليها مسبقاً.

- دائرة الإنتاج: تلعب إدارة الإنتاج دوراً أساسياً في العملية الإنتاجية للوحدة وعن طريقها تحقق المنشأة أغراضها الأساسية.

وتضم إدارة الإنتاج مجموعة من النشاطات المشاركة في:

- التصميم:

-الموارد (العتاد والمال والبشرية) ؛

-الجدولة؛

- ترسيم النشاطات الإنتاجية؛
- مراقبة نشاطات الإنتاج؛
- تحديد خصائص العمليات.
- إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء وذلك من خلال:
- الإنتاج بكميات تتناسب مع الطلب المتوقع؛
- تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب للعميل؛
- إنتاج المنتجات (سلعة أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب فيها من قبل العملاء هدفها هو الوصول لأداء أحسن للنشاطات بالتحسين المتواصل لسلسلة المسارات من الممونين حتى الزبائن.
- وهي الجزء المسئول عن كل الأنشطة المتعلقة مباشرة بإنتاج المنتجات. وعن تجميع وتهيئة المدخلات المطلوبة ومعالجتها ومن ثم تحويلها للمنتجات المرغوب فيها.
- دائرة تسيير الموارد البشرية: وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساسا، في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية، وفي تحقيق التكامل بين استراتيجية الموارد البشرية والبرامج وإستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور التعرف على المشاكل (المتعلقة بالأفراد) وتحديد مواقعها وطبيعتها
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف
- تسيير ملفات المستخدمين حسب الآتي:
- انجاز قرارات التربص؛
- انجازات قرارات التثبيت؛
- انجاز قرارات العطل المرضية الطويلة المدى ؛
- لتكفل، الشطب الانتداب ؛
- التحويلات عن طريق الحركة العادية أو الإدارية؛
- الإجازات والعقوبات؛
- التأهيل والترقية إلى مناصب عليا ؛
- انجاز القوائم الاسمية لجميع المستخدمين موقوفة إلى غاية ديسمبر من كل سنة ؛
- ملفات التقاعد على مستوى الصندوق ؛
- انجاز حصيلة الشغل.
- دائرة مراقبة النوعية: تتكون من عدة مراحل:
- أمين مخزن : يقوم بتفقد المواد المستوردة ونوعيتها قبل الالتحاق بالمخازن فان كان مشكل في نوعيتها لا يسمح بتخزينها
- المشرف على الميزان: بعد عملية مراقبة المواد الولية تمر الحمولة على الميزان وبعد ذلك تخزن في المخازن مستودعات (مطامر) وبعدها توزن الشاحنة فارغة للحصول على النتيجة صافية
- مراقب الجودة والنوعية: مهمته مراقبة كل ما تطرقنا إليه سابقا وله علاقة بالمصلحة تسيير المخزون كما يراقب عملية التصنيع بداية بإتباع المقادير المناسبة (صوجا ذرى فوسفات) للحصول على المنتج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات حمولة 98 كلغم، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن.

المطلب الثالث: الجانب الإستراتيجي لوحدة أغذية الأنعام

للمؤسسة جانب استراتيجي يبين كل خطوات عملها من حيث مالي :

-عدد المنتجات :

هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام:

-النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض (ponte):

-النوع الثاني موجه للدجاج الذي يستهلك (chaire):

-النوع الثالث موجه إلى المواشي (Bauvin).

-نوعية المنتج:

استنادا إلى تصريحات مسؤولي الوحدة فإن منتجوهم يتميز بجودة عالية مقارنة بمنتج القطاع الخاص، وهذا نتيجة للنوعية الجيدة للمواد الأولية المستوردة من الخارج وكذا احترام مقاييس العلمية في تركيبة المنتج .

-طبيعة الزبائن وأبعاد السوق:

الزبائن متعددون وهم التعاونيات والمربيين الخواص وكذا المؤسسات العمومية مثل (ORAVIO)، كما تنشط الوحدة في سوق الجهوي وحصتها تزايد .

-طبيعة الموردين:

وهم مؤسسات عمومية وطنية أهمها :

-وحدة الميناء والتي خصصها (ONAB) لشراء السلع والمواد الأولية (الذرى ، الصوجة) من الخارج واستقبالها وتوزيعها على الوحدات ، وتتمركز هذه في منطقة وهران.

-مركب الأدوية C.M.V بتليبات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية.

-المؤسسة الوطنية للرخام (الكلس) ENOF.

