

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

ما مدى تطبيق تقنيات مراقبة التسيير المطبقة مع المهام  
المفترضة دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب

مقدمه من طرف الطالبه:

كرازيني إبتسام  
الأستاذ المؤطر: الأستاذة عتيق عائشة  
أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	قبايلي حاجة	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	عتيق عائشة	أستاذة محاضرة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	حجار أسيا	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

ما مدى تطبيق تقنيات مراقبة التسيير المطبقة مع المهام  
المفترضة دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب

مقدمه من طرف الطالبه:

كرازيني إبتسام

الأستاذ المؤطر: الأستاذة عتيق عائشة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	قبايلي حاجة	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	عتيق عائشة	أستاذة محاضرة (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	حجار أسيا	أستاذة محاضرة (ب)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

الاهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أما بعد

قال عز وجل: ﴿ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا آفٌ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا \* وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذَّلِيلِ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْتَنِي صَغِيرًا ﴾ صدق الله العظيم

أهدي ثمرة جهدي الى أمي الطاهرة والغالية

.....

الى ابي الكريم أطال الله في عمرهما

.....

الى كل أخواتي وصديقاتي

.....

الى زوجي العزيز

.....

الى كل الأساتذة الكرام

.....

وأخيراً الى كل من يعرفني ويتصفح مذكرتي

الشكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان الى يوم الدين.

أشكر رب العباد العلي القدير شكراً جزيلاً طيباً مباركاً فيه الذي أنارنا بالعلم وزيننا بالحلم، وأكرمنا بالتقوى، وأنعم علينا بالعافية وأنارنا طريقنا ويسر وفق وأعان في إتمام هذه الدراسة وتقديمها الشكل الذي هي عليه اليوم، فله الحمد والشكر وهو الرحمان المستعان.

وعرفنا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل الى النور أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان لدكتورة "عتيق عائشة" التي قبل تواضعاً وكرامة لإشرافها على هذا العمل، فلها

أخلص تحية وأعظم تقدير على كل ما قدمته لي من توجيهات وإرشادات وعلى كل ما خصني به  
فهرس المحتويات:

---

من جهد ووقت طوال إشرافها على هذه الدراسة حيث توجيهاتها الكريمة ونصائحها القيمة  
الظاهرة أكثر من موقع من صفحات هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر أيضا لأعضاء لجنة المناقشة ولهم من فائق الاحترام.

وأتقدم بالشكر الى والديا اللذان كانا السند لاستكمال هذا العمل أطال الله في عمرهما.

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ث	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: عموميات مراقبة التسيير</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير
3	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
4	المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
6	المطلب الثالث: أنواع ومهام مراقبة التسيير
10	المبحث الثاني: مراحل وأهداف مستلزمات وخصائص مراقبة التسيير
10	المطلب الأول: مراحل وأهداف مراقبة التسيير
15	المطلب الثاني: مستلزمات وخصائص مراقبة التسيير
18	المطلب الثالث: خطوات ووظائف مراقبة التسيير
21	المبحث الثالث: مراقب التسيير داخل المؤسسة
21	المطلب الأول: التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقبة التسيير
22	المطلب الثاني: صلاحية مراقب التسيير وتموقعه السلمي
26	المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير
28	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير</b>	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: أدوات التقدير والتخطيط
31	المطلب الأول: الموازنات التقديرية
33	المطلب الثاني: معدل العائد على الاستثمار (Rate of Return on Investment)
35	المطلب الثالث: التكاليف المعيارية
38	المبحث الثاني: أدوات التحليل
38	المطلب الأول: التحليل المالي
40	المطلب الثاني: تحليل التعادل
42	المطلب الثالث: التكاليف على أساس الأنشطة
46	المبحث الثالث: أدوات المتابعة
46	المطلب الأول: نظام المعلومات

49	المطلب الثاني: إدارة الجودة الشاملة
52	المطلب الثالث: لوحة القيادة
56	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثالث: واقع تطبيق تقنيات مراقبة التسيير (دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب)</b>
58	تمهيد
59	المبحث الأول: تقديم المؤسسة مجمع تربية الدواجن (Groupe Avicole Ouest) GAO
59	المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة (Groupe Avicole Ouest)
60	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمجمع تربية الدواجن
63	المطلب الثالث: تركيبة الموارد البشرية داخل مجمع تربية الدواجن للغرب
67	المبحث الثاني: نظام الانتاج بالمؤسسة
67	المطلب الأول: القراءة تركيبية لمجمع تربية الدواجن
69	المطلب الثاني: تحليلا لنشاطات تجاري للمؤسسة
70	المطلب الثالث: المحددات التنظيمية لمؤسسة مجمع تربية الدواجن
72	المبحث الثالث: الادوات المستخدمة في مراقبة التسيير داخل مجمع تربية الدواجن
72	المطلب الأول: نظام الميزانية التقديرية
72	المطلب الثاني: نظام التحليل المالي
73	المطلب الثالث: نظام السعر المرجعي
74	خلاصة الفصل
77	ملخص
76	خاتمة عامة
80	قائمة المراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	01
63	تركيبية اليد العاملة حسب التخصص للمقر الرئيسي وحدات التسيير المباشر لسنة 2013	02
64	يوضح تركيبية اليد العاملة حسب التخصص المهني لوحدة التسيير الغير المباشر لسنة 2013	03
65	يوضح تركيبية العاملة حسب التخصص المهني لمجمع تربية الدواجن للغرب لسنة 2013	04

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
04	مفهوم مراقبة التسيير	01
07	تصنيفات المراقبة حسب المدى الزمني	02
12	مسار مراقبة التسيير	03
12	يوضح مراحل اتخاذ القرار	04
14	أهداف مراقبة التسيير	05
24	المحاور الثلاث لحوار التسيير	06
25	تابعية مراقب التسيير للمدير المالي	07
25	تابعية مراقب التسيير للمدير العام	08
32	العلاقة بين استراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية	09
59	مجمع تربية الدواجن	10
61	الهيكل التنظيمي للمجمع تربية الدواجن	11
64	يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني للمقر الرئيسي و وحدات التسيير المباشر لسنة 2013	12
65	يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني لوحدات التسيير الغير المباشر لسنة 2013	13
66	يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني لمجمع تربية الدواجن للغرب لسنة 2013	14
68	مجمع تربية الدواجن للغرب	15
69	التشكيلة التفصيلية لمنتجات المؤسسة	16

## قائمة المختصرات

الصفحة	التعريف	المفهوم
33	معدل العائد على الاستثمار (Rate of Return on Investment)	<b>ROI</b>
42	التكاليف على اساس الانشطة Activity Based Costing	<b>ABC</b>
59	المؤسسة مجمع تربية الدواجن (Groupe Avicole Ouest)	<b>GAO</b>

# المقدمة العامة

إن نظام مراقبة التسيير يعتبر من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العامل للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس و تقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططتها المؤسسة الوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، كما أن الهدف من تسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير وتوجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و استراتيجيات. فمنذ ظهور نظام مراقبة التسيير من العشرينيات من القرن الماضي داخل المؤسسات الكبرى الأمريكية و من بعده الفرنسية نال أهمية كبرى لدى المختصين في مجال التسيير و الإدارة، نظرا لما حققته هذه المؤسسات من نتائج جيدة بسبب تطبيق المناهج و الأساليب التي أتت بها كبرى مراقبة التسيير باعتبارها أداة تسييرية تساعد المسؤولين في المؤسسة على تحقيق التوازن بين الأهداف الرئيسية والفرعية والإمكانيات المتاحة.

لكن سرعان ما أخذت مراقبة التسيير أبعاد ومهام جديدة و واسعة تتعلق أساسا بالأداء الصناعي من جهة ومن جهة أخرى بأداء المؤسسة ككل (الإقتراب النظامي)، وذلك نظراً للزيادة المستمرة في الطلب على السلع و الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، وبهذا أصبحت المهمة الرئيسية لمراقبة التسيير هي التحديد الدقيق و التحكم الجيد في الموارد التي تخلق القيمة داخل المؤسسة.

لهذا فإن المؤسسات الجزائرية مطالبة كغيرها من المؤسسات بتعميق التطبيقات المتعلقة بمراقبة التسيير الحديثة منها و الكلاسيكية لاستغلال و ترشيد استخدام مواردها بما يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية.

فمراقبة التسيير تشكل وظيفة أساسية بالمؤسسة تتماشى أيضا مع التغيرات للتأقلم مع التحولات والتوجهات الحديثة، و يمكن لها أن تتواجد في المؤسسات، في هيكلها التنظيمي وبكل فعالية، وكنشر لتقنيات المراقبة، لكن بدون ضمان للمهام الأساسية لمراقبة التسيير المعهودة من طرف المختصين. ومن هذا المنطلق، نحاول فهم واقع تقنيات مراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، لذا نعالج في هذا العمل التساؤل الرئيسي التالي:

**ما مدى استخدام المؤسسات الجزائرية لأدوات مراقبة التسيير؟ و ما هي مسببات الفجوة الموجودة بين المهام المفترضة و الوظائف الفعلية؟**

و انطلاقا من هذا السؤال يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لمراقبة التسيير؟
2. فيما تتمثل وظيفة المراقب داخل المؤسسة؟
3. كيف تساعد أدوات مراقبة التسيير المسيرينو المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات؟

### - فرضيات الدراسة:

استنادا إلى مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

1. المؤسسات الجزائرية تمتلك مقومات أساسية تسمح لها باستغلال تقنيات مراقبة التسيير بكفاءة و فعالية، إلا أن هناك صعوبات و عوامل متعددة تؤدي إلى حدوث فجوة بين تقنيات مراقبة التسيير والمهام المفترض أدائها.
2. تساهم أدوات مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار كونها أداة فعالة داخل نظام المؤسسة و ركيزة أساسية لتسيير الحسن لها، ففي الأخير فإن مراقبة التسيير تسعى لتحقيق أهداف المؤسسة المرغوبة.
3. يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.

### أهمية الدراسة:

تبرز أهمية البحث العملية من أهمية أدوات مراقبة التسيير ودورها في داخل المؤسسات الجزائرية، فمن الضروري الإشارة إلى الأهمية والفائدة العلمية لهذا البحث فهو:

- يعد موضوع من بين المساهمات العلمية في بناء الإطار النظري لإشكالية استخدام أدوات مراقبة التسيير (لوحة القيادة و الميزانية التقديرية) في المؤسسة الاقتصادية ومدى مساهمتها في بناء الميزة التنافسية.

- مراقبة التسيير تعتبر من الأساليب الناجحة والفعالة التي تسعى إلى تسليح المؤسسات بمختلف الأدوات والتقنيات لمواجهة الصعوبات والتغيرات المحيطة من أجل ضمان مكانة معتبرة بين المنافسين في السوق.

- أهمية وضرورة الاعتماد على أداة لوحة القيادة والميزانية التقديرية باعتبارها أدوات جديدة في مجال مراقبة التسيير، تتلاءم وظروف المحيط الجديد كما تضيف وزنا معتبرا لأدوات مراقبة التسيير.

### أهداف الدراسة:

من خلال هذه الورقة البحثية، يتم السعي وراء بلوغ العديد من الأهداف، من بينها:

- تحديد مفهوم مراقبة التسيير، وإبراز أهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية.
- تحديد أهمية أدوات مراقبة التسيير لدى المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز الدور الفعال لأدوات مراقبة التسيير كعامل مهم في تحقيق الميزة التنافسية في ظل البيئة الجديدة.

- إبراز الدور الفعال لأدوات مراقبة التسيير كعامل مهم في تحقيق الميزة التنافسية في ظل البيئة الجديدة.

### أسباب إختيار الموضوع:

إن إختياري لهذا الموضوع ليس صدفة وإنما يعود لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

#### 1- الأسباب الموضوعية:

- محاولة الاطلاع اكثر على الواقع العملي  
- أصبحت كل المؤسسات الجزائرية ملزمة بعيين مراقب للتسيير من اجل التأكد من السير الحسن للمؤسسة وكذا اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

#### 2- الأسباب الذاتية:

- الرغبة في التعرف على الدور الذي يقوم به مراقب التسيير.

- الاهتمام الشخصي كونه صلب التخصص.

### حدود الدراسة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة إسقاط الضوء على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و كانت النتيجة ان المؤسسات تعتمد على مراقبة التسيير بشكل مهم من اجل اتخاذ قراراتها الاستثمارية و الانتاجية بحيث تحتل مكانة جيد من خلال الهيكل التنظيمي الا انها لا تمتلك استقلالية تامة ، كما ان مراقبة التسيير تقوم بتطبيق ادواتها التسييرية لكن هناك بعض الاختلافات بين المؤسسات الجزائرية و الاجنبية من حيث تطبيق ادوات مراقبة التسيير فالدول الجزائرية تطبقها بشكل عام على المؤسسة عكس المؤسسات الاجنبية التي تطبقها بشكل خاص أي كل وحدة بحد ذاتها من اجل اتخاذ قرارات بشكل مؤكدة اكثر من المؤسسات الموجود هنا في الجزائر.

### صعوبات الدراسة:

فيما يخص الدراسة التطبيقية، فهي تعتبر الأكثر صعوبة التي وجهتها، نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب ان أحصل على كامل الحرية في المؤسسة. بمجرد ان أتكلم عن

مراقبة التسيير ومهام مراقب التسيير، أواجه عدم تقبلهم لهذا الموضوع، في تقديم بعض المعلومات، الاستفسارات والوثائق بحجة أنها سرية أو خاصة .

### المنهج المتبع:

استخدمنا لاعداد هذه الدراسة منهجين، الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول للمعرفة دقيقة وتفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته لتخاذ القرارات، والمنهج التجريبي من خلال إجراء دراسة حالة للتعرف على خصائص الحالة المدروسة بشكل دقيق ومفصل الوصول لنتائج محددة يتم علنؤها اقترحتوصيات بخصوص تطبيق هذا النظام في المؤسسات.

### الدراسات السابقة:

✓ دراسة قبائلي حورية تحت عنوان " أثر مراقبة التسيير على اتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية" مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2016/2015

لقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم مراقبة التسيير واهميتها في المؤسسة، والأدوات التي تعتمد عليها هذه الأخيرة للمراقبة، وبلورت أهمية مراقبة التسيير في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة ادواته، مع تبين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات.

✓ دراسة سيدي يعقوب المنصور تحت عنوان " دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2015/2014

تهدف هذه الدراسة الى الوقوف على الأهمية التي تكتسبها النظرة الديناميكية الشاملة لمراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية، وكيف يمكنها ان تساعد على جعل التسيير أداة لاتخاذ القرارات ضمن نظرة استراتيجية للمؤسسة الاقتصادية، هدفها تطوير الأداء التسييري، وضمان استمرار المؤسسة، والوقوف على ما يمكن ان تساهم به مراقبة التسيير في تحقيق غاية المؤسسة الاقتصادية.

✓ دراسة بربار عبد القادر الهادي وعباس يحيى عبد الناصر تحت عنوان " دور مراقبة التسيير في تنمية الموارد البشرية " مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2020/2019

لقد هدفت الدراسة الى التعرف على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية من خلال معرفة مدى تطبيقها وإبراز الدور الذي تلعبه في تنمية وتطوير الموارد البشرية ومعرفة أدوات مراقبة التسيير الواجب تطبيقها من طرف المؤسسات وهل يتم تطبيق هذه الأدوات بطريقة عملية ام بطريقة عشوائية، تسليط الضوء على بعض المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير.

### تقسيمات البحث:

من أجل هذا قمنا بتقسيم موضوعنا إلى ثلاثة فصول لتناولنا فيها الفصول الأولى للمفاهيم الأساسية التي تخص مراقبة التسيير كإبراز خصائصها وأهدافها و مهام المراقب داخل المؤسسة باعتبارها المنطلق الأساسي الذي يمكن من معالجة الموضوع.

بعدها قمنا في الفصل الثاني بعرض أهم أدوات مراقبة التسيير التي تعتمد عليها المؤسسة في عملية اتخاذ القرار الذي يساعدها على تحقيقه أهدافها المرغوبة .  
وأخيرًا انتقلنا في الفصل الثالث لدراسة حالة إحدى مؤسساتنا الاقتصادية وهي **مجمع تربية الدواجن للمغرب**، كان الغرض من هذا الدراسة التطبيقية هو إسقاط الدراسة النظرية على أرضية الواقع لمحاولة اقتراح جملة من التوصيات المستنتجة وتحقيق الاستفادة الفعلية منها، حيث قمنا بتقديم المؤسسة وحاوّلنا تقييم تفتيتها من أقبية التسيير المتواجدين من خلال تقييم أدواتها اقتراحات التصحيحات والتحسينات الواجب إدخالها على هذه الأدوات و مقارنتها مع الدراسات السابقة في الفصلين الأول و الثاني.

# الفصل الأول

## عموميات مراقبة التسير

### تمهيد:

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً ليس باعتباره مفتاح تحكم في تسيير المؤسسات فقط وإنما لكونه الأداة المساعدة على مسك وقياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة.