-المطبعة (البطاقات-ETIQUETTE)

-نوعية طرق البيع: البيع يتم بصفة مباشرة حسب الطلبية؛

-نوعية التصنيع: هي تدخل الصناعات الغذائية (الصناعات الخفيفة) وعملية الإنتاج تقوم على عملية التمويل والإنتاج يعتمد على الطلبيات؛

-حجم الإنتاج: هذه الوحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج.

-مدة دورة الإنتاج ودرجة تقنياته: تقدر مدة دوران الإنتاج بساعة واحدة حيث العمل هذا آلي أكثر من يدوي.

-حجم المؤسسة : الوحدة متوسطة الحجم؛

-المنافسة: يوجد منافسين المتمثلين في المربيين الخواص الذين ينتجون أغذية أنعامهم بأنفسهم ويبيعون الفائض.

الجدول رقم (III-8): توزيع وحدات تغذية الأنعام بالغرب حسب الولايات.

الولايات	وحدات تغذية الأنعام بالغرب
مستغانم	وحدة مستغانم
مستغانم	وحدة بني يحي

وهران	وحدة واد تليلات
تلمسان	وحدة الرمشي
تيارت	وحدة الرحوية
البيض	وحدة بوقطب
بشار	وحدة عبادلة
سيدي بلعباس	وحدة سيدي ابراهيم

المصدر: وثائق المؤسسة

تصنع المادة الأولية من طرف هذه الوحدات الثمانية التي سبق ذكرها في الجدول أعلاه وتوجه بأفضلية إلى شركة ذات أسهم "SPA" والمتمثلة في فروع "GAO-ORAVIO" وتعتمد قدرات إنتاج الأغذية المركبة وهذا بتنوع الحاجيات الغذائية للحيوانات حسب صنفها وسنها والمنتج المراد استخراجها منها لذا يوفر جميع صيغة من الأنواع الجديدة المناسبة لمتطلبات المربين ويكون الغذاء على شكل حبيبات ويحظى باهتمام كبير في خطة المدى المتوسط لأنه بشكل صيغة للأغذية المركبة للحيوانات الأكثر استعمالا عالميا في مجال التغذية الحيوانية وله فوائد كثيرة مقارنة بالغذاء بشكل الدقيق ويكون هذا من حيث تحسين والشهية والهضم والوقاية من الأمراض التنفسية وكما تعد أحسن طريقة لحفاظ هذه المواد وهذا لتحسين مستوى الاستهلاك ونوعية الغذاء مع تخفيض تكاليف المواد لأن معظم الوحدات التابعة للمجمع تملك آلات لصناعة هذه الأغذية وزيادة تسويقها بهدف التعريف بها وتعميم استعمالها .

وتأكيد لنظام التسيير النوعية ISO-9001 "طبعة 2000 المحصل عليه أفريل 2004 فيه يتم تمديد شهادة النوعية في أفريل 2007 بالنسبة للمؤسسات PREMIX للشرق والغرب لمدة ثلاثة سنوات عرفنا بالتحكم الجيد في طرق الصنع ، حيث التزمت وحدات أغذية الأنعام بدورها بشروع في مسار النوعية.

واليوم تتكفل المؤسسة بتسيير فروع منها مؤسسة TRADE ONAB وثلاثة مجمعات جهوية لتربية الدواجن ومؤسسة صيانة وفرعين للمزج PREMIX يبلغ عدد الموظفين 75000 عامل وتملك قدرات إنتاجية كبيرة مما يجعلها تحتل الصدارة في ميدان تربية الدواجن أما المجمعات الجمهورية فهي تشرف على النشاط بواسطة شركتها المكلفة بالحمل والبيض إلى جانب ثلاثة شركات للمذابح كما تقوم بتسيير مباشر لنشاط صنع الأغذية المركبة (وحدات تغذية الأنعام (U.A.B).

أما عن مراقبة النوعية فتسعى المؤسسة الأم ONAB لإعطاء أهمية جوهرية لمنتجات بحيث يشترط مرورها بشبكة مراقبة النوعية على كافة المستويات انطلاقا من المواد الأولية حتى المنتج النهائي وزيادة على المراقبة المؤداة في الوحدات المينائية ووحدات الإنتاج تتم مراقبة المنتج النهائي من طرف وحدة المخبر المستقل عن الوحدات الإنتاج والواقعة في مقر فرع TRADE ONAB تعبر هذه الوحدة الخاصة بالمخبر مركز أداة الخدمات بوحدة الجمع وكذا للخواص ، وتكمن مهمة هذه الوحدة في المراقبة.