إن القدرة على تحكم المؤسسات (الهيئات، الشركات، الإدارات) تكمن في القدرة على اللامام بالمعطيات

وتوليد أفكار تتلقاها عبر حركات داخلية وخارجية وبدون مراقبة التسيير المنظم. ولعل هذا ما جعل الاهتمام بطريقة تشغيل مراقبة التسيير يتزايد في الأوساط المهنية وذلك بترسيخ الفعالية في المؤسسات والإدارات على حد سواء كما تعكس أيضاً وبجلاء تعدد الدراسات واللقاءات المتمحورة حولها وذلك لمحاولة ضبط أبعادها وتحديد طرق الاستفادة منها. ومن خلال هذا الفصل سنرى إلى عموميات مراقبة التسيير ونتطرق إلى مراحل وتعريف مختلفة لمراقبة التسيير ومدى أهميتها بالنسبة للمؤسسات والأساليب المتخذة لتطبيقها.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير تقنية إدارية تنتهج في الوحدات الاقتصادية للبحث عن نقاط الضعف واستكشاف الأخطاء القائمة من طرف المسيرين ومهمتها تصميم نظام المعلومات بإجراءاته التنظيمية ومقاييسه العالمية وتحقيق فعالية نظام المعلومات وتحسينه لاستخدام الأمثل للبطاقات مما يسمح للمؤسسة أن تحسن أدائها بصفة مستمرة.

### المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

لقد اختلفت نظرة المختصين حول تحديد مفهوم مراقبة التسيير باختلاف وجهات نظر المدارس التي ينتمون إليها، وخاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

مراقبة التسيير هي مجموعة الأعمال والإجراءات « J.L.ARDOUN » et « L.jschmid » كما يعرفه

**التعريف 1:** والوثائق الهادفة إلى مساعدة العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة.<sup>1</sup>

إن مراقبة التسيير هي إحدى الدوايب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة، « A.burland »  
**التعريف 2:** يقو لتهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمؤسسة وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان بداخل المؤسسة المتنافسة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف.

**التعريف 3:** يعرف "أننوني" و"دايردن" مراقبة التسيير هي الإجراءات التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة<sup>2</sup>.

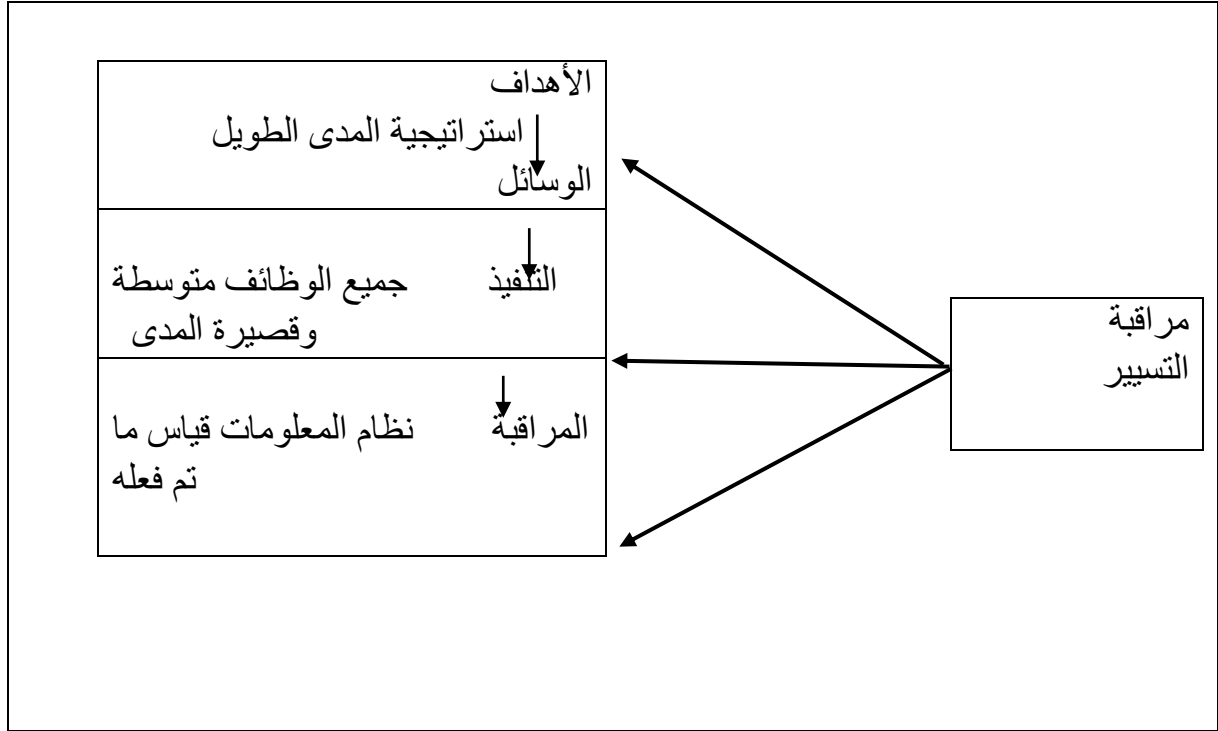
مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها المسيرون من أن « M.GER VAIS »  
**التعريف 4:** حسب الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالية وبنجاحة وملائمة بما يتماشى مع

تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المساعي والتوجيهات الحالية تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة.<sup>3</sup>  
في البداية وكمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة (المالية) وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة. وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيمائية الأمريكية خاصة أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

<sup>1</sup> Anne marie keser. Control de gestion. OP-CIT, P13

معراج هواري-مصطفى الباهي "مدخل إلى مراقبة التسيير" ديوان المطبوعات الجامعية 04-2011 ص 06  
<sup>3</sup> M.GER VAIS, control de gestion 7eme Edition, ECONOMICA, 2000, P20

الشكل (01): مفهوم مراقبة التسيير



المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير<sup>1</sup>

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية ومع تطور نشاطها وتعدد عملياتها وما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها آنذاك وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية وطرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات ... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد شركة «فورد»<sup>2</sup> و«جنرال موتورز»<sup>3</sup> وشركة «دوبونت» هذه الشركات التي أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها.

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:

عبد الرزاق بن حبيب-اقتصاد المؤسسة-ديوان المطبوعات الجامعية-الساحة المركزية الجزائرية ص<sup>1</sup>09 هي شركة دولية ذات أصل أمريكي لتصنيع السيارات. أسسها هنري فورد في مدينة ديربورن في ولاية ميشيغان الأمريكية ولا تزال مقرات<sup>2</sup> الشركة الأساسية في تلك المدينة. شركة فورد تعتبر من أكبر 10 مصنعي السيارات في العالم. تتمتع سيارات فورد-ولاسيما فورد كراون فكتوريا - بشعبية كبيرة.

General Motors أي (شركة المحركات العامة) هي شركة متعددة الجنسيات -أمريكية الأصل تعتبر ثاني أكبر بالإنجليزية<sup>3</sup>Campan منتج للسيارات في العالم وأعلنت افلاسها في 1 يونيو 2009 كخزء من خطة إعادة الهيكلة المتفق عليها مع حكومات الولايات المتحدة وكندا.

### 1- المرحلة الأولى:

في البداية وكمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة (المالية) وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، والمنتجات المحققة والمباةة من طرف المؤسسة. وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية

### 2- المرحلة الثانية:

الذي وضع ميكانيزمات التنظيم «SLOAM» تعتبر هذه المرحلة مرحلة اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها

### 3- المرحلة الثالثة:

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

### 4- المرحلة الرابعة:

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

ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب الجدول التالي:

ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - دار المحمدية - الجزائر 2004 ص 22<sup>1</sup>  
المرجع السابق ص 23<sup>2</sup>  
المرجع السابق ص 23<sup>3</sup>

الجدول(01): أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	
النظرة الكلاسيكية	1-مراقبة محاسبية والمالية 2-مركزة على التحقيق 3-تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	4-مراقبة اجتماعية-اقتصادية 5-مشاركة-تحفيز 6-اتصال
التقارب النظامي والتنظيمي	7-قيادة المنظمة 8-مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية 9-علاقة: هيكلية، أهداف، أداءات 10-علاقة: اتصال، معلومات، أداء

المصدر: عقون سعاد-نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية – رسالة لنيل شهادة الماجستير – جامعة الجزائر<sup>1</sup>

المطلب الثالث: أنواع ومهام مراقبة التسيير  
أولاً: أنواع مراقبة التسيير<sup>2</sup>

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

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

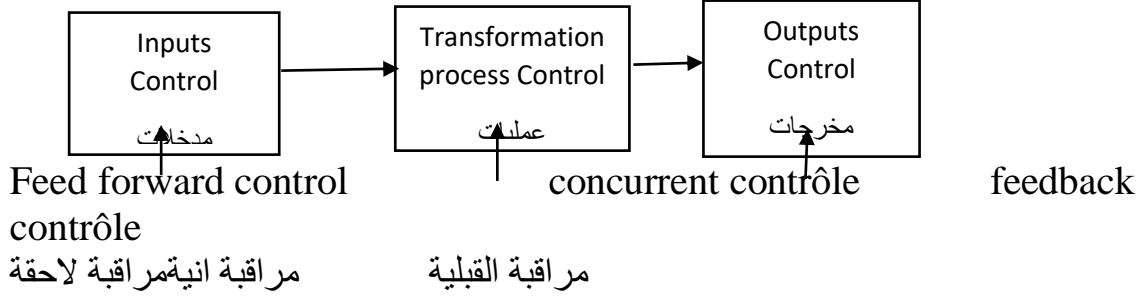
**أ-المراقبة القبليّة:** هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية. حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والنتائج الفعلية كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل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

**ب-المراقبة الأنيّة (أثناء الإنجاز):** وهذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذ حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواسفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

**ج-الرقابة اللاحقة(البعديّة):** تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية أو أيام محددة. لذلك توضح برامج<sup>1</sup> دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط.

<sup>1</sup> عقون سعاد-نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية – رسالة لنيل شهادة الماجستير – جامعة الجزائر 2002/2001  
هباج عبد الرحمان- " أثر مراقبة التسيير على رفع من مستوى الأداء المالي – مذكرة نيل شهادة ماستر-جامعة ورقلة- 2012ص28-29<sup>2</sup>

الشكل (02): تصنيفات المراقبة حسب المدى الزمني



Source : Major Control Types by Timing

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

- أ- المراقبة المفاجئة: وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الافراد. وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.
- ب- المراقبة الدورية: وتكون على شكل دورات (أسبوعية، شهرية...) وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.
- ج- المراقبة المستمرة: تكون طوال السنة (دائمة) لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

ثانيا: من حيث المصدر:<sup>2</sup>

وهناك نوعان من مراقبة التسيير

1- المراقبة الداخلية:<sup>3</sup> Autocontrôle وهي المراقبة الذاتية :

- أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الاعمال الجارية في المؤسسة للوصول الى الأهداف المرسومة.
- تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع أساسا الى:
- مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.
  - مراجعة سياسة القيادة واستراتيجيتها المتبعة في النشاط.
  - تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
  - تقدير حصة المؤسسة في السوق.
  - تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

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

ثالثا: من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار الى ثلاثة أنواع:<sup>4</sup>

البرنامج هو عبارة عن مجموعة من التعليمات والاورامر توضح تسلسل الخطوات التي ينبغي القيام بها لأداء مهام معينة لحل مشكلة ما<sup>1</sup>

المرجع السابق ص29<sup>2</sup>

<sup>3</sup> Hamadouche Malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique économique, mémoire magister, I'ESC, Alger, 2000, p09.

هباج عبد الرحمان، مذكرة لنيل شهادة ماستر، " أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي " جامعة ورقلة 2012، ص29-30<sup>4</sup>

**1- على مستوى الافراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الافراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الافراد اثناء عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب او التأخر.

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

**3- المراقبة على أداء المؤسسة الكلي:** ومن 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 والى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:

**رابعاً: حسب مستويات الرقابة:**<sup>1</sup>

تبنى أنظمة الرقابة بطريقة تضمن الكفاءة والفعالية والاقتصاد لمجموع إجراءات التسيير ويعبر عن الرقابة على ثلاثة مستويات:

1. **الرقابة الاستراتيجية:** وهي مجموع الإجراءات التي تحددها الأهداف طويلة المدى

للمؤسسة، ويتم وضع الاستراتيجية ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

2. **مراقبة التسيير:** والتي بها يتمكن المسير من التأثير على الأفراد الآخرين لوضع

استراتيجية موضع وقيد التنفيذ، وتكون مهمة مراقبة التسيير تلخيص الاستراتيجية الى برامج قصيرة المدى وتكون عادة سنة، تكون قرارات مراقبة التسيير في إطار التخطيط الاستراتيجي ويتضمن سير مراقبة التسيير عدد من الإجراءات المتسلسلة: برمجة، تحضير الميزانيات تنفيذها، وتقييم الاداءات والهدف الأساسي لمراقبة التسيير لتسهيل التنسيق:

- بين الافراد ذوي الأهداف الشخصية المتباعدة واهداف المؤسسة فتقوم مراقبة التسيير بتقليل وتقليص الفوارق (الفجوة).

- بين الافراد الذين لا يملكون المعرفة الكافية للاستراتيجيات المؤسسة.

<sup>2</sup> فإن مراقبة التسيير أمام ثلاثة مهمات أساسية: Bouquin وحسب

\*ضمان التوافق بين الاستراتيجية والعمليات اليومية.

\*حث الافراد على تطبيق استراتيجية المؤسسة.

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

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

+**الكفاءة:** يعبر عنها بالمقارنة بالأهداف الموضوعية.

+**الفعالية:** : مقاسة بحجم المخرجات المنتجة من وحدة واحدة للمدخلات

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

وتكون هذه الأنواع الثلاث من المراقبة في المؤسسات حسب الدورات والتي تكون من المدى الطويل إلى المدى القصير.

وفي إطار هذا التقسيم، تتموضع مراقبة التسيير كحلقة بين المراقبة الاستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الاستراتيجية.<sup>3</sup>

المرجع السابق، ص30-31<sup>1</sup>

أستاذ الإدارة في جامعة باريس دوفين. وهو مسؤول عن المركز الأوروبي للبحوث في العلوم المالية والإدارية<sup>2</sup>

Frédéric gutier, Anne pezet ;op-cit , p32<sup>3</sup>

ثانيا: مهام مراقبة التسيير:1

لمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية وهي:

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

- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير، يث بجمع المعلومات.
- التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل عليها.
- وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات ومتابعة وتحليل النتائج.
- معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

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

- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.
- وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار استراتيجية محددة.
- إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد طرحها للنقاش.

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

**3- الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال:** إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة، وكذلك التسيير الاحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن ان تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، بالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة. كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق:

أكبر فعالية.-

- أحسن مردودية.

- أرباح ومردودية إنتاجية.

**المبحث الثاني: مراحل وأهداف مستلزمات وخصائص مراقبة التسيير**  
**المطلب الأول: مراحل وأهداف مراقبة التسيير**  
**أولاً: مراحل مراقبة التسيير:<sup>1</sup>**

تتحقق مراقبة التسيير من خلال المراحل التالية:

- 1- **مرحلة التقدير:** ترتبط هذه المرحلة بالاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، حيث تقوم الإدارة بتقدير الوسائل الضرورية لبلوغ الأهداف الاستراتيجية ضمن مجال وفتي محدد، وتشكل النتائج المتوقعة نمودجا لعرض الأهداف قصيرة الأجل.
- 2- **مرحلة التنفيذ:** تتم هذه المرحلة على مستوى وحدات المؤسسة، حيث يعمل المسؤولون بالوسائل التي تخصص لهم، ولديهم نظام المعلومات الذي يقيس نتيجة نشاطهم، ويكون هذا النظام<sup>3</sup> مفهوم ومقبول من طرفهم، ويقوم فقط بقياس الأنشطة التي يتم تفويضها.
- 3- **مرحلة التقييم:** تشتمل هذه المرحلة على مقارنة النتائج المتحصل عليها من طرف الوحدات مع النتائج المرجوة من طرف الإدارة لتقييم أدائها؛ فهذه المرحلة توضح الفروقات<sup>4</sup> وتحدد الأسباب، وبالتالي فهي تفود المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- 4- **مرحلة التعلم:**<sup>5</sup> تسمح هذه المرحلة بتحسين مجموع أنظمة التقدير بواسطة التعلم من خلال تحليل الفروقات؛ ويمكن للعوامل التنافسية أن تكون مكشوفة وكذلك ضعيفة؛ ويتم إنشاء قاعدة معلومات تستخدم في القيام بالتوقعات المستقبلية ويوضح الشكل التالي مسار مراقبة التسيير.

<sup>1</sup> Alazard C., et Separi S. , Control De Gestion : Manuel & applications , 5<sup>eme</sup> Ed , Dunod, France , 2001. , P591

<sup>2</sup> Nobert Guedj , Le Control De Gestion pour Améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>eme</sup> Edition, Paris, Edition d'organisation,2000 P38

هو مجموعة من العناصر المترابطة او الأجزاء المتفاعلة التي تعمل مشتركة أي معا من اجل تحقيق اهداف محددة وغايات مشتركة<sup>3</sup>

هي الاختلافات الموجودة<sup>4</sup>

<sup>5</sup> Michel Gervais, Control de gestion, 7<sup>eme</sup> Edition, Paris, Economica,2000,P20



## الفصل الأول: عموميات مراقبة التسيير

- أ-تحليل الانحرافات: والتي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والمعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات، وذلك عن طريق الموازنات التقديرية.
- ب-تحقيق الاهداف: أي تحقيق الأهداف عن طريق الموارد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطور ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب بالقدر الكافي، إضافة الى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة
- ج-الوقوف على نقاط الضعف: التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
- د-تحقيق الفعالية: يعتبر المبدأ الأساسي من الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة، وذلك عن طريق وضع الميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.
- ه-تحقيق الملائمة: أي التأكد من ان الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد اذ ان بهدين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال ويمكن تلخيص الأهداف فيما يلي:



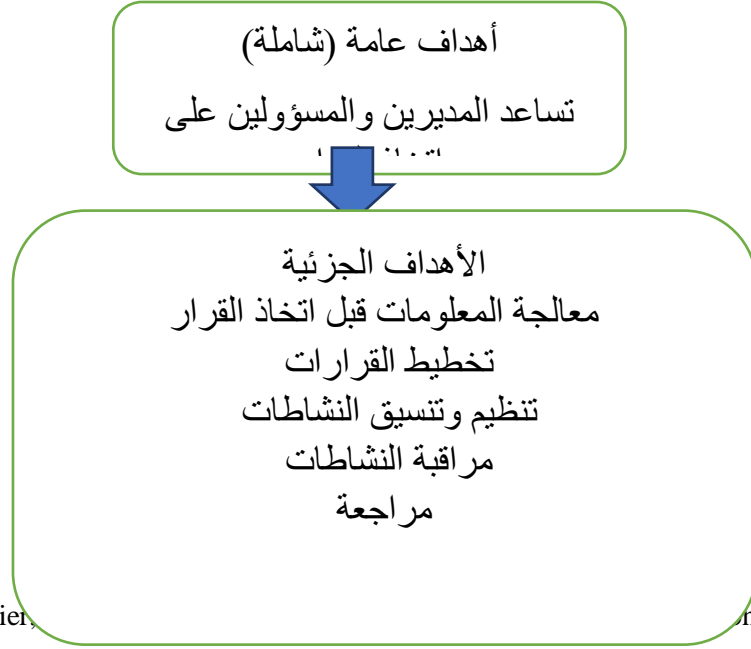
Source : Frédéric gutier, Anne pezet, Comptabilité et Pearson éducation, France, 2006, p39

- من خلال سعي مراقبة التسيير الى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين نجد أن مراقبة التسيير تسعى الى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>
- التوفيق بين استراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير
  - تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء
  - تطبيق التسيير وسلوك الأفراد
  - إعادة تعريف اكتشاف الأداء.
  - تصميم وضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له.
  - التمكن من تحقيق اللامركزية.
  - مساعدة المسؤولين العاملين على التعلم في النشاطات السابقة.
  - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.

مسلم إسمهان- مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر -"أهمية وظيفة مراقبة التسيير في رفع أداء البنوك"2020/2019 ص10-

- مساعدة المدراء على اتخاذ القرار.
  - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة.
  - تطبيق التسيير وسلوك الافراد.
  - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين.
- ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

### الشكل (05): أهداف مراقبة التسيير



Source : Frédéric gutierrez, France, 2006, P 39

- ولتحقيق هذه الأهداف يجب:<sup>1</sup>
- ✓ تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.
  - ✓ وضع النماذج في مكانها.
  - ✓ تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
  - ✓ تقسيم المؤسسة الى وحدات إدارية او ما يعرف بمراكز المسؤولية.
  - ✓ تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات او مسؤوليات المستويات الإدارية.
  - ✓ وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة

### المطلب الثاني: مستلزمات وخصائص مراقبة التسيير

#### أولاً: مستلزمات مراقبة التسيير<sup>2</sup>

من الصعب وضع نظام موحد للرقابة يمكن تطبيقه في جميع المؤسسات وذلك لاختلاف طبيعة المؤسسات وبعضها البعض حيث الحجم وطبيعة النشاط. وبالرغم من أن مبادئ الرقابة تتميز بالعمومية، إلا أن النظام الفعلي للرقابة يستلزم تصميمًا خاصًا، وعند القيام بهذا التصميم لا نضمن الرقابة أو أساليبها توجد مستلزمات أو متطلبات معينة ينبغي علينا المسئولون لها أن نمتثل لها، والتنظيمية أي أخذها في الحسبان، وتنحصر هذه المستلزمات كما يلي:

ص11 المرجع السابق<sup>1</sup>

<sup>2</sup> محمد الصغير قرشي - "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر" - مجلى الباحث - كلية العلوم الاقتصادية والتسيير - جامعة ورقلة - عدد 09/2011

الملائمة، السرعة، التكامل، الاستثناء، الموضوعية والواقعية، المرونة، الاعتبار الإنسانية، الاقتصاد، الوضوح والبساطة، الأعمال التصحيحية.

وفيما يلي سنقوم بمبرش حمو جز لكل واحد من هذه المتطلبات العشرة السابقة:

**1- الملائمة:** ينبغي عليك كنظام الرقابة أنت عكس العمل الذي يجب عليها تأديته، وذلك أنه يعكس طبيعة وحجم وأوجه النشاط المختلفة في المؤسسة المعنية، من خلال التأمل في هذا النظام معنوية الإنتاج والخدمة التي تقوم بها المؤسسة وحجم عملها، ونوع العلاقات القائمة فيها، ونمو هيلير افقمر احتطور العمل ليتلاءم مع الظروف الداخلية والخارجية

**2- السرعة:** يعتبر النظام الرقابي الفعال لذلك النظام الذي يمكنها اكتشاف الانحرافات قبل حدوثها، بحيث يتصل بالمعلومات المسؤولة بأسرع ما يمكن، حتى يمكن تحليل معرفة أسبابها هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات الفورية المناسبة قبل استحالة الضرر والوصول إلى نتائج مجيدة لأداء العمل، فالمعلومات التي تنتجها يجب أن تكون محدودة وأن نجعلها تقارير التقييم أحداثا واقعية ماضية. وهذا يتطلب وجود نظام معلومات رقابي (محاسبي، تقني، استشرافي إداري...) بحيث يحدث تكاملا في مختلف وظائف المؤسسة ويوفر المعلومات اللازمة لمعايير الأداء والقياس الفعلي لأداء كيميكن من سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية. فمراجعة الزمنا قبل فائمه بالرقابة، بتوفير نظام جيد للمعلومات بحيث يتصل بالبيانات المطلوبة والمعلومات اللازمة في الوقت المناسب الذي يساهم معها التصحيح، هو أمر في غاية الأهمية بالنسبة لتحقيق فعالية الرقابة.

**3- التكامل<sup>1</sup>:** إن النظام الجيد الفعال هو الذي يتوافق مع طبيعة التنظيم الإداري المقرر وبشكل خاص مع عدد الأقسام مراكز المسؤولية، وكيفية توزيع السلطة. فتكون مراكز اتخاذ القرار اتفيا المؤسسة هي نفسها المراكز المسؤولة عن النتائج في التنظيم الرقابي. أي يكون لكل مدير ممثلا لمركز العمل الرقابي يكون نهيشكلا لمسؤولية فيه كما هو تماما للمسؤول الأول وفيما يتعلق بتحديد الاختصاصات وتفويض السلطات بما يتناسب مع سلطته. وتكون خطوط الاتصال في المؤسسة هي وسيلة انسياب المعلومات الرقابية وتدققها بالسرعة التي يمكنها الحصول على التغذية العكسية، حتى يتم التعرف على سير العمل والبدء في العمل، مما يضمن للجهات المسؤولة اتخاذ القرار اتال لازمة لتصحيح الانحرافات والأخطاء قبل استفحالها وفواتها.

**4- الاستثناء:** حسب مبدأ الاستثناء، ينبغي علينا المسؤولة أن يقتصر علمنا لحظا الاستثناءات أو التعامل معها فقط. ولكن هذا المبدأ لا يعتبر كافيا لعملية الرقابة الفعالة، فبعض الانحرافات عن المعايير قد تكون غير مهمة بينما البعض الآخر قد يكون مهما للغاية. والاستثناءات الصغيرة في بعض الحالات المعينة قد تكون أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الضخمة في مجال آخر.

**5- الموضوعية والواقعية:** تتضمن الإدارة في مواضيع مختلفة الكثير من العناصر الشخصية. ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس

يقوم بعمل بطريق سليمة وجيدة ينبغي علينا الناحية النموذجية ألا تكون مسألة خاضعة لمحددات اعتبارات شخصية. فعندما تكون الأدوات والأساليب الرقابية شخصية أي غير موضوعية، فإن شخصية المدير أو شخصية المرؤوس قد تؤثر علينا كعملنا لأداء وتجعلها حكما غير سليم، ولهذا السبب يجب أن تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية.

**6- المرونة<sup>2</sup>:** ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهة للخطط المتغيرة، أو لظروف غير متوقعة.

<sup>1</sup> المرجع السابق-محمد الصغير قريشي-"واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"-مجلة الباحث -كلية العلوم الاقتصادية والتسيير-جامعة ورقلة-عدد 09/2011

<sup>2</sup> محمد الصغير قريشي-"واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"-مجلة الباحث -كلية العلوم الاقتصادية والتسيير-جامعة ورقلة-عدد 09/2011

فالبرنامج المركب من خطط الإدارية قد يفشل في بعض النواحي، ونظام الرقابة السليم يجب أن يحدد مثل هذا الفشل ويبلغ عنه، كما يجب أن يحتوي على عناصر كافية من المرونة لغرض المحافظة على الرقابة الإدارية للعمليات رغم هذا الفشل.

### 7- الاعتبارات

**الإنسانية:** إن النظام يكونها الأداة الرئيسية لتنسيق عملاً لأفراد معالجوا واجباً والموزعة السلطة المفوضة لهم، هو أيضاً الوسيلة الرئيسية للمحافظة على الرقابة، لما يوضحهم منها ومسؤولياتهم مختلفاً للأفراد وفي جميع المستويات، حيثاً تنفيذ المهام والقيام بتلك المسؤولية والرقابة عليها تأثر برغبات وسلوك الأفراد وعلى ذلك ينبغي أن يعكس النظام الرقابي النموذجي التنظيمي المؤسسة مع مراعاة السلوك الإنساني لما يمثلهم معاملة أساسية لتحقيق فعالية الرقابة.

**8- الاقتصاد:** يجب أن يكون النظام الرقابي اقتصادياً، بمعنى أن يكون العائد المتوقع الحصول عليه من تصميم وتطبيق النظام الرقابي المعين يفوق التكلفة الناجمة عن تطبيقه. وبالرغم من بساطة هذا الشرط من الناحية النظرية إلا أنه يكون صعباً ومعقداً في المجال العملي التطبيقي. فالمدير قد يجد صعوبة في معرفة القيمة الحقيقية لنظام رقابي معين، أو معرفة تكلفة هذا النظام. فمسألة الاقتصاد هذه مسألة نسبية، نظر الأنفوائد الرقابية ومزاياها تتفاوت حسب أهمية النشاط، وحجم المؤسسة، والنفقة التي قد تحدث في حالة عدم وجود الرقابة، والمساهمة التي يمكن أن يقدمها النظام.

### 9- الوضوح

**والبساطة:** إن طبيعة العمل قد تملين نظام الرقابة الواجب اتباعه، لذا لا بد من أن يراعى في نظام الرقابة مناسبة للنشاط من ناحية وقدرة الأعضاء على فهمه واستخدامه من ناحية أخرى، لأن التعقيد في أنظمة الرقابة كثير مما يؤدي بالبا عاقبة التنفيذ أو عرقلة الأمر الذي يفقد هذا الأنظمة فاعليتها.

### 10- الاعمال

وأخيراً ينبغي على النظام الرقابي ألا يقتصر على اكتشاف الأخطاء والفشل والانحرافات عن الخطط الموضوعية، بل يجب عليها أيضاً أن يبينها ليرى إجراء الأعمال الواجب اتباعها لتصحيح هذا الأمور. وبالتالي فإن النظام السليم للرقابة هو الذي يكشف الأخطاء والانحرافات، ويبين مكان حدوثها، والجهة المسؤولة عنها، وما الذي يجب عمله لتصحيح الأوضاع.

### ثانياً: خصائص مراقبة المراقبة<sup>1</sup>:

نشير فيما يلي إلى خصائص مراقبة التسيير حيث يجب توفرها ضرورياً حتى يكون نظام المراقبة فعالاً:

- 1- يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما يؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة متأخرة تفقد معناها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- 3- يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف الخاصة إذ كان هذا النظام الإلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من أخطاء الانحرافات التي غالباً ما تكون لها تكاليف باهظة.

<sup>1</sup> قبائلي زهرة- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية- "ممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية" 2015/2014 ص 09/08

- 4- يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم او التطبيق فاذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فانه سوف يسيء تفسير هذه النتائج وهذا الامر الذي يؤدي به الى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 5- يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير الى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية كونها حاجة في التفسير والتحليل والاستفساء.
- 6- لمسار مراقبة التسيير الدائم طبيعة هادفة بحيث لا يمكن ان نجدها بدون غايات منتظرة من العمل او النشاط والمعرفة الواضحة لأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد او الجماعة وتكون بذلك حافز للعمل كمت ان قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج والحكم على الأداء.
- 7- لمختلف افراد المؤسسة اهداف مختلفة بحسب اختصاصات والمهام، تسعى كلها منسجمة الى تحقيق غاية مشتركة وهي حياة المؤسسة وتطويرها وهذا مرتبط بمدى تحقيق أهدافها ولهذا يجب التحكم في أداء هذه المجموعة عن طريق مراقبة التسيير.
- 8- تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة والتي تشمل الإدارة على كافة مستوياتها ورؤساء الأقسام والمسيرين فيها وتصدر مراقبة التسيير تقارير ومعلوماً داخلية تفصيلية طبقاً لحاجة الأطراف الداخلية للمؤسسة وفي أي وقت.
- 9- مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية وخلفية للأداء، يظهر هذا حالياً من خلال مسارها، لها مهام في الاطار التقديري (الخطط والموازنات التقديرية)، تتابع النشاطات والتنفيذ وتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء باستخدام لوحة المحاسبة التحليلية.

### المطلب الثالث: خطوات ووظائف مراقبة التسيير

#### أولاً: خطوات مراقبة التسيير

تتمثل وظيفة مراقبة التسيير في التأكد من ان ما تم تحقيقه او ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وذلك باتباع خطوات معينة اتفق عليها الكثير من رواد الإدارة والتسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

1- **تقييم الأداء**: تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء، فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية ويرى د. علي السلمي أن: تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع بما يحقق أهدافاً محددة من قبل.

ويعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت مسبقاً، والقيام بعملية تحليل الانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية، ويتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة، فهناك تقييم أداء الأفراد، وتقييم أداء النشاط الإنتاجي، التمويل، التسويقي أو المؤسسة ككل.

2- **قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات**: بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديداً واضحاً وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة الثانية وهي جمع المعلومات الضرورية المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام

<sup>1</sup> قبائلي حورية -مذكرة لنيل شهادة ماست في العلوم المالية والمحاسبية- "أثر مراقبة التسيير على اتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية" 2016/2015 ص 36

- المعلومات، تم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقاً، والوصول الى انحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.
- 3- **تحديد معايير الأداء:** وتعتبر المعايير مقاييس يمكن بواسطتها قياس النتائج (أو الأداء) الفعلية لما هو مطلوب تحقيقه من عمل ما، أي الأهداف الحقيقية التي ينبغي الوصول إليها<sup>1</sup>.
- 4- **تصحيح الأداء:** وفيها يقوم المختصون باتخاذ القرار اتملاء لتصحیح الاختلافات الناتجة عن الأداء الفعلي قياساً بالأداء المتوقع وإعادة تنظيم الأساليب والإجراءات لتطبيع العمل وتعديل الخطط والأهداف إذا تطلب الأمر ذلك.

هذا التصور لمراحل مراقبة التسيير يؤكد ضمناً علماً العلاقة الوثيقة بين عمليتي وضع المقاييس وتحديد الأهداف التي ينبغي تحقيقها أو غموضها أو قصورها وعدم قدرة الأجهزة الرقابية المختصة على تحديد المعايير الرقابية التي يتم بموجبها قياس الأداء المحقق.

### ثانياً: وظائف مراقبة التسيير<sup>2</sup>

توجد أربعة وظائف تقوم بها مراقبة التسيير تتمثل فيما يلي:

- أ- **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، أنه يسعى الى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافأة، عقوبات.... الخ) مما يؤدي الى زيادة الثقة في المؤسسة والتي يحقق عن طريق جملة من الخصائص:
- 1- **عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي الى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال، وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة الى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
- 2- **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعاً معنوياً من أجل تحقيقها، مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
- 3- **عدالة التعاملات:** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين، من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.
- ب- **مراقبة الجودة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى الى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلائم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.
- إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة مثل: مرجعية التنظيم الدولي وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.
- ج- **إدارة الوقت:** إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة، وكلما استطاعت المؤسسة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

عقون سعاد- "نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته"- مذكرة ماجستير- جامعة الجزائر 2003 ص 66<sup>1</sup>  
<sup>2</sup> بربار عبد القادر الهادي- عباس يحي عبد الناصر- "دور مراقبة التسيير في تنمية الموارد البشرية (دراسة حالة بمديرية الإدارة المحلية بمقر الولاية- مستغانم)"- مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي 2020/2019 ص 27-28

- \*العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابق.
- د-التنسيق الهيكلي: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسكة ولذلك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:
  - وضع الأهداف.
  - وضع الميزانيات.
  - وضع مؤشرات لتقييم.