-المواد الأولية الإضافية المستوردة؛

-الأمزجة المسبقة؛

-الأغذية؛

-وكذا القيام بمراقبة تحاليل المنتجات التي هي موضوعة احتجاج ؛

-تكوين وتأهيل لعمال مخابر ووحدات الإنتاج لفروع الجمع ONAB.

-التنسيق الداخلي للكفاءات وخبرات المتواجدة عبر كافة المجالات خاصة منها نوعية المنتجات وتحسين القدرات التقنية والاقتصادية لتمكين خلق ظروف تمنح التقدم في المنافسة ؛

-الاستثمار في ميدان هامشية للفرع مثل البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع وتنمية تربية الدجاج واللحم والتموين في إطار علاقات الشراكة ؛

-تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لا سيما الأغذية المحببة ومنتجات جديدة أخرى وذلك بعصرنة مصانع الإنتاج؛

-وأخيرا البحث عن الشراكة وهذه الإستراتيجية ترمى في الأخير إلى جعل منتجات المجمع في مستوى المقاييس الدولية مع أسعار مطابقة لمعايير سارية كما تعرف إلى ترشيد ايجابي للجهد الاقتصادي المتوفر لدى المجمع وفروعه.

المبحث الثاني: تقييم وضعية المؤسسة بواسطة النسب المالية

سوف نقوم بتقييم وضعية المؤسسة عن طريق تحليل ميزانيتها المالية باستخدام النسب المالية .

المطلب الأول: الميزانية المالية المختصرة

الجدول رقم (9-III):أصول الميزانية المالية المختصرة

2016	2015	2014	الأصول
313449861.46	217856863.93	185776634.27	أصول ثابتة AF
56175739.15	61101753.37	67007003.51	قيم الاستغلال VE
1174354980	1017949485.94	851684089.76	قيم محققة VR
2747293.86	1541028.07	6811537.57	قيم جاهزة VD
1642807763.25	1298449131.31	1111279265.11	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم (1) و(2)

الجدول رقم (10-III):خصوم الميزانية المالية المختصرة

2016	2015	2014	الخصوم
1060259188.29	845303962.80	753695626.74	أموال خاصة
18051779.23	22957627.35	24902179.86	ديون طويلة الأجل
564496795.73	430187541.16	332681458.51	ديون قصيرة الأجل
1642807763.25	1298449131.31	1111279265.11	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم (1) و(2)

1- التحليل لأفقي للميزانية المالية :

سوف نتطرق إلى عرض البيانات المالية لسنتي 2015 و2016 أفقياً.

الجدول رقم(III-11): التحليل الأفقي للميزانية المالية

نسبة التغير 2016	مقدار التغير 2016	نسبة التغير 2015	مقدار التغير 2015	
4.37%	95592997.53	1.72%	32080229.66	أصول ثابتة
-8.06 %	-4926014.22	-8.81%	-5905250.14	قيم الاستغلال
15.36%	156405495.4	19.52%	166265395.3	قيم محققة
78.27%	1206265.79	-77.37%	-5270509.5	قيم جاهزة
26.52	344358631.94	16.84%	187169866.2	مجموع الأصول
25.43%	214955225.49	12.15%	91608336.06	أموال خاصة
-21.37%	-4905848.12	-7.80%	-1944552.51	ديون طويلة الأجل
31.22%	134309254.5	29.30%	97506082.65	ديون قصيرة الأجل
26.52%	344358631.94	16.84%	187169866.2	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحقين (1) و(2)

مقدار التغير = ((n-1)-(n-2))

نسبة التغير = مقدار التغير / سنة الأساس

التعليق:

نلاحظ أن هناك ارتفاع ملحوظ بين سنتي 2015 و2016 أي أن المؤسسة في حالة استقرار مالي.

2- التحليل الرأسي للميزانية المالية:

الجدول رقم(III-12): التحليل الرأسي للميزانية

2016	2015	السنوات
19.08%	16.77%	الأصول الثابتة
3.42%	4.70%	قيم الاستغلال
71.48%	78.39%	قيم محققة
0.12%	0.11%	قيم جاهزة
100%	100%	مجموع الأصول
64.52%	65.10%	أموال خاصة
1.09%	1.76 %	ديون طويلة الأجل
34.36%	33.13 %	ديون قصيرة الأجل
100%	100%	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحقين (1) و(2)

التحليل الرأسي يكون بحاصل قسمة أحد الأصول أو الخصوم على المجموع.