### المبحث الثالث: مراقب التسيير داخل المؤسسة

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات، وهي أكثر غموضاً باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكلها مهام مختلفة، فنلاحظ مثلاً أن المرور من مراقبة التسيير المالي إلى مراقبة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب، أي دور هو تأثير هو الكفاءة التي يجب أن تتوفر في هو بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير والموقع في المؤسسة ومختلف مهامه، وكذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.

### المطلب الأول: التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

#### أولاً: التكوين المطلوب في مراقب التسيير<sup>1</sup>

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

❖ **تنظيم المؤسسة:** التنظيم هو حقل معرفي رئيسي، فنظرية المؤسسة تتقدم على المستوى بالنظر إلى أطراف

لتحليل الأوضاع التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله، وعلى المستوى بالتطبيق فيجب على

مراقب التسيير أن يعرف كيفية تنظيم مصلحة أو على الأقل كيفية اكتشاف الخلل في لوظيفة في تنظيم الوحدة.

❖ **نظم المعلومات<sup>2</sup>:** تعتبر نظم المعلومات وأسسها الإعلامية اختصاصاً أساسياً في تكوين

مراقب التسيير الذي يتحمل المسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع ففي المؤسسات

الصغيرة قد يجد نفسه مضطراً للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي لتسيير

حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم وفي البرامج الإعلامية.

واستعمال نظم المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل

لا بد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات وتحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة

جيدة للنظام المستعمل.

**البشرية:**

**الموارد**

❖ **تسيير**

تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته

مع بقية المنفذين في المؤسسة، وكما تسمح له بقيادة فرق يعمل بها بنجاح.

❖ **تقنيات التعبير<sup>3</sup>:** يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراء الأرقام وتحليلها

(الجدول، المنحنيات...) وكذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال اللغة الميدان.

وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار عليها تكون لها القدرة على فهمها من خلال

محاوريه هو كلما يقصد من حوار هما يفهم ما وراء الكلام.

<sup>1</sup>Xavier Bouin, François Xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000, P 43

<sup>2</sup> Alazard Claude, Sépari Sabine, Contrôle de gestion, 5<sup>e</sup> Edition, Paris, Dunod, 2001, P55

<sup>3</sup> Alazard Claude, Sépari Sabine, ibid. P56

ثانيا: المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالملاح والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي<sup>1</sup>:

- تكويناً وظيفياً للتسيير
- المعارف المالية والمحاسبية.
- التحكم في الإعلام الآلي.
- التحكم في اللغات الأجنبية.
- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي.
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية.
- مواصفات الصرامة والتحليل والقدرة على الاتصال.

المطلب الثاني: صلاحية مراقب التسيير ومتوقعه السلمي

أولاً: صلاحية مراقب التسيير<sup>2</sup>

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير الى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة.

أ- **الصلاحيات الكلاسيكية:** تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة الى أخرى اختلافاً شديداً وفي جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي:

- يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة الى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط

وبرنامج.

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة والمعبر عنها في مخطط طويل ومتوسط المدى.
  - العمل للمؤسسة كما يساهم في مختلف المسؤوليات وليفوضهم واز ناتهم.
  - ينسق مجموع البرامج الموازنات ويضمن انسجام النظام.
  - راقب مختلف إنجازات ووقار نهامعالتقدير اتلستخر جالفروقات.
  - يساهم في البحث عن أسباب الفروقات ويقتراح قراراتها واتخاذها التصحيحاً.
  - يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤوليين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة.
- وبصورة عامة يكون مسؤولاً عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، ويحرص على إعلانها للمعلومات المقدمة وأجالات الحصول عليها وهو بهذا يمثل جلالدراساتالاقتصادية وتزداد عدد المسؤوليات الموكله للمراقب التسيير بصورة عكسية مع أهمية المؤسسة<sup>3</sup>.

ب- الصلا

**حياة الجديدة لمراقب التسيير:** إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منها يلي:

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

1. **مراقب التغييرات<sup>4</sup>:** لكلمة غلتهاور موزهاو طرفهاو تقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين

TRI،BFR

<sup>1</sup> Alazard Claude, Sépari Sabine, ibid ;P57

زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 102

المرجع السابق الذكر، ص 103<sup>3</sup>

ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004 ص 55<sup>4</sup>

ومن هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقبة التسيير هو الذي يتحمل هذا المسؤولية حيث يقوم بتنشيط 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.
- ويعتبر هذا الدور (المكون) أساسيا بالنسبة لمراقبي التسيير، فعادة ما ينصح مراقبو التسيير الجدد بالبدء بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل المطالبة بهم بالأرقام والمعلومات... وهذا ما يسهل عليهما الاندماج مع الموظفين.

وعليه فإن مراقبة التغيير اتمر تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، وللتكوين نعمنا اسعد ذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة.

فعند ما يتعلق الأمر بمشروع عضوي خصص عدد كبير من الأفراد غير المنسجمين في هذا الحالة تركز مراقبة التغيير اتعلنا النشاطات التالية:

- الصيانة - الاجتماع - التكوين - الاتصال وتنظيمه - الإرشاد.

وبالتالي فإن القيام بدور مراقبة التغيير اتيعنيا نجاح مخطط النشاط الذي يركز على مؤثرات مختلفة.

**2. رجل حوار التسيير<sup>1</sup>:** إن مهمة مراقبي التسيير تركز حول ثلاث نقاط هي:

- التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير اللازمة. ويهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن كل مسؤول ونظرة واضحة على:
  - ماذا/كم، وبعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب بتحقيقه.
  - لماذا، لمعرفة أسباب أو مبرراته ومستوى التحسين المطلوب بتحقيقه.
  - كيف أيما هي الإجراءات المحتملة التي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح لها بتحقيق الأهداف.
- وبلغة الحوار، يتضمن ذلك على سبيل المثال القياس الموازنات التي تأكد مما يلي:

-1

في

البداية أن للمسؤولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون إليها هذا من جهة وأن لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة والأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا/كم) وهذا ما يتطلب تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات.<sup>2</sup>

-2

تليها

امتلاك المسؤولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية وتحديد وشرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن نشاطاتهم (لماذا)، يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي، وتوفير كل المعلومات السابقة التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها.

-3

وأخيرا

را يتوصل المسؤولين إلى مرحلة الدفاع عن موازناتهم مع إبراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة المعينة والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف.

وفي هذه المرحلة يتموضع دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط وتقييمها. يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهه تحت تأثير المنفذين من جهة وتأثير الإدارة من جهة أخرى، ويبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع والمفاوضات التي تجري أثناء المراحل التحضيرية، فدور مراقب التسيير إذن هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازن وفي تقديمه حسب ما تمليه طريقة الدفاع والمفاوضات المتعلقة بهذا الملف.

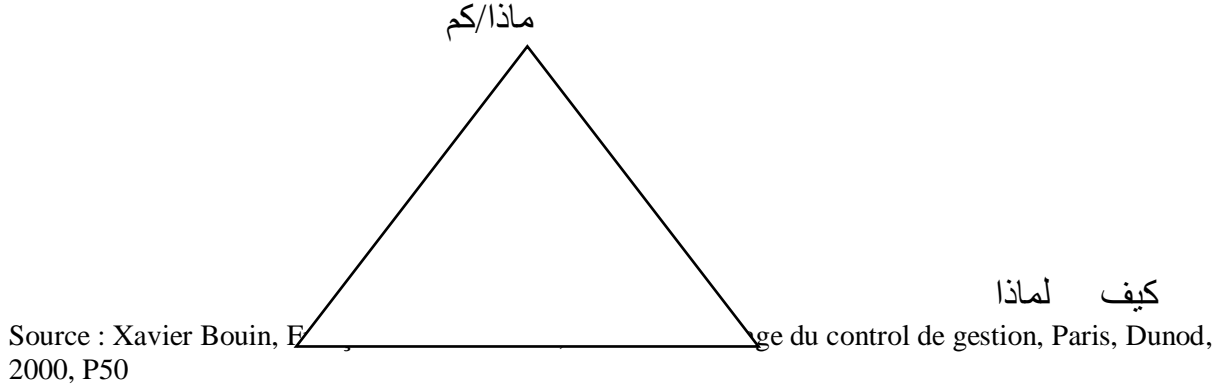
<sup>1</sup>J.Orsoni, Contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1998, P 194

ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004 ص 76<sup>2</sup>

## الفصل الأول: عموميات مراقبة التسيير

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

### الشكل(06): المحاور الثلاثة لحوار التسيير



**3. تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير<sup>1</sup>:** يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقبة الموازنات ... ويجعلها تنسجم مع هيكلة المؤسسة. ومن جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينظم كيفية استقبالها ومعالجتها، وأخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا.

### 2<sup>2</sup> التوقع السلمي لمراقب التسيير ثانيا:

مراقب التسيير هو قائد المؤسسة، يعرف الهدف الذي سعد في وضعة ومخططات النشاط التي تسمع ببلوغ الهدف، وهو ينتبع باستمرار المسار الحقيقي للمؤسسة ويعلم المسؤولين بالانحرافات الحاصلة عن الهدف المتوقع حتى يتمكن هؤلاء من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فهو في نفس الوقت:

أ-المستشار الاقتصادي للمؤسسة (أي لكل المسؤولين وليس فقط للمدير العام).

ب- " الميكانيكي " لنظام الموازنات (أي يتصور وينشط ويرمم النظام).

ج- "المنشط" لنظام مراقبة التسيير.

إذن ما هو موقعه على صعيد المؤسسة؟

يحتل مراقب التسيير موقعا وظيفيا ويكون تابعا للمدير العام والمدير المالي ولمواقعا أخرى.

### 1-تابعية مراقب التسيير للمدير المالي: لهذه التابعية عدة سلبيات

-يمكن للمدير المالي أن يشكك في أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ومراقب التسيير.

-يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقتهم مع المندوبين ومسؤوليهم لأنهم سيكونون نظرا وحكما في نفس الوقت.

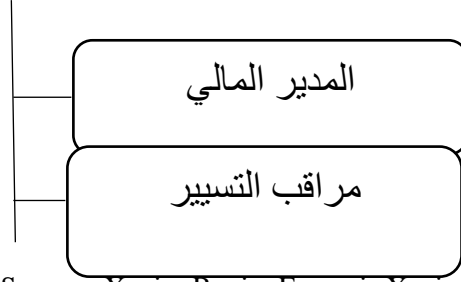
-تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى.

### الشكل(07): تابعية مراقب التسيير للمدير المالي.

المدير العام

<sup>1</sup> Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P 54

<sup>2</sup> Michel R et Gérard Naulleau, le contrôle de gestion, bancaire et financier, 4<sup>ème</sup> édition, revue banque, France, 2002, P 109

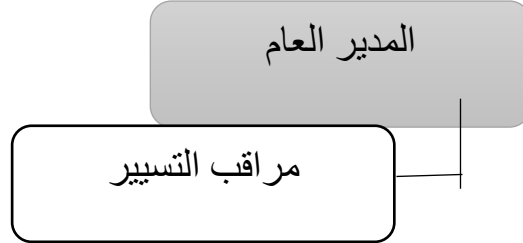


Source : Xavier Bouin, François Xavier Simon, Op cit, P : 54

**2-تابعة مراقب التسيير للمواقع الأخرى:** تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للشركة وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح.

**4- تابعة مراقب التسيير للمدير العام:**<sup>1</sup>تميل التوجهات الحديثة الى الحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذه الوضعية تدعم مراقب التسيير. أكثر وتمنحه استقلالية وقدرة على التدخل بصورة أكثر أهمية

**الشكل(08): تابعة مراقب التسيير للمدير العام**



Source : Xavier Bouin, François Xavier Simon, le nouveau visage du control de gestion, Paris, Dunod, 42000, P5

**المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير<sup>2</sup>**

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام مراقبة التسيير من خلال الأهداف التي يسعى لتحقيقها وأيضا مساره الذي يضمن تحليل الانحرافات وتصحيحها للتحكم في الأداء التسييري ككل، لكن هذا لا ينفى وجود

صعوبات وحدود تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي لأسس هذا النظام ما يلي:

تعددمهار اتمراقبالتسييرو المتعلقةبكثرةالاختصاصاتوالكفاءةالمطلوبةفيهوالتبنيوجعليلهاأن

يتحكمفيهاكتقنياتالتخطيط،الخبرةالمرتبطةبالتسييرالمالي،القدرةعلناالتسيقوالاتصال،حصر

المعطياتالمتعددة...إلخ. هذا ما يجعل من مراقب التسيير إنسانا نادرا يصعب إيجاداه.

المشكل الثاني هو وضعيات الغامضة جزئيا التي تعرض المؤسسات والتي تزداد أكثر فأكثر مع التغير السريع للمحيط، فلم يعد المهم في الوقت الراهن تحديد الفروقات بفضل أداة(محاسبية) متطورة بل المهم هو البحث عن المؤثرات الممكنة مستقبلا، والتشخيص الذي ينبغي استخلاصه والتعديلات التي ينبغي إدخالها على مخططات النشاط.

المطلوب بالنسبة لمراقب التسيير مجرد التأكد من أن الموارد مستعملة بصورة جيدة وفي اتجاه تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ولكن أيضا توفير وسيلة لمتخذي القرارات لتسيير المخاطر المختلفة والناجمة عن انتشار واتساع حالة الغموض.

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, le contrôle de gestion à la portée de tous, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, Edition Economisa, 2000, P12

<sup>2</sup> Michel R et Gérard Naulleau, ob-cit, 205

وبالتالي فإن التعقيدات المتزايدة للمؤسسات ولنشاطاتها المرتبطة بعدم استقرار الظروف والمحيط تجعل من عملية صياغة مسار للمراقبة أمرا يصعب تحقيقه ببساطة<sup>1</sup>.

تشكل المعلومات عاتقا آخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير، وهذا راجع الى فائض وحجم المعلومات التي تتلقاها المؤسسة ومدى وملاءمتها لاحتياجات المستخدمين لها، ما يستدعي المام 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 مشكلا أساسيا 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 خارج عن المجال المقبول للعمل التنبئي لا يمكن غض النظر عنها وتتطلب اتخاذ تدابير تصحيحية فورية وانحرافات بسيطة تكون ضمن المجال المقبول للعمل التنبئي يمكن غض البصر عنها ولا تتطلب تدابير تصحيحية لأنها تؤدي الى تكاليف غير ضرورية.

هناك مشكل اخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية مراقبة التسيير أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها، فالمعروف أن هذا النظام يهدف الى الاستغلال الأمثل للموارد والى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب، فهل تقاس هذه الأخيرة بتكلفة الأخطاء التسييرية التي لتفاديه (كيف يمكن قياس ذلك) أم ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار أو بدرجة تحسين 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.

عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية<sup>1</sup>

والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 39

### خلاصة الفصل

بطر حال إطار المفاهيم لمراقبة التسيير حاولنا توضيح مفهوم عملية المراقبة وما تناولته مختلف المدارس الفكرية وتطور واد علماء الإدارة حتى أخذ مفهومها شاملاً لذي يهتم بكلمات تقو م بها المؤسسة الاقتصادية بداية بوضع الخطط والأهداف واختيار الوسائل وكيفية استخدامها وصولاً إلى التقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها فاتخاذ القرار أو الإجراء المناسبة ثم عود على بدء، باعتبار أن مراقبة التسيير كنظام معلومات .

ومن خلاله  
المفهوم مبيناً خصائص مراقبة التسيير وضرورة استخدام مختلف المؤشرات المالية وغير المالية حتى تظهر أهمية علمية  
المراقبة في تقييم الأداء وقياس مدى تحقيق أهداف المؤسسة واتخاذ القرار المناسبة، ثم كيفية إدارة عملية المراقبة ومتطلبات تنظيم الرقابة السليم .

وختمنا بتوضيح مهام مراقب التسيير داخل المؤسسة كما أظهرنا موصفات المراقب الجيد والكفاءة وكيفية انه يساعد بتفاريه على اتخاذ القرارات من طرف المديرين.  
كما نشير أخيراً إلى أن تطبيق مراقبة التسيير بالمعنى الذي ذكرناه لا يتم إلا بوجود وسائل وأدوات مراقبة تقليدية كانت أم حديثة لتستخدمها مختلف المؤسسات الاقتصادية.

# الفصل الثاني

## أدوات مراقبة التسيير

### تمهيد:

بالنظر إلى الأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير في إدارة المؤسسات الاقتصادية، كان لابد من التركيز على الأدوات التي تتمتع بسبها عملية الرقابة. يذكر المفكرون وفي هذا الجانب أشكالاً مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيطو أساسيون الرقابة، وبعضها أكثر تعقيداً، وبعضها يكون أسلوباً قابلاً للتحليل باستخدام الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، وبعضها الآخر يكون أسلوباً قابلاً للاستخدام من هيئات مستقلة عن المؤسسة.

كما أن هذه الأدوات تتنوع عدداً من المؤشرات التي تحكم عمل الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، وبينما يركز البعض الآخر على قياس جزء معين من الأداء لإحدى وظائف المؤسسة المختلفة مثل الإنتاج، التسويق، التمويل والأفراد... إلخ. وبالرغم من اختلاف المقاييس والأدوات الرقابية في كيفية التصحيح وقياسها فإنها لا يمكنها أن يسعد التحقيق هدف واحد هو: تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من المعلومات الناتجة لمنع تكرار هذه الانحرافات مستقبلاً. كما أن استعمال هذه الأدوات يتخلف من مؤسسة لأخرى، وذلك حسب درجة تطور المؤسسة، حجمها، هدفها وثقافة المديريين فيها، وبنوعها الرقابة التسيير المعتمدة. ولا يوجد ما يمنع بالطبع عن استعمال أكثر من طريقة أو أداة من الأدوات الرقابية.

وفي مجال المؤسسات، وحسب ما أوردناه في الفصل السابق من حيث مفهومها وخصائصها وما يميزها، فإنها تتميز أيضاً بأدوات رقابية تناسب حجم أعمالها وطبيعة إدارتها ونظام معلوماتها. وقد جاء هذا الفصل لتوضيح بعض أدوات مراقبة التسيير المختارة ضمن هذا التصنيف وتشمل الأدوات التالية: أدوات التقدير والتخطيط: وتضم الموازنات التقديرية، معدلات العائد على الاستثمار، التكاليف المعيارية، أدوات التحليل: وتضم النسب المالية، تحليلاً لتعادل، التكاليف المستندة للأنشطة؛ أدوات المتابعة: وتضمن نظام المعلومات، إدارة الجودة الشاملة، لوحات القيادة.

### المبحث الأول: أدوات التقدير والتخطيط

تُستخدم أدوات التقدير والتخطيط لتمكين المؤسسات الاقتصادية من تقدير مختلف الأعمال التي ستقوم بها مستقبلاً والتخطيط لها بما يتلاءم مع الأهداف الاستراتيجية، ولتتمتع بتابعاتها أثناء وبعد التنفيذ وتقييم الأداء بناءً على ذلك، فهذا الإطار سنتناول بعض الأدوات الأكثر استخداماً من طرف المؤسسات الاقتصادية بمختلف أشكالها والمتمثلة في الموازنات التقديرية، معدل العائد على الاستثمار والتكاليف المعيارية.

### المطلب الأول: الموازنات التقديرية

نبين مفهومها وأهميتها بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أصنافها وأحجامها، ثم أنواع الموازنات التقديرية الأكثر استخداماً.

### أولاً: مفهوم وأهمية الموازنات التقديرية

إن المهمة الرئيسية والأساسية لنظام الميزانيات التقديرية هو مساعدة إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة، وذلك يقوم على تخطيط أعمال وأنشطة المؤسسة. إن الميزانية التقديرية هي عبارة عن خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب أو المتوسط، إن هذه الخطة توضع بعد قيام المؤسسة بدراسة كافة العوامل المحيطة بها الداخلية منها والخارجية.<sup>1</sup>

كما تعتبر الموازنات من أقدم أدوات مراقبة التسيير وتستخدم على نطاق واسع لهذا الغرض، وهي تتمثل في كونها تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية مقبلة، وهي تغطي كل مراكز المؤسسة<sup>2</sup> ويعرفها (كاريزون و نوران) 1997 بأنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة للمستقبل، يعبر عنها بصورة كمية أو رقمية، وتعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل المجالات الواردة بخطة المنشأة وأهدافها المستقبلية. فهي تضع أهدافاً محددة للمبيعات، الإنتاج، التوزيع وأنشطة التمويل، وكذلك توضح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف.<sup>3</sup>

والموازنة التقديرية بهذا المفهوم تحقق عدة مزايا للمؤسسة، فتبرز أهميتها كأداة تجمع بين الرقابة والتخطيط، وأداة اتصال وتنسيق تساعد المسير في اتخاذ القرار وتنفيذ استراتيجية المؤسسة. ويمكن توضيح هذه الأهمية فيما يلي:

**1- أداة التخطيط:** تتمثل الموازنات التقديرية في ترجمة أهداف المؤسسة إلى صور كمية، وتبيننا الأسس التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة باستخدام الطرق العلمية، بحيث تساعد على تصحيح مسار التنفيذ ومن ثم تحقيق أهداف الخطة المرجوة وبالتالي فهي أداة تخطيط. تحقق المزايا التالية:

- يتيح تحضير الموازنة فرصة التعرف على أي مشاكل ينتظر حدوثها، مما يتطلب بعض ضوابط للمشاكل وفحصها والعمل على تفادي وقوعها خلال تنفيذ الخطة.

أ.خالص صافي صالح، رقابة المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، د م ج، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010، ص 213  
خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2005، ص

396<sup>2</sup>

طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 138<sup>3</sup>

- لما كانت الموازنة هي الصفة الكمية ل خطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة، فإن ذلك يتطلب جهود جميع المستويات الإدارية في تحضير الموازنة، مما يُشعر الجميع بأنهم متكاتفون لتحقيق هدف واحد.<sup>1</sup>

- تحقق الموازنة إجراء التنسيق بين خطط وأهداف مختلف الإدارات والأقسام، في ضوء الهدف المشترك لكل لعاملين في المؤسسة، بمعنى أنها تهتم بالجزء والكل في آن واحد، بحيث تكون خطة متكاملة تتجسد من خلال التنسيق بين مختلف الوظائف، وبالتالي فهي أداة إعلام واتصال، فمدير الإنتاج مثلا يكون على علم ببرنامج البيع، ومدير التموين يكون على علم كذلك ببرنامج الإنتاج.<sup>2</sup>

- تحقق الموازنة التوازن عن طريق التخطيط السليم لأنشطة المؤسسة للوصول إلى حالة التوازن الاقتصادي المالي مع تحقيق الكفاية القصوى لجميع مجالات النشاط، بالإضافة إلى الكفاءة الإنتاجية ومنع الإسراف في العمليات.<sup>3</sup>

**2- أداة الرقابة واتخاذ القرار:** إن استخدام نظام الموازنة يؤدي إلى الرقابة السليمة على الأعمال، وذلك بتركيز الاهتمام على الانحرافات التي تظهر عند التطبيق، وبالتالي فهي أداة رقابة وتقييم للأداء لأنها تقارن ما تم إنجازه فعلا بما يجب أن يكون، وهذا يتطلب تحديدا دقيقا للتنظيم وللوظائف الإدارية المختلفة، وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة، بالإضافة إلى تحديد معايير علمية تستخدم في هذا المجال.<sup>4</sup>

وهناك مميزات أخرى نذكرها في هذا المجال وهي:

- تعتبر الموازنة أداة مهمة للاتصال بين المستويات الإدارية المتتابعة عن طريق التقارير الرقابية.
- ترشد الرقابة عن طريق الموازنة للمسؤولين في الإدارات أو الأقسام على تحقيق الأهداف الفورية في ضوء الهدف العام للمؤسسة، فإذا واجهت إدارة صعوبة ما تعينتها يتم تبليغ الإدارة العليا حتى تقترح الوسائل الكفيلة لمعالجة الصعوبات.
- تتيح الموازنة فرصة تطبيق محاسبة المسؤولية عند تحديد مسببات الانحراف، وبذلك يشعر كل مسؤول بحدود مسؤوليته، وبالجدول الزمني الذي يربطه بتنفيذ النشاط المكلفه.
- تمكن الموازنة من قياس الانحرافات بهدف الدراسة واتخاذ القرار لتلحظنا الانحرافات السلبية وتنمية الانحرافات الإيجابية.

تبرز أهمية استخدام مبدأ الرقابة بالاستثناء فيكون التركيز على رقابة العناصر أو المسائل التي تنحرف عن المعدلات المقررة، وترك الأمور المتكررة أو الروتينية لتعالجها المستويات الإدارية التنفيذية.<sup>5</sup>

**3- أداة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة:**

إن الموازنة التقديرية هي وسيلة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة المتمثلة في أهدافها العامة ونوعية المنتجات والأسواق التي تعمل فيها وكيفية اكتساب الميزة التنافسية لمواجهة المنافسين، حيثترجمه هذا الاستراتيجية إلى

يوحنا عبد الأدم وصالح لزرقي، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006<sup>1</sup>، ص122

<sup>2</sup>Georges Langlois, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, PEARSON Education, 2eme édition, Paris 2008, P07.

<sup>3</sup>يوحنا عبد آلم، صالح لزرقي، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص123

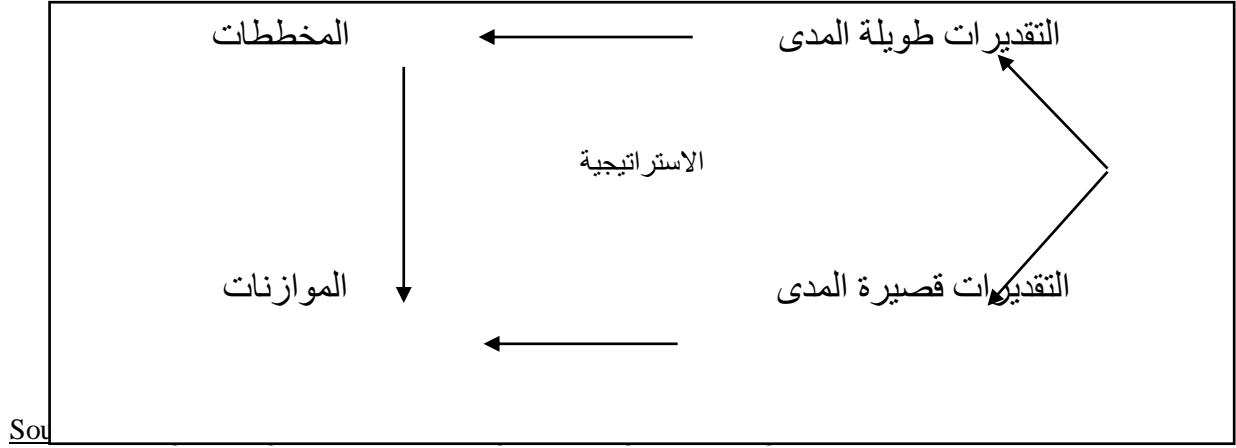
طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص140

ديالة الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي، السوري، رسالة<sup>5</sup>

دكتورة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 1991 ص152

مخططات طويلة ومتوسطة المدى تحتوي على المخططات الأكبر حجمًا من المخططات التي تمثل الموازنات التقديرية التي تُعتبر عن مختلف الوظائف والأنشطة المالية وغير المالية، وبالتالي فإن تقدير الموازنات يجب أن يأخذ بالحسبان الأبعاد الاستراتيجية لتكون في نفس الاتجاه معها. يمكن توضيح هذه العلاقة في الشكل التالي:

**الشكل (09): العلاقة بين استراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية**



édition , Paris 2008, P 05

### ثانياً: أنواع الموازنات التقديرية

#### 1- من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها:

- أ- موازنات طويلة الأجل: وتعد غالباً لفترة من خمس إلى عشر سنوات.
- ب- موازنات قصيرة الأجل: وتعد لمدة سنة مالية أو ثلاث شهور أو شهر، تعتبر الموازنات قصيرة الأجل جزءاً من موازنات طويلة الأجل ولهذا يجب ألا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما.

#### 2- من حيث الغرض من الانفاق:

- أ- الموازنات الجارية (الاستغلال): تتضمن موازنة البرامج وموازنة مراكز المسؤولية حيث تهدف موازنة البرامج إلى تخطيط ورقابة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية مثل (موازنة الإيرادات للخدمات، موازنة العمالة، موازنة مشتريات المواد الخام، موازنة مصروفات الصيانة والتشغيل، الموازنة النقدية). أما موازنة مراكز المسؤولية تهدف إلى متابعة إعداد وتنفيذ موازنة البرامج على مستوى المدير المسؤول.
- ب- الموازنات الاستثمارية: تهدف إلى تخطيط ورقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها إضافة أصول ثابتة جديدة (أراضي، مباني، آلات ومعدات، أثاث وتجهيزات، وسائل نقل) أو تطوير وإحلال الأصول القديمة بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة. وتشمل تقديرات التكلفة كل من النفقات الاستثمارية ومصادر التمويل المتوقعة والبرنامج الزمني للتنفيذ.

#### 3- من حيث علاقتها بحجم النشاط:

- أ- الموازنات الثابتة: تعبر عن التقديرات اللازمة لمستوى مبيعات أو إنتاج واحد مستهدف خلال فترة الموازنة. يستعمل هذا النوع من الموازنات يستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.

فرкос محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001، ص 7<sup>1</sup>  
المرجع السابق، ص 9<sup>2</sup>

ب-الموازنة المرنة: تعبر عن التقديرات لعدة مستويات مختلفة من المبيعات أو الإنتاج التي يمكن توقعها خلال فترة الموازنة. قد تكون هذه التغيرات في الأسعار أو حجم النشاط.

4- من حيث وحدة القياس: فهناك موازنات معبر عنها على أساس عيني (أي كمية وحدات منتجة، الأمتار من النسيج، ساعات عمل... الخ)، وموازنات معبر عنها على أساس نقدي [...] لكن أغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادها على المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة والتحليلية، وكذلك نظرا أنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظرا لاختلاف أساس القياس في كل منها. فحتى نوحّد أساس القياس نستعمل التعبير النقدي فهو يمثل القاسم المشترك.

### ثالثا: استخدام الموازنات التقديرية في المؤسسات

تأسيسا على مفهوم الموازنات التقديرية والمزايا التي تحققها في المؤسسات الاقتصادية نظرا لبساطتها وفعاليتها في مراقبة التسيير، نرى كأداة للرقابة التي توفّر لكافة المقناعات المسير بأهميتها في حسن إدارة المؤسسة وتحقيق أهدافها، وطبيعة نظام المعلومات المتاحة، بالإضافة إلى البنية التي تنشط فيها.

### المطلب الثاني: معدل العائد على الاستثمار (ROI)

يعتبر القرار الاستثماري من القرارات الاستراتيجية التي يتخذها المسير والتي تحتاج إلى تقييم وتحليل حتى تحقق المؤسسة أهدافها في أحسن الظروف، ويتم ذلك بأدوات تحليل مختلفة كمعدل العائد على الاستثمار، مخططات تسيير المشاريع، القيمة الاقتصادية المضافة والنتيجة المتبقية إلى غير ذلك، سنختار معدل العائد على الاستثمار كأحد أدوات التخطيط مبينين مفهومه، أهميته ومدى استخدامه في المؤسسات.

### أولا: مفهوم معدل العائد على الاستثمار<sup>1</sup>

يعد معدل العائد على الاستثمار (ROI) من معايير التي تستخدم لقبول أو رفض المشروعات المقترحة وهو أيضاً من المؤشرات التي يعتمد عليها المستثمرون ورجال الأعمال ويحسب بقسمة الدخل الصافي على رأس المال المستثمر وهو يساوي معدل العائد على الموجودات أي:  $ROI = \frac{ROA}{\text{Investment}}$

Net Income

ROI =

Investment

يعتبر مؤشر العائد على الاستثمار من أهم أدوات الرقابة وقياس الأداء الاستثماري، وهذا بمعرفة علاقة صافي الربح المعبر عن حصيلة نشاط الاستغلال بقيمة رأس المال المستثمر ومقارنة ذلك بما حققته المؤسسة في فترة سابقة أو بما حققته مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة، وبالتالي فإنه سيوجه الإدارة نحو القرارات الملائمة للوصول إلى معدل العائد المستهدف. كما يسمى معدل العائد على الاستثمار بمعدل العائد على الأصول ويحسب بالعلاقة التالية<sup>2</sup>:

الربح الصافي

ديالة الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي. السوري، رسالة دكتوراه<sup>1</sup>

غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 1991، ص 159

ديالة الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي. السوري، رسالة دكتوراه<sup>2</sup>

غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 1991، ص 159



أو هي: تكاليف محددة مسبقا بدقة كبيرة عن طريق التحليل التقني "كتحديد الوقت اللازم لإنتاج قطعة معينة أو تحديد تكلفة ساعة العمل"، والتحليل الاقتصادي، وهذه التكلفة تأخذ طبعاً معيارياً أو نموذجياً يستعمل لتسهيل المعالجات التحليلية والسماح بإجراء عملية المراقبة من خلال تحليل الانحرافات (مع التذكير بأن تحديد التكلفة المعيارية يكون على أساس النشاط العادي للمؤسسة وليس النشاط الفعلي أو المقدر).<sup>1</sup>

يذكر العديد من الباحثين أن التكاليف المعيارية المستخدمة في مراقبة التسيير يجب أن تتصف بالخصائص التالية:<sup>2</sup>

- أن يستعمل المعيار بدراسة عقلانية.
- أن يكون المعيار بقيمة محددة.
- أن تساعد الطريقة على تحليل الانحراف بين القيمة المعيارية والقيمة الحقيقية.
- أن تكون مرجعاً للمبدأ الإداري بالاستثناء.