التعليق:

من خلال التحليل الرأسي يمكن معرفة نوع المؤسسة إذا كانت تجارية أم صناعية بحيث إذا كانت نسبة أكثر من 50% فالمؤسسة تجارية وإذا كانت أقل من 50% فهي صناعية ففي هذه الحالة نلاحظ أن معظم النسب أقل من 50% فمؤسسة وحدة تغذية الأنعام هي مؤسسة صناعية.

المطلب الثاني: دراسة لوحة القيادة بالنسبة لمجاميع التسيير

1/ سنقوم بدراسة لوحة القيادة لبعض مجاميع التسيير لسنة 2015

الجدول رقم (III-13): ملخص لوحة القيادة لوحدة أغذية الأنعام لسنة 2015

السنة	اسم الحساب	التقديرات	التحقيقات	الانحرافات (+/-)	المعدل
2015	إيرادات السنة المالية	780499	551242	-229257	70.63
	مصاريف السنة المالية	651972	444937	-207035	68.24
	القيمة المضافة للاستغلال	128526	102244	-26282	79.55
	مصاريف المستخدمين	70959	63053	-7906	88.86
	الضرائب والرسوم	10927	7271	-3656	66.54
	الفائض الإجمالي للاستغلال	141.24	218.88	77.64	154.97
	النتيجة التشغيلية	33897	34580	683	102.01
	النتيجة العادية قبل الضرائب	33897	34580	683	102.01

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم 03 و05

/2 سنقوم بدراسة لوحة القيادة لبعض مجاميع التسيير لسنة 2016

الجدول رقم(III-14):ملخص لوحة القيادة لوحدة أغذية الأنعام لسنة 2016

السنة	اسم الحساب	التقديرات	التحقيقات	الانحرافات(+/-)	المعدل
2016	إيرادات السنة المالية	810896	526322	-284574	64.91
	مصاريف السنة المالية	673330	421233	-252097	62.56
	القيمة المضافة للاستغلال	137566	105089	-32477	76.39
	مصاريف المستخدمين	68096	57309	-10787	84.16
	الضرائب والرسوم	8109	5805	-2304	71.59
	الفائض الإجمالي للاستغلال	173.97	306.53	132.56	176.20
	النتيجة التشغيلية	40013	46072	6059	115.14
	النتيجة العادية قبل الضرائب	40013	36882	-3131	92.18

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم 04 و05

التحليل:**-إيرادات السنة المالية:**

فمن خلال القيم المتحصل عليها في السنوات المدروسة يتضح لنا أن الإيرادات شهدت تناقص في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وذلك من معدل 70.63 الى 64.91 وذلك راجع إلى تناقص في المبيعات وتغير في المخزون والإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال.

-مصاريف السنة المالية:

تمثل مصاريف السنة المالية كل ما تستعمله المؤسسة للقيام بنشاطها الإنتاجي، وهي متناقصة في 2016 وهذا راجع لتناقص المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية.

القيمة المضافة للاستغلال :

تمثل القيمة المضافة للاستغلال الفرق بين إيرادات السنة المالية و مصاريف السنة وهو يشهد انخفاض في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015. وهذا راجع لتناقص إنتاج الدورة.

-مصاريف المستخدمين:

نلاحظ أن مصاريف المستخدمين انخفضت في سنة 2016.

-الضرائب والرسوم:

نلاحظ أن الضرائب والرسوم ارتفعت في سنة 2016 .

-فائض الاستغلال الإجمالي:

نلاحظ أن فائض الاستغلال الإجمالي ارتفع.

-النتيجة التشغيلية:

نلاحظ أن النتيجة التشغيلية ترتفع في سنة 2016 وهذا لارتفاع فائض الاستغلال الإجمالي .

-النتيجة العادية قبل الضريبة :

نلاحظ انخفاض سنة 2016 بنسبة 92.18 وهذا لانعدام النتيجة المالية.

خلاصة

نستنتج من خلال هذا الفصل أن أهم أدوات مراقبة التسيير المستعملة في وحدة أغذية الأنعام هي المحاسبة العامة و التحليل المالي والذي من خلاله تبين وضعية المجمع من سنة لأخرى ، وأيضاً لوحة القيادة من أجل معرفة الانحرافات إذ تعتبر أداة هامة مقارنة مع الميزانية المالية لأنه يتم كل شهر تحضير لوحة القيادة وذلك لمعرفة مدى تطور الإنتاج وأيضاً من أجل اتخاذ القرارات ، حيث تعتبر أداة في يد المسير إذ تقوم بإعطاء نظرة شاملة حول أداء المسئولين.