فالرقابة على التكاليف بشكل أساسي تعتمد على المعايير الموضوعية مسبقاً كإطار لکیفية إنجاز المهام في جميع المستويات الإدارية، وتكلفة إنجازها، لتتم مقارنتها بعد انتهاء المهام بالتكاليف الفعلية واستخراج الانحرافات لتحليلها ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق المعايير أو الأهداف المحدد، وقبل ذلك فإن هذا المعيار يجب أن يتسم بالواقعية والوضوح الشامل ولو أن أثرها على جميع المتغيرات والظروف المحيطة بالنشاط.

حيث أن :

الانحراف = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية.

تكلفه وحدة النشاط المعيارية × التكاليف المعيارية = حجم النشاط المعيارية

تكلفه وحدة النشاط الفعلي × التكاليف الفعلية = حجم النشاط الفعلي

وتستخدم التكاليف المعيارية لتحقيق العديد من الأهداف التي يمكن إنجازها فيما يلي:<sup>3</sup>

- تحديد مسؤولية الأداء.
- تشجيع قيااس الكفاءة الإنتاجية.
- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف.
- قياس تكلفة الوحدة المنتجة.
- تحديد أسعار بيع المنتجات.

ثانياً: أنواع التكاليف المعيارية

تشتمل المراجعات المحاسبية على العديد من أنواع التكاليف المعيارية، ولعل الأنواع الثلاثة التالية تعد من أشهرها استخداماً:

أ- **تكاليف معيارية أساسية:** تتميز هذه التكاليف بالثبات وعدم تأثرها بالتغير التقييمي لتويات الأسعار أو في المنتجات أو في طرق التشغيل، وبذلك فإن تأثير التغير في الأسعار أو في التقييمي على الكفاءة يتم تقييمها بالمقارنة بالأسعار والكفاءة التي كانت سائدة وقت وضع المعايير التي تقوم عليها التكاليف المعيارية الأساسية، مما يجعل لتقارير الأداء تبرز اتجاهات الأسعار والكفاءة ورغم ذلك فإن هذا المؤشر اتللاً تجاهه تنقداً أهميتها في ضوء التغير المتلاحق علمد بالفترة القصيرة<sup>4</sup>

بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية، فرع إدارة أعمال،<sup>1</sup>

جامعة مسيلة، 2006 ص78

<sup>2</sup> Bernard collasse & all, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2009, P1281

<sup>3</sup> Brigitte Dorait, contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, 5<sup>o</sup> édition, Paris, 2008 P72

أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة 1989، ص 191<sup>4</sup>

ب- **تكاليف معيارية نموذجية:** تعكس هذا التكليف المستوى بالنموذجي لأداء، باسـتخدام المعدات والموارد المتاحة. كما أنها تقدم محافظ التخفيض التكاليفو إيجاد طرق أفضل للأداء بشـكل كايكفل تحقيقاً لأهداف محددة، من أجل ذلك يجب أن تكون عمليات وأنشطة المؤسسة منظمة بطريقة عقلانية مع مراعاة المستوى بالسائد في البيئة الخارجية، وهذا يساعد على تحسين المخرجات بشـكل مستمر واكتساب ميزة تنافسية<sup>1</sup>

ج- **تكاليف معيارية جارية:** تعكس هذا التكليف مستوى الكفاءة المتوقع عـرض و ظروف الوحدة الاقتصادية الجارية التي تسعى لتحقيق الهدف بالذيرسـمته خلا ل فترة معينة، و وقوع أيا نحر افسلبي في هذا النوع من التكاليفسـمته عدم الكفاءة في الإنتاج (ما لم تكن هناك عوامل خارجية<sup>2</sup>)، وهذا المعيار يجب مراعاته من حين لآخر كلما عتالضـرورة لكي يكون دقيقاً و واضحاً حتى يمكن التعرف على المسببات الحقيقية لانحراف الوصل إلى الإجراءات التصحيحية السليمة.

### ثالثاً: استخدام التكاليف المعيارية

يذكر بعض الباحثين أننا نستخدم التكاليف المعيارية بقدر أفعال المؤسسة الكبرية انطلاقاً من الأفكار التي تقدمها لتأيلور من خلال تقسيم العمل و اعتماد النشـاط المعيارية و تطور تمعالتقدم التكنولوجيا و المعلوماتي، ثم أصبحت تستخدم في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بشـكل محدود بعد 1960 ليتوسعد لك بعد فترة الثمانينيات<sup>3</sup> و نعتقد أنها لنظر الطبيعة النظام الرقابي المستخدم في أغلب المؤسسات التي تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي بشـكل أساسي، بإمكانها هذا المؤسسة لتتنظيم التكاليف و استخدام المعايير المناسبة لمختلف الأنشطة، و منه تمكنا من استخدام التكاليف المعيارية في عملية الرقابة على التكاليف و تحديد الأسعار، و خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية، و قالما أشار تاليهدراسة كلمن Thierry (2001) و Nobre (2001) و دراسة (2005) AZER Jihane ABI أو دراسة Benoit Lavigne (2002)

ولذلك نرى ان استخدام التكاليف المعيارية مناسب جداً لنظام مراقبة التسيير في المؤسسات نظر التوفر المعلومات اللازمة لتطبيقها و يتوقف ذلك على التكوين الجيد للأفراد المكلفين بهذه المهمة.

<sup>1</sup>Bernard collasse & all, Op-Cit, P1281

التكريتي إسماعيل يحي، عبد الوهاب الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر و التوزيع طبعة 1 عمان 2007 ص 353<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: أدوات التحليل

تستخدم أدوات التحليل لمعرفة سلوك ونشاط المؤسسة بشكلاً عام في فترة معينة وتحليلها لمعرفة مسـتوى الأداء وتحديد المسؤولية في ذلك واتخاذ القرار المناسب، وهذا من خلال بعض المؤشـرات التي تطور رقم الأعمـال أو تغير التكاليف

سنختار بعض الأدوات القابلة للتقييم كالتساؤل عن المؤسسة في عملية التحليل المتمثلة في التحليل المالي، تحليل نقطة التعادل، التكاليف المستندة للأنشطة.

### المطلب الأول: التحليل المالي:

لمعرفة التحليل المالي كأداة قابلة تستخدم لتحليل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة

يكون لهذه العمليات تأثير مالي وبالتالي المساعدة المسـيرة في تقييم نتائجها، يتطلب منا أولاً تحديد مفهوم التحليل المالي وأهميته وكذا مختلف الأدوات التي تستخدم في عملية التحليل كالنسب المالية التي سنختارها كأهم تلك الأدوات، ومن ثم معرفة مدي استخدامها ذلك في المؤسسات.

### أولاً: مفهوم التحليل المالي<sup>1</sup>:

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

✓ يقصد بالتحليل المالي عملية تحويل الكم الهائل من البيانات والأرقام المالية التاريخية المدونة القوائم المالية (الميزانية العمومية وقائمة الدخل) إلى كم أقل من المعلومات والأكثر فائدة لعملية اتخاذ القرارات.

✓ كما ينظر إلى التحليل المالي كونه وسيلة الإدارة المالية والتي من خلالها تستطيع ان تحول البيانات المحاسبية إلى شكل يمكن استخدامه مرشداً لتقييم المركز المالي والمركز النقدي واعتماد نتائجه في التخطيط التمويلي المستقبلي، كما ينظر إليه كونه عملية لفحص القوائم المالية المنشورة لشركة معينة بقصد تقديم معلومات تفيد لتحديد مدى تقدم المنشأة خلال فترة الدراسة والتنبؤ المستقبلي بنتيجة أعمالها.

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

و عملية التحليل المالي بشكلاً عام تهدف إلى:

- معرفة الوضع المالي للمؤسسة.
- الحكم على قدرة مكاسب المشروع.
- الحكم على كفاءة الأداء المالي التشغيلي للمؤسسة.
- تقديم قدرة المؤسسة على سد ديونها والتزاماتها في المدا القصير والطويل.
- وضع الخطة المستقبلية وإحكام الرقابة الداخلية.
- التعرف على نقاط الضعف في المؤسسة واقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها.

### ثانياً: النسب المالية

<sup>1</sup> سيدي يعقوب المنصور، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة نيل شهادة ماستر ، 2014/2015 ص 53  
<sup>2</sup> محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والاقتصادي، دار وائل للنشر، الطبعة 3، عمان 2010 ص 28

تعتبر النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي وأكثرها انتشاراً في أوساط المحللين الماليين، وهي من أقدم هذه الأدوات، حيث ظهر تقيمتصاف القرن 19 عندما كان يستعين بها أنذاك المستخدمون وأصحاب الصلة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ولعل أهم ما ساعد على انتشار النسب بين المحللين هو سهولة استخراجها وفهمها وإمكانية الاعتماد عليها في تقييم الأداء أو جهاز النشاط المختلفة. وقد أصبحت النسب المالية من أهم الوسائل المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء في المشاريع الاقتصادية.

### 1. تعريف النسب المالية

يمكن تعريف النسب المالية بأنها أداة من أدوات التحليل المالي توفر مقياس العلاقة بين بنديين من بنود القوائم المالية. كما تعد النسب المالية بأنها محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين بما بقائمة الميزانية أو بحسابات النتائج أو بهما معاً، لذا فهينز ود الأطر افا المعنوية بعملية التحليل بفهما أفضل عن حقيقة وضع المؤسسة عما إذا اعتمدت على تحليل كم معلومة على حدة<sup>2</sup>. تُستخدم النسب المالية للرقابة على الجوانب المالية لكثير من أعمال المؤسسة كالسويق، الإنتاج، الأفراد... إلخ، وهي عبارة عن نسب بين بعض عناصر الميزانية والإيرادات والمصاريف. تتم مقارنة هذه النسب بمجموعة من القيم المعيارية أو بقيم مؤسست مشابهة للحكم على أداء المؤسسة من الناحية المالية وتبعاً لذلك يتم استنتاج الكثير من المعلومات عن حالة المؤسسة أو سياساتها المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة.

### ثالثاً: تصنيف النسب المالية

يمكن تصنيف النسب المالية حسب النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وهو التصنيف الأكثر شيوعاً في أوساط المستفيدين المحليين الماليين، ويتمموجبه تقسيم النسب المالية إلى خمسة أقسام، هي:

- ✓ تحليل السيولة في الأجل القصير.
- ✓ تحليل القدرة على سداد الديون في الأجل الطويلة.
- ✓ تحليل الربحية.
- ✓ تحليل نسبة السوق.
- ✓ تحليل نسبة النشاط.

#### أ- تحليل السيولة في الأجل القصير:

تلجأ المؤسسات المالية والبنوك والدائنون لمثل هذا التحليل، كما يلجأ إليها أصحاب الديون طويلة الأجل لاطمئنانهم على قدرة المقترضين على سداد الديون المترتبة على المقرضين الممنوحة، ومعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى استغلال الإدارة لقرأس المال بشكل فعال، تدرسهذه النسبة مقدار ما يتوفر من النقدية وما في حكمها (كالاستثمار في الأوراق المالية) لسداد الخصوم المتداولة<sup>3</sup>.

#### ب- تحليل القدرة على سداد الديون في الأجل الطويلة.

تهتم هذه النسب بتحليل قدرة المؤسسات على سداد الديون في الأجل الطويلة، وتخص الأطر افا لتتفق مبنياً على المقرضين وطويلة الأجل مثل أصحاب السندات والمؤسسات المالية، يقوم من خلالها المحلل المالي بتقدير مدى مساهمة الألتزامات في تمويل التلاكالأصول، حيث تضم الألتزامات القصيرة وطويلة الأجل كما تضم الأصول المتداولة والثابتة، وتعتبر هذه النسبة من مؤشرات الرفعالمالي للمؤسسات. وفي حالة الحصول على مؤشرات مرتفعة عنياً نالوضع المالي للمؤسسة غير جيد وقدرةتها على سداد الديون في الأجل الطويلة ضعيف

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 127

<sup>2</sup> محمد صالح الحناوي، نهال فريد مصطفى، جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية – مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية

2004 ص 311

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص 13

### ج- تحليل الربحية: <sup>1</sup>Profitabilité

يعتبر تحليل الربحية باستخدام النسب المالية من أهم أشكال التحليل المالي المحاسبي وأكثرها انتشاراً، حيث يلجأ إليه تفريرياً كأصحاب الصلة في المؤسسة من إدارة، ملاك ومقرضون...، لاهمنا أثر مباشر على تحليل أفعالها ونشاطها في المؤسسات، فتحليل السيولة والقدرة على سد الديون في المدى الطويل لا ينفصل عن تحليل الربحية، بل يتأثر بهو باتجاهاته. وتكمن الأهمية في تحليل الربحية من أن تحقيق الربح هو سبب قيام المؤسسات واستمرار نشاطها.

### د- تحليل نسبة السوق:

تعرف نسبة الأسهم، حيث يلجأ إليها المستثمر ونفياً للأسواق المالية والمتعاملون فيها حتى يتسنى لهم المفاضلة بين خيار الاستثمار المتاح والتعرض لعلباتها والأسعار السوقية للأسهم في السوق المالي.

### و- تحليل نسبة النشاط:

تسمى أيضاً نسب الدوران أو نسب الأداء وهي مجموعة من النسب التي يتم بموجبها قياس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام الأمثل للموارد المتاحة، لغرض تحقيق الأهداف المرجوة.

### ثالثاً: استخدام التحليل المالي في المؤسسات

ان ما اوردنا من نسب مختلفة ترتبط بنشاط المؤسسات الاقتصادية والتي يمكن استخدامها في التحليل المالي لمعرفة وضعيتها المالية، ورغم وجود نسب أخرى بأعداد كبيرة فإن بعض الباحثين يرون ان النسب المالية سابقة الذكر كافية بالنسبة للمؤسسة للإعطاء صورة صحيحة عن الأداء والجوانب المالية فيها وتكون كأداة رقابية فعالة<sup>2</sup>

كما يرب الباحثون نظام المعلومات المحاسبي المتاح في المؤسسات التي يمكن من خلاله

استخدام التحليل المالي الذي يساهم في معرفة الأداء المالي واتخاذ القرار المناسب في مساعدة على التخطيط المالي والتخطيط الاستراتيجي بناء على الأرباح ونمو الأصول والحصة السوقية المستخلصة من النسب المالية المتعددة.

### المطلب الثاني: تحليل التعادل

تستخدم المؤسسات الاقتصادية تحليل التعادل كأداة تساعد في عملية تحليل الأنشطة لتحقيق أهدافها التشغيلية، وهو من الأدوات واسعة الانتشار نظر الأهمية وإمكانية تطبيقها في مختلف المؤسسات، لذلك سنحدد مفهوم نقطة التعادل وأهميتها بالنسبة للمؤسسات.

<sup>1</sup> الغالبي طاهر محسن منصور، إدارة واستراتيجية منظمات الاعمال المتوسطة والصغيرة، دار وائل للنشر، الطبعة 1، عمان 2009 ص250  
<sup>2</sup> المرجع السابق، ص252

### أولاً: مفهوم نقطة التعادل

ان نقطة التعادل يطلق عليها عدة تسميات اخرى منها: التوازن، النقطة الحرجة، النقطة الميتة، و عتبة الربحية<sup>1</sup>

تهدف كل مؤسسة اقتصادية إلى التخطيط إنتاجها و توجيه استثماراتها نحو المشاريع المرحة التيلا تتحققاً لإبتحقيق حجم معين من المبيعات، و معرفة الطاقات و الوسائل اللازمة و الخيار اتممكنة في المدى القصير كتوجيه التكاليف و تحديد الأسعار، و يتحقق هذا الأمر في حالة توازن العلاقة بين المتغير اثلثة (الحجم، التكلفة، الربح) حيث أن كل مؤسسة اقتصادية تتحمل أعباء دور ثابتة لا يمكن استردادها إلا منحصلة المبيعات بعد أن تبلغ نقطة معينة أو حجم معيناً يطلق عليه حجم التعادل<sup>2</sup>

و بالتالي يمكن تعريف نقطة التعادل بأنها حجم المبيعات الذي يغطي مجموع التكاليف الثابتة و المتغيرة، أي تكون النتيجة فيهذ هالحالة معدومة، كما تسمى برقم الأعمال الحرج

أو عتبة المردودية و تقتضي هالحالة تحليل سلو كالتكاليف الفصل بين الثابت منها و المتغير<sup>3</sup>

### ثانياً: أهمية تحليل التعادل

ير بالباحثين إمكانية استخدام المؤسسة لتحليل التعادل لتقييم المبيعات من حيث الكمية و السعر و تحديد مزيج البيع المناسب و مدتها لتغطية التكاليف و التنبؤ بالأعمال المستقبلية المتعلقة بزيادة أو تخفيض الإنتاج و فيما يندرج عن أنوع المنتجات المؤسسة، و هذا نظر السهولة لتطبيق هالأداة و أهميتها . تأتي أهمية تحليل التعادل من شيو عاستخدامات هفيمجالاً مختلفة، نظر الكونهم ينعلم تطور العلاقة بين التكاليف و حجم الإنتاج و الإيراد فهو أداة يسهل مهمة الإدارة في التخطيط و الرقابة<sup>4</sup>

### 1. مساعدة الإدارة في التخطيط

يعتبر تحليل التعادل أداة لإدارة المؤسسة لتفويض الخطط و سيالتهافي صنع القرار االإدارية، و يتم ذلك عن طريق:

- ✓ تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح بالخطط في حالة ثبات السعر.
- ✓ تجديد مزيج البيع في حالة بيع أصناف اتهو امشر بحمختلفة بحيث تحقق المؤسسة أكبر ربح ممكن، فيضو ءتشكيلة المنتجات و تشكيلة المبيعات المثلثي.
- ✓ اتخاذ قرار ا تسليمية بالنسبة للسعالت يغيظي سعر هافي السوق و تكاليفها الكلية، إما بالاستمرار في إنتاجها أو بالتوقف عن الإنتاج، و كذلك تحديد إمكانية دخول أسواق جديدة.
- ✓ تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتو جديد فيضو عظر و فالسوق و ظر و فال المؤسسة، معوض عسياسية سعرية مرنه تتلاءم مع مختلف ظر و فال المؤسسة و السوق.
- ✓ إعداد الموازنات التقديرية، بالرغم من كون تحليل التعادل مبنياً على تحليلات تاريخية، إلا أنه يفان ه يعد أساساً لتحديد بيانات المستقبل و تقبل و التنبؤ بها . كما يعتبر هذ التحليل أساساً لدراسات الجدوى الاقتصادية لكونه نقطة انطلاقاً لدراسات التنبؤ بالمبيعات و مسـتويات الطاقة الإنتاجية، لتحديد أفضل مستوى للاستثمار في تحقيق هذ فال المؤسسة.