الخاتمة العامة

تتخلل أي مؤسسة في بداية عملها وحتى أثناء تنفيذ مهامها العديد من الصعوبات التي تؤدي بها إلى الانحراف عن الأهداف المرجوة وبالتالي التقليل من فعاليتها، ومن هنا يتضح لنا أهمية موضوع مراقبة التسيير كوسيلة في يد المسؤولين عن تسيير المؤسسة للكشف عن الانحرافات وتصحيحها قبل حدوثها وإلا كان من الصعب تصحيح المسار وأخذ التدابير اللازمة لإنقاذها من الفناء.

وبعد الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات كما هو مبين:

-الفرضية الأولى: صحيحة لأن نظام مراقبة التسيير يقوم بمراقبة فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف المحددة وأيضا مراقبة النتائج مع الأهداف المسطرة .

-الفرضية الثانية: صحيحة لأن المحاسبة العامة تقوم بتسجيل وتبويب وتلخيص الفعالية المالية ولوحة القيادة أما لوحة القيادة هي تمثيل مبسط لأهم المعلومات التي يحتاجها المسير وذلك من أجل تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية والقيام بالإجراءات التصحيحية.

-الفرضية الثالثة: صحيحة لأن قسم مراقبة التسيير يوجد في أعلى هيئة بالمؤسسة وذلك لإلحاقه بالمدير العام لأن هذا يعطيه استقلالية وسلطة التدخل.

من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير والأدوات المستعملة فيه، و قمنا بإسقاط هذه الدراسة على مؤسسة وحدة أغذية الأنعام.

وقد خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

-على الرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعريفهم تتفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يرمي إلى تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف وتصحيح الأخطاء، وهو يسمح للمسؤولين على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وصورة منسجمة مع الإستراتيجية المحددة .

-لدى مراقبة التسيير مهام عديدة أهمها مراقبة الأداء الوظيفي وذلك لأجل المشاركة في تحديد الأهداف وعدالة التوزيع وإدارة الوقت والتنسيق الهيكلي؛

-تتطلب فعالية نظام مراقبة التسيير شروط وهي حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها وسهولة فهم نظام مراقبة التسيير والقدرة على التحفيز وتوافق النظام المطلوب والهيكل التنظيمي للمؤسسة والتركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة؛

-تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات وتنظيم المعلومات الملائمة وتسيير الموارد البشرية ؛

-لمراقبة التسيير دور في تحسين الأداء وفعالية النشاط والتحكم في التطور والاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج؛

-ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام وهو تنمية معلومات المسيرين وتطوير قدراتهم وتعديل اتجاههم؛

-تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام لأن هذا الموقع يعطه استقلالية وسلطة التدخل؛

-تمر مراقبة التسيير بعدة مراحل وهي تحديد الأهداف والتخطيط والتنفيذ وقياس الأداء؛

-يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولوية منها:

1- نظام المعلومات: حيث يقوم بتزويد مسيري المؤسسة بالمعلومات الضرورية للقيام بالتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة على أنشطة المؤسسة؛

- 2-محاسبة التكاليف:حيث تعمل على دراسة العلاقة بين التكاليف والإيرادات الخاصة بكل منتج؛
- 3-المحاسبة العامة:حيث تقوم على تسجيل وتبويب وتلخيص الفعاليات المالية التي يمكن تقييمها بالنقد؛
- 4-الموازنة التقديرية:تتعلق بتحضير ووضع الموازنات ومراقبتها بتحديد الانحرافات واتخاذ التدابير التصحيحية لتوجيه التسيير

أما فيما يخص دراسة الحالة فتمكنا بالخروج بالنتائج التالية:

- 1-عدم فعالية ووضوح نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد قسم خاص به واستعمال المؤسسة للعديد من أدواته ويعود السبب إلى عدم الاستعمال الجيد لهذه الأدوات وهذا راجع في نظرنا لعدم إحاطة العاملين بهذه المصلحة للطرق والكيفية التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك بسبب نقص تكوينهم في هذا المجال.
 - 2-عدم علم معظم الموظفين بأهمية وهدف مراقبة التسيير.
- الاقتراحات:

- 1-تكوين الموظفين والمسؤولين في الشركة في مجالات التسيير وإشراكهم في تحديد برامج التكوين من تحسبهم ودفعتهم إلى الاهتمام بهذه البرامج التكوينية لتحقيق نتائج مرضية؛
- 2-يجب النظر لنظام مراقبة التسيير على أنه عملية مستمرة، بحيث يتطلب الأمر متابعته ومراقبته وتحديثه كلما تطلب الأمر ذلك
- 3-ضرورة التحديد الأوضح للاختصاصات ومسؤوليات كل مسئول وكل فرد في تنفيذ النشاطات ، لا لغرض تصيد الأخطاء وإنما لمساعدة المسؤولين على حل مشاكلهم ورفع كفاءة أدائهم، من خلال توجيههم وترشيدهم إلى ما يجب فعله؛
- 4-مد جسر التعاون بين الشركة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتريصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتريصين غلى أنهم دخلاء على المؤسسة.

قائمة المراجع

-المؤلفات:

-باللغة العربية:

- 1- بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، بدون ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
 - 2-خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني ،ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.
 - 3-خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
 - 4- سيد صابر تعلق ،نظم المعلومات الإدارية ، دار الفكر، ط1، عمان، 2011
 - 5-عدنان تايه أنعمي، ارشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي إتجاهات معاصرة، بدون طبعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
 - 6-محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الأول، بدون ط ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
 - 7-محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ،بدون طبعة، الدار الجامعية ،مصر، 2006.
 - 8-معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011 .
- باللغة الفرنسية:

1- Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003.

2-Xavier Bouin, François Xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000.

-الرسائل الجامعية:

- 1- بدور عبد الله وآخرون، أثر استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمصارف التجارية، بحث تكميلى لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة ،كلية النيل الأبيض للعلوم والتكنولوجيا ،تخصص محاسبة، بدون سنة
- 2- بن عمر هاشم، استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، 2015 .
- 3--بن لخضر محمد العربي ، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، تخصص تسيير المؤسسات، 2015.
- 4- بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
- 5-بوعزة زهرة، دور وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مست غانم، الجزائر، 2012.
- 6- حاج قويدر قوربن، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص، إدارة أعمال، 2007.

- 7- ربيعة بن عريمة والجدلة الوزان، دراسة إمكانية القياس المتعدد المعايير لأداء المؤسسات باستغلال تقنيات المحاكاة على الحاسب، تدخل في إطار متطلبات شهادة ليسانس علوم تسيير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2005.
- 8- رمازنية رشيد، استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية، تخصص فحص محاسبي، 2015، ص 54.
- 9- زابي مريم، عيسى عيده، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، الجزائر، دفعة 2011.
- 10- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- 11- صولي حسيبة، دور محاسبة التكاليف في تسيير الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، 2016.
- 12- طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنظمة، التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، بدون سنة.
- 12- عزيزي حنان، دور لوحة القيادة لقياس الفعالية التنظيمية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، 2014.
- 13- فارس كريمة، أهمية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الخدمائية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم الجزائر، 2012.
- 14- فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، ط5، مركز الكتاب الأردني، 1995.
- 15- قويدر عبد الواحد، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، تخصص إدارة أعمال، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، شلف، الجزائر، 2007.
- 16- كوثر بوعابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011.
- مواقع إلكترونية:¹

1- عاشور منير، لوحة قيادة كأداة حديثة لمراقبة التسيير، مذكرة تخرج، الجزائر، 2010، تاريخ الاطلاع 2017/3/1.

<https://fr.scribd.com/doc>

2- علي عبد اله، محاضرات في مقياس اقتصاد المؤسسة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة البليدة، تاريخ الاطلاع 2017/2/1.

<https://search.yahoo.com/yhs/search>

3- محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، شبكة الأبحاث والدراسات، تاريخ الاطلاع 2017/1/31.

<http://fr.scribd.com>

الملخص

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، و التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعملة 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 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 اقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية. ويكون ذلك عن طريق أدوات من بينها لوحة القيادة والمحاسبة العامة. الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الكفاءة والفعالية، الأداء. الانحرافات، لوحة القيادة، المحاسبة، الأهداف، التحقيقات

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 par le développement technologique, la pression concurrentielle et la globalisation. Chose qui est obligé les entreprises d'adopter un système de contrôle efficace. il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience. le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et 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 la sphère économique.

Les mots clés : le contrôle de gestion, l'efficacité et l'efficience, la performance, écart, tableau de bord, comptabilité, objectif, réalisation.