### 2. مساعدة الإدارة في الرقابة<sup>5</sup>

<sup>1</sup> ا.خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010

ص 147

<sup>2</sup> يوحنا عبد آل آدم و صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر و التوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص 85 و ص 122

<sup>3</sup> Cloud Alazard & Sabrina Separi, Contrôle de gestion, 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2001, P158

<sup>4</sup> يوحنا عبد آل آدم و صالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر و التوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص 86-87

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص 86

## الفصل الثاني: أدوات المراقبة و التسيير

بما أنوظيفةالتخطيطوالرقابةمكاملتاينالعضهماوتممتينلووظيفةصنعالقرارالإدارية،  
وبغيةالقياموظيفةالرقابةلابدمنوضعخطةمسبقةتمثلالهدفالذييتسعىإليهالمؤسسة. كماأنمتابعة  
الأداءتتمللتأكدمنسلامةالإجراءاتالمؤديةلتحقيقالهدفالمحدد،لذاعتبرالخططمعاييرمسبقةتهدفتممكن  
استخدامهافيالقياسوالتقييم. فتحليلالتعادلبيشمحاجراءمقارناتعموديةوأفقيةلتحديدأثرالتغيرات  
الفعليةعلالأسعاروالتكاليفلتحديدالانحرافاتومعالجتها. ومنهفإنعمليةالرقابةتتممخلالتحليل  
التعادلفيحالاتمتعددةمنها:

- ✓ المؤسساتالتييتعاملفيساعةواحدةوليسأديهانظامالتكاليفالمعياريةأوالموازناتالتقديرية،فإنخريطةالتعادلستساعدفيالرقابةعلالتكاليفعنطريقسخططتكاليفالهدفبناءعلالتحليلالماليبياناتالماضي،فإذازادخطالتكاليفالفعليالسنواتالتاليةعندذلك،تطلبالأمردراستهاإدارياواتخاذالإجراءالتصحيحية.
- ✓ للمقارنةبينالوحداتالاقتصاديةالتيتمللفينساقطاع،وأثرالتغيراتفياالتكاليفوالأسعارعلكلمنها.
- ✓ تقويمأداءأجزاءالمؤسسة،وذلكبالنسبةللمشاريعالضخمةذاتالوحداتالإنتاجيةالمتعددةوالتيقذتختلفعنعضهاالعضفينوالمنتوجويفظروفالتشغيلوالموقعالجغرافي

### المطلب الثالث: التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing

تعتبرالتكاليفالمستندةللنشاطمنأهمأدواتالتحليلالحديثةالتييساعدالمؤسساتالاقتصاديةفيتحقيقالكفاءةباستخدامالوسائلالمتاحةبشكلأتمثلوعدمهدرالموارد،لذلكسنوضحأسباب(ABC)

#### أولاً: أسبابومبرراتاستخدامنظام(ABC):

ظلتأنظمتالتكاليفالتقليديةسائدةالاستخدامحتعام1987 حينقدمالباحثان(Cooper & Kaplan) نظاماجديدالتخصيصالتكاليفوتقييمسعرتكلفةالمنتوجبترريقةعادلةبناءعلالأنشطةالتييساهمفيالمنتوج،وأصبحيعرّفبنظامالتكاليفالمستندةللأنشطة(ABC) وهذاأثرالانتقادات

- العديدةالموجهةللطريقةالتقليديةمنظرفكثيرمنالباحثينوالتينجملهافيالآتي<sup>1</sup>:
  - ✓ تُنتقدالطريقةالتقليديةفيكيفيةحسابالتكاليفغيرالمباشرةنتيجةعدممراعاةعلاقةالسببيةبينتكلفةالمنتوجوبينمااستخدممنمواردبالمؤسسةوالأساسالمستخدمفيعمليةالتخصيص،فلايُلمسالأثر والسببفيعلاقةالتخصيص.
  - ✓ فشلالأنظمةالتقليديةفيتوفيرالمعلوماتاللازمةللإدارةلتخصيصتكاليفطاقاتهاالإنتاجيةعلىالمنتجاتلعدمكفاءةالمعلوماتالدقيقةعنالربحيةالنسبيةللمنتجات.
  - ✓ استخدماساعاتالعملالمباشركأساسلتخصيصالتكاليفالصناعيةغيرالمباشرةعلأقسامالإنتاجيؤديإلىتخفيضتكلفةالوحداتالمنتجاتالتيينتجكمياتمحدودةأوالتيتستعملعددابسطاًمنساعاتالعملالمباشرعلىحسابالمنتجاتالتيينتجكمياتكبيرةأوحتاجإلىعددكبيرمنساعاتالعملالمباشر،نظرالوجودعدمالتكاليفغيرالمباشرةلاأثرتبطبحجمالإنتاجوإنمابمبرراتأخرى.
  - ✓ عدمالقدرةعلتحملنظامتكاليفموجهأساسالغراضإعدادالتقاريرالمالية،وإبقاءالتركيزعلىالأرقامالواردةبالقوائمالماليةبدلأمنالاهتمامبالبياناتالتيعكسالأحداثوالعملياتالتبادلتبالتنتائجالماليةللأنشطة،لهذاأسبابعدتالحاجةإلىاستخدامأساسأخرأكثردقةيقومعلىالأنشطةفيعمليةتخصيصالتكاليفغيرالمباشرة.
- أمامبرراتتطبيقنظام(ABC) كماوردتفيالكثيرمنالمؤلفاتوالدورياتوالتيتمن شأنهاتقويمتكلفة دقيقةوعادلةللمنتوجوالخدمة،فتمتأليفمايلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> يوسفمحمد عوضالنجار، تطبيقنظامالتكاليفالمبنيعلىالأنشطةABC فيالقطعالصناعيالاردنيمبرراتهمومقوماته(دراسةميدانية)، أطروحةدكتوراهغير منشورة، جامعةعمانالعربيةللدراساتالعلية،الأردن، 2007،ص56.

✓ **التقدم التكنولوجي وآلية العمل:** نظر للتطور الكبير في أغلب المؤسسات الإنتاجية، وتحوّل العملية الإنتاجية من العمل اليدوي إلى المكننة الحديثة أدّى ذلك إلى زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة، مما أضفى على عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة أهمية كبيرة نسبياً إلى الباقية التكاليف الصناعية المباشرة. ولأن الطرقات التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات لا توفر المعلومات الدقيقة العادلة على تكلفة المنتج جوهرية، فإن إدارتها، كان لابد من تبني تلك الطريقة بطريقة أخرى بواسطة بيمكننا الوثوق به في حصر تكلفة المنتج فجاء نظام التكاليف المسندة لأنشطة لتحقيق ذلك.

✓ **المنافسة الشديدة وتعدد أواق الزبائن:** إن الزيادة في تنوع المنتجات لتلبية احتياجات الزبائن وطلباتهم وتحقيق رضاها مما أثار كاتال المناقشة اقتضت قيام الشركات بزيادة كمية منتجاتها وتحسينها، وأصبح المسؤولون بحاجة إلى معلومات دقيقة وعادلة عن المنتجات، لتساعدهم في اتخاذ قرارات استراتيجية مهمة لتسعير منتجاتهم، لأن تحديد سعر قياسي صحيح يحتاج إلى قرار عملي في سوق إنتاجية تنافسية، إذ يستغل المنافسون الأخطاء لصالحهم.

✓ **تعدد الأنشطة المساندة:** تختلف المنتجات بشكل كبير من حيث احتياجاتها إلى الأنشطة المتعددة من إعداد الآلات، أو أمر التشغيل والتفتيش إلى غير ذلك، فالمؤسسة التي تتميز بتكاليف إنتاجية منخفضة أنتجتها الفوائد المتعددة من تطبيق نظام (ABC) بأكثر من تطبيق الطريقة التقليدية، كما أن زيادة التكاليف غير المباشرة دون أن يقابلها زيادة في الكمية المنتجة دليل واضح على أنها أنشطة إضافية استهلكنا الموارد، وبالتالي فإن هذا النظام يساعد المؤسسات الصناعية على تتبع تكاليفها غير المباشرة ومعالجتها.

### ثانيا تطبيق نظام (ABC) في المؤسسات :

قبلا لتطرق إلى كيفية تطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة (ABC) لابدمنتوا ضيحه مفهوم له بحسب ما ذكره هأحد رواده (Cooper, 1990) الذي حددده بأنه " نظام يقيمو مبتحليلا لأنشطة التيتمار سفيال مؤسسة، و من ثم جميع التكاليف الغير المباشر لك نشاط كل علة حدة، حيث يتم خصيصا على الأنشطة التي تقو مبيها المؤسسة أو لا، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن، وذلك بحسب الاستفاد منها"<sup>1</sup>.

ونظر الما يتم تعبه هذا النظام منز ايا مقارنته بالطريقة التقليدية في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرار التشغيلية و الاستراتيجية فإنها تقبلو لانا أكاديمينو الإدار بين في مختلف المؤسسات الاقتصادية، و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حظيت بنوعنا لاهتمامنا الباحثين في هذا المجال.

هناك دراساتنا و لتطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة في المؤسسات، منها دراسة (Thierry Nobre 2001) التي بينت أنها كمن المؤسسات (ABC) تخدم نظام

و خاصة في قطاع الخدمات لاتخاذ القرار اختلفة مثل قرار السعر بعد تخصيص التكاليف الغير المباشرة.

كما نذكر ما قدمه (Hicks, 1992<sup>2</sup>) في كتابه نظام التكلفة و فعال الأنشطة في المؤسسات

(Activity Based Cousting for Small and Mid-Sized Businesses)

و وضح مجموعة من الأمثلة التطبيقية التي تمكننا الإدارة العليا من اتخاذ القرار المناسبة المبنية على تكلفة دقيقة و عادلة للمنتج أو للخدمة إذ ان تطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة قد لا ينال النظام التقليدي و بينا أن النظام الملائم لمؤسساتنا لا يعد نسخة مصغرة لذلك النظام المستخدم في المؤسسات الكبيرة، فقد جاء

نظام المؤسسات الصغيرة نتيجة دراستها لعدد من مشكلات التكاليف التي نعتمنا لواقعا عمليتنا المؤسسات و يعيد نظام (ABC)

نظاما مستحدثا لتطوير احتساب التكلفة، يسع لمساعدة المؤسسات التي تتطور و النمو و الاسـتفادة من هذا المنهج الإداري الجديد حاضر او مستقبلا.

و يفيد (Hicks) أنه هذا الطريقة أبسط و أقل تكلف و أكثر كفاءة، حيث من الممكن ان نستخدمها في المؤسسات التي يصعب فيها تكرير الأعمال أو لاسا عات من وقت العمل و تزيد من الـسومو المصروفات الاستثنائية لتغيير نظام التكاليف التقليدية المطبقة لديها و الاستفادة مناسـتخدامنا لالنظر ياتنا أكثر تقدم النظام التكلفة و فعال الأنشطة.

لتطبيق نظام التكاليف المستندة للأنشطة (ABC) في المؤسسات التي يجب أن لا تعيين قائمة الأنشطة التي تقو مبيها المؤسسة و تساهم في خلق قيمة مضافة، و ذلك حسب الخطو التالية<sup>3</sup>:

- ✓ تعيين نفير ي عملين تكلفو ضعو دراسته قائمة الأهداف.
- ✓ إعداد قائمة أو لية للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة، و ذلك من خلال اللقاءات الاجتماعات مع مختلف الجهات المعنية : إدارة عليا، تقنيين، رؤساء مصالح الغير ذلك.
- ✓ المصادقة على قائمة الأنشطة النهائية التي تعطى قيمة مضافة، و استبعاد الأنشطة عديمة القيمة.
- ✓ تحديد المعلومات المهمة الخاصة بكنشاط من حيث طبيعة النشاط، المسؤول عنه، المسـتفيد منه الموارد اللازمة (موارد بشرية، مالية، تقنية...).

<sup>1</sup> ماهر موسدر غام، مدنتو فرمومات تطبيق نظام (ABC) في المؤسسات الحكومية الفلسطينية فقط اعززة (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 23، العدد 01، يونيو 2007، ص 64  
<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 69-70.

<sup>3</sup> Laurent Ravignon et all, La Méthode ABC/ABM, Piloter efficacement une PME, éditions de l'organisation, 4ème tirage, Paris 2000, p133

## الفصل الثاني: أدوات المراقبة و التسيير

- ✓ حصر الوقت المخصص لكل نشاط و عدد المنتجات الناجمة عنه.
- ✓ تجميع الأنشطة في نسق واحد حسب الوظائف و المصالح (الأنشطة المتعلقة بنسق الإنتاج، المبيعات، المالية....).
- بعد تحديد الأنشطة يمكن أن تقوم المؤسسات بإنشاء نظام (ABC) و هذا يتبع الخطوات التالية:
  - ✓ تعيين الأنشطة الملائمة و تعرف فيها، منها على سبيل المثال:
    - إصلاح الآلات، مناولة المواد، التعبئة، ضمان الجودة، الاستلام، إدارة المبيعات الغير ذلك.
  - ✓ تقسيم الأنشطة إلى مراكز تكلفة، مثلا لمحاسبة، التجميع، الهندسة، الصيانة، الإدارة....
  - ✓ تحديد العناصر الأساسية للتكلفة و هي عناصر التكاليف الغير المباشرة، منها:
    - الكهرباء، الماء، بالإضافة إلى الأجور و المرتبات، عناصر التكاليف الثابتة، الإهلاك....
  - ✓ تحديد العلاقة بين الأنشطة و تكاليفها، أي التكاليف التي تتعلق بأبمن مركز التكلفة، تحديد مركزات التكلفة (و هي بمثابة وحدت قياس) لتخصيص التكاليف على الأنشطة التي تمن الأنشطة إلى المنتجات.
- في هذا الحالة تستطيع المؤسسة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و حساب سعر التكلفة المناسب بطريقة عادلة، مما يساهم في تحقيق مفهوم مراقبة على أساس الأنشطة من أجل قيادة المؤسسة نحو الأهداف الاستراتيجية و تحسين الظرف و هو ما يعرف<sup>1</sup> (ABM)

<sup>1</sup>Brigitte Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, 5<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, P132

### المبحث الثالث: أدوات المتابعة

توجد العديد من الأدوات التي يمكن استعمالها في متابعة نشاط و أداء المؤسسات الاقتصادية من أجل التقيد بالخطط و البرامج الموضوعية و الوصول إلى الأهداف المرسومة في أحسن الظروف. من الأدوات الأكثر استعمالاً في هذا المجال نجد نظام المعلومات، إدارة الجودة الشاملة و لوحه القيادة. نبينفه مكلنها و مدملا ئمتهال رقابة المؤسسات.

#### المطلب الأول: نظام المعلومات:

لقد أسهمت التطورات الفكرية الحديثة و التقدم العلمي الذي استمد من المسار التجريبي دوراً أساسياً في خلق نظرية النظام التي انطلقت من حقيقة إنسانية مفادها أن المنظمة وحدة اجتماعية هادفة. و بفعل تطور أدوات الاتصال الحديثة و الحواسيب و الوصول إلى الاقتصاد الرقمي، فإن المؤسسة تعتبرها كنظام استفاد من المعلومات التي توفرها هذه الأدوات التي هي بمثابة (تنظيم، تنسيق، توجيه، رقابة، تحفيز)، لذلك سنضيف بعض المفاهيم التي ينفى فيها مفهوم النظام و المعلومات و نظام المعلومات و مدياستخدامها في المؤسسات من أجل عملية الرقابة و اتخاذ القرار.

#### أولاً- النظام:

يعرّف النظام بأنه ذلك الكيان المنظم و المركب الذي يجمع ويربط بين الأشياء و ياء و الأجزاء التي تكونها من عناصر كيميائية و حيوية و بيئية و اقتصادية و نفسية و اجتماعية و ثقافية و غيرها من النظام الفرعية تشكلت ككلها كياناً منظماً أكبر من الأجزاء التي تنتمي إليه، فالإنسان الفردي عبارة عن مجموعة متكاملة و متفاعلة من الأنظمة الفرعية (كالجهاز الهضمي و الجهاز التنفسي و الجهاز العصبي... إلخ) و كذلك المؤسسة الاقتصادية بمختلف أشكالها عبارة عن نظام يتكون من مجموعة أنظمة فرعية تتميز المنظمة بشكلاً عامبأنها عبارة عن نظام مفتوح حيث تتلبمختلف العلاقات السائدة بينه وبين البيئة التي يعمل بها، و لكي تتمكن المنظمة من البقاء في ظل حترام المنافسة و الصراعات القائمة لا بد أن تؤثر و تتأثر بمجمل التفاعلات في البيئة الخارجية و تنكيف معها. لذا فإن للنظام خصائص تتميز هو هي<sup>2</sup>:

- ✓ أن النظام يتكون من أنظمة فرعية جزئية تشكل في مجموعها النظام الأكبر.
  - ✓ الكلية و الاستقلالية: بمعنى أن لكل نظام حدوداً و فاصلة و واضحة عن البيئة التي يعمل بها.
  - ✓ التفاعل: و هي صفة تتميز كلاً من الأنظمة السائدة، حيث أن الأجزاء التي تتفاعلها النظام متفاعلة مع بعضها لتحقيق الأهداف الكلية التي يسعي إليها النظام.
  - ✓ يتألف النظام من مجموعة من المدخلات ( Inputs ) و العمليات ( Procès ) و المخرجات ( Outputs ) و التغذية العكسية ( Feedback )
- فالمدخلات تتكون من الموارد البشرية، المادية، المعنوية، التكنولوجية، و العمليات التي تشمل كلاً من الأنشطة التي تتم تأديتها داخل المنظمة كعمليات الاتصال، القيادة، البحث و التطوير، مراقبة التسيير و عمليات التشغيل، و غيرها من مختلف الإنتاج، الإمداد و التسويق... إلخ، كما تتضمن المخرجات كافة السلع و الخدمات التي يتم تقديمها للبيئة الخارجية، و تمثل العمليات تسر و جودة النظام و قدرته على البقاء و الاستمرار، و التغذية العكسية تمثل ردود أفعال البيئة الخارجية حول المخرجات من السلع و الخدمات المقدمة من طرف المنظمة بهدف إيجابيتها و السلبية بغرض قيام النظام بالإجراء الكفيلة بتحقيق التكيف الملائم مع بيئتها و تلبية الحاجات الفعلية للبيئة الخارجية.

<sup>1</sup> خضير كاظم محمود، و مؤسسة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، إثر النشر و التوزيع، عمان، ط1، 2008، ص84

<sup>2</sup> عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظام المعلومات الإدارية، دار المسير للنشر و التوزيع للطباعة، ط03، عمان، 2008، ص

## الفصل الثاني: أدوات المراقبة و التسيير

- ✓ الاستهداف : أي أن الأنظمة المفتوحة عبارة عن كيانات هادفة، فمنظمات الأعمال تتسبب من خلال أنشطتها المختلفة لتحقيق الربح والنمو والتوسع في مبادئها.
- ✓ التلاشي والاضمحلال : وهو حالة طبيعية تتسم بها الأنظمة الكونية، حيث أن النظام يتلاشى ويموت حين يفقد إمكانية الاستمرار والتكيف مع البيئة الخارجية.

### ثانيا- المعلومة.

- المعلومة كلمة تعود إلى المعلم وهو الأثر الذي يستدل به على الطريق. وتعرف بأنها بيانات تتم تجميعها ومعالجتها بحيث تكون لها قيمة تستخدمها وتساهم في اتخاذ القرار<sup>1</sup>. والمعلومة ما تلها معنى وتؤثر في ردود أفعال وسلوك من يستقبلها، وبالتالى فالمعلومة هي تلك المعطيات المتحصلة عليها من خلال عملية تقويم وتصفية وتقية البيانات الخام بموجبها يتم الاستعانة بها الكمن يحتاجها كاتخاذ القرار باعتبارها قيما تمنفعة ودلالة<sup>2</sup>.
- أما البيانات فهي المواد الخام للمعلومة التي تتنقل في أرقام، رموز، مفاهيم مختلفة، وليست للبيانات دلالة للمتجر معالجتها، ترجمتها، مقارنتها، تبويبها، تحليلها وتلخيصها، بحيث تصبح صالحة للاستخدام من قبل المعنيين بالأمر في المنظمة<sup>3</sup>.
- وبالتالى فالمعلومة هي المعرفة المستخلصة من البيانات التي توفرها الإدارة المعنوية وعالجاتها بشكل أو بآخر، أو هي بيانات تجر معالجتها فأخذت شكلا مفهوما يقود إلى المعرفة<sup>4</sup> وحيث تكون للمعلومة قيمة تفيد مستخدميها يجب أن تتميز بخصائص معينة تتمثل في الآتي<sup>5</sup> :
- ✓ الشمول : بمعنى كمال المعلومة هو أمر غير ملموس يصعب قياسه وضعيمته رقيمة له.
- ✓ الدقة والوضوح : وتشير هذه الخاصية إلى درجة الخلو من الخطأ في المعلومات، ففي التعامل أحيانا مع البيانات قد تحدث أخطاء في النقل أو في الحساب أو غير ذلك.
- ✓ الملائمة : بمعنى ملائمة المعلومة ما تلها المستخدم، أي تكون ملائمة للموضوع محل البحث.
- ✓ التوقيت : أي توفر المعلومة في الوقت المناسب سواء من حيث الحصول عليها أو معالجتها.
- ✓ التكلفة : بمعنى أن يكون العائد المتوقوع من البيانات أكبر من تكلفة الحصول عليها ومعالجتها.

### ثالثا- نظام المعلومات.

بعد معرفة كل من النظام والمعلومة ما تبيّن مفهوم نظام المعلومات، والذي تعدد المفاهيم المقدمة حوله بحسب الخلفية العلمية والعملية لمقدمها، نذكر من بين هذه المفاهيم ما يلي:

- التعريف الأول:** عرف (Lucas) 1986(H.C) نظام المعلومات بأنها مجموعة من الإجراءات التي يمكن من خلالها تنفيذها توفير معلومات تستخدم لمد عملياً صنع القرار والرقابة في المنظمة<sup>6</sup>.
- التعريف الثاني:** عرف (لاودن 1991) نظام المعلومات بأنها مجموعة من المكونات والعناصر المترابطة والمتفاعلة معاً، والتي تتولمها مجمعاً واسترجاع، تشغيل، تخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لمد عملياً اتخاذ القرار والتنسيق والرقابة في المنظمة<sup>7</sup>.
- التعريف الثالث:** عرف (Cf.Oecca) نظام معلومات المؤسسة بأنها مجموعة المعلومات المتداولة في المؤسسة الوسائل والإجراءات التي تحوّل المعلومات إلى معالجة المعلومات التي تستعملها في مافيد المؤسسة واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية من أجل تحسين مستوى الأداء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>Cloud Alazard & Sabine Separi, Contrôle de gestion, 5ème édition, DUNOD, Paris, 2001, P184.

<sup>2</sup>محمد عبد الحليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، مصر، طبعة 2007، 1، ص3

<sup>3</sup>شوقينا جواد، المرجع المتكامل لإدارة الأعمال- منظور كلي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2010، 01، ص444

<sup>4</sup>قنديل جعمر ابراهيم، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع. والطباعة، 03، عمان، 2008، ص31

<sup>5</sup>صونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، دار الجامعة، مصر، 1995، ص82-84.

<sup>6</sup>Cloud Alazard & Sabine Separi, Op.cit., P86.

<sup>7</sup>ثابت عبد الرحمن بدر، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، دار الجامعة، مصر، 2005، ص123

نستنتج من هذا أن نظام المعلومات لها أهمية كبرى للمنظمات المعاصرة بحيث أصبح يحتمر تبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما أنها ضرورية للقيام بمختلف العمليات والأنشطة من تخطيط وتنظيم واتخاذ قرار اتفويض واستراتيجية المؤسسة التي تقو مبتها لها وفهمها . لذا فإن نظام المعلومات يكون نمائماً لجمال المؤسسة، وذا مصداقية لأنها مثلاً لذاكرة التيقيد في عملية الرقابة، ويمتاز بالسرية وتحديث والفعالية<sup>2</sup>، لأنه يعالج المعلومات المتعلقة بواقعا المؤسسة الحالي ويعمل على التنسيق بين المراكز، كما يعالج المعلومات المر تبطة بمستقبل المؤسسة التي تبين عليها القرار ات المختلفة.

نشير أيضاً إلى أن نظام المعلومات لها أشكال متعددة تكون بنحسب حاجة المنظمة وكيفية تطبيقها. فحسب وظائف المؤسسة نجد نظام معلومات الإنتاجي، التسويقي، المالي والمحاسبي، الموارد البشرية وهكذا، وحسب المستويات الإدارية نجد نظام المعلومات الاستراتيجي، التشغيلي ونظام معلومات الإدارة التوسعية، ولكل مستوى بإدار يعامل مع قرار ات مناسبة.

### رابعاً- استخدام نظام المعلومات اتفيا للمؤسسات:

تقو منظمة المعلومات ات المختلفة تبدو فعاليتها في المعلومات مساعداً لإدارة فية اتخاذ القرار ات المناسبة في ظل لظروف والتية عيشها المؤسسات الاقتصادية اليوم من شدة المنافسة تقو التطور التكنولوجي في أدوات الاتصال وظهور الاقتصاد الرقمي أيضاً فإضافة إلى تعدد أدواقالز بانئو غير ذلك . والمؤسسات تبدو ها أصبحت بحاجة إلى استخدام نظام المعلومات ات بمختلف أشكالها بما يناسب حجمها ويحقق أهدافها، لأن القرار ات تتخذ ها المؤسسة تقو تعتمد على المعلومات ات التي توفر ها نظام المعلومات سواء كان القرار ات يتعلق ب حاضر أو مستقبل المؤسسة، أو كان القرار ات استراتيجياً أو تشغيلياً، وبقدر فعالية نظام المعلومات تتكونالقرار اتفيمصلحة المؤسسة.

أشارت عدة دراسات إلى أهمية استخدام نظام المعلومات اتفيا للمؤسسات، منها دراسة Benoit Lavigne (2002) التي بينت أن نظام المعلومات ات المحاسبي في المؤسسة له خصائص مستقلة نسبياً بالنظر إلى حجم المؤسسة والنظام التقني المستعمل وطبيعة البيئة المحيطة بها وخصائصه المميزة، وهذا ما يفيد في عملية الرقابة من حيث تحديد سعر التكلفة ومتابعة مستوى المبيعات مساعداً لتكوين الأفراد البعير ذلك، وكما زاد حجم التعقيد في المؤسسة ساعدت الحاجة إلى تطوير نظام المعلومات .

أما دراسة 2003 D.V.Caillie و هيدراسة مقارنة لثلاثة أبحاث تم تفير نسا، بلجيكا وكندا – والمشار إليها سابقاً- بينت أن استخدام نظام المعلومات ات في المؤسسة يساعداً في كمالها لثلاثة، ولكنها ليس نظاماً متجانساً في كلا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بل يكون بنحسب حجم المؤسسة وطبيعة الأهداف التي يحدد ها المسير وسلم القيم الذي يختار ه بحيث يمكنها اتخاذ القرار ات والتكيف مع البيئة المحيطة بها.

وأخيراً دراسة 2010 Saira Kharuddin & all التي أوضحت حتمت بتطبيق نظام المعلومات اتفيا للمؤسسات الماليزية بالنظر إلى أهميتها ومساهمتها في الاقتصاد الماليزي خاصة بعد أزمة 1997 حيث خصصت الدولة الماليزية دعماً لهذا المؤسسة ساعداً لتبنيير نامجئ يمكنها من استخدام نظام المعلومات ات بالتقنيات الحديثة، حيث أن محدودية الموارد كانت عائقاً أمام ذلك، وأوضحت الدراسة أن المؤسسة ساعداً لتبنيير استخدام نظام المعلومات اتفيا لإدارة مختلف العمليات أظهرت تحسناً في مستوى الأداء.

نستنتج مما سبق أن المؤسسات اتخدم نظام المعلومات ات للقيام بعملية الإدارة فية مختلف جوانبها (تنظيم، تنسيق، توجيه، رقابة، تحفيز ) بما يتناسب مع حجمها وطبيعة البيئة التي تعيش ها، نظر المالمعلومات ات أهمية لاتخاذ القرار ات المناسبة وقياس الأداء ومعرفة مدى تحقيق أهدافها، ويساعداً

<sup>1</sup> Norbert GUEDJ et collaborateurs, Le contrôle de gestion pour Améliorer la performance de l'entreprise, les éditions d'organisation, 2ème Edition, Paris, 1996, P350.

<sup>2</sup> Hélène Loning & all, Le contrôle de gestion- Organisation, outils et pratiques, Dunod, 3° édition, Paris, 2008, P220.

## الفصل الثاني: أدوات المراقبة و التسيير

المؤسسة في ذلك تطور أدوات تكنولوجية المعلومات والاتصال، وهذا يتوقف على أهداف المسير وسبل المقيم الذي حدده هو اقتناعها بمهمة ضرورة استخدام نظم المعلومات.

### المطلب الثاني: إدارة الجودة الشاملة (TQM).

يمكن تصنيف إدارة الجودة الشاملة كإحدى أدوات المتابعة في مراقبة التسيير نظر الضرورة ملازمة الجودة لكلا الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في مختلف المراحل، مما يساهم في متابعة كل تلك الأعمال لتحديد مستوى الأداء ومدار تفاعلها وانخفاضه، لذلك ينبغي مفهوم إدارة الجودة الشاملة والمرتكز على أساسية التي تقوم عليها، ثم التعرف فعلياً على إمكانية استخدامها في المؤسسات.

### أولاً- مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

في ظل المتغيرات المتعددة المحيطة ببيئة الأعمال، والبيئة التنافسية التي تفرضها تلك المتغيرات أصبحت المؤسسات أمام مجموعة من التحديات المتمثلة أساساً في زيادة اتجاه المؤسسات الكبيرة نحو الاهتمام بالمستهلكور غيابتهو أساليبها وضائحو المحافظة عليه، ثم توجيه الإدارة نحو تبني فلسفات ومداخل مختلفة لمحاولة إدارة التكاليف بغير ضحية تحقيق هدف التميز السعر للمؤسسة، بالإضافة إلى زيادة الاهتمام باستراتيجية الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية.

لهذا أصبحت الجودة أهمية بالغة بسبب التطور الاقتصادي العالمية الجديدة، وأصبحت توفير المعلومات اللازمة لقياس وتحليل تكاليف الجودة مطلباً أساسياً، بالإضافة إلى تعدد احتياجاتنا بالتمثلة في: جودة مرتفعة، تكلفة منخفضة، تسليم أسرع، تعدد وتنوع أكثر في المنتجات فكان لابد للمؤسسات الاقتصادية التي تبتغي البقاء والاستمرار من إجراء تغييرات جوهرية في عملياتها وتحسينها لتتنافس مع منافسيها في السوق. فإحدى الوسائل التي يمكن من خلالها تحسين الجودة والدقة في المرونة في الإنتاج والوفاء باحتياجات الزبون.

لذلك ظهر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) كفلسفة إدارية جديدة تستند على ضرورة تطبيقها في كافة المؤسسات من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية الجديدة المتمثلة في رضا المستهلكين وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة من خلال تبني أساليب حديثة في مراقبة التسيير ومنها إدارة الجودة الشاملة، وأخيراً تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق العالمية. وقد لعبت الإدارة اليابانية دوراً ريادياً في هذا المضمار، وخاصة في ثمانينيات القرن الماضي، من خلال استحداثها على تقديم سلع ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، وقد حقق هذا النتيجة لاعتمادها على حلقات السيطرة النوعية واستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

قبل ذكر مفهوم إدارة الجودة الشاملة يمكن استعراض مفهوم الجودة أو لاحتساب التعريف التالية<sup>1</sup>:

عرفه **Crosby**

على أنها الالتزام بمطالبات المستهلكين وعدم العيوب أو أخطاء العمل كعدم إشباع العميل بالشكل الصحيح للمرة الأولى.

عرفه **Juran**

على أنها صلاحية المنتج للاستخدام والتقييم كتحديد هافيين عددياً أساسيين هما مواصفات المنتج والتي تتلخص في عدم معر غبات الزبون، وخلو المنتج من عيوب التصنيع.

عرفتها اللجنة معايير ISO-2000 على أنها السمات والخصائص الكلية للمنتج وأداء الخدمة التي تعكس قدرة هذا المنتج وأداء الخدمة على إشباع حاجات العميل أو ضمنية.

أما إدارة الجودة الشاملة فقد تعد مفهومها بالباحثين، نور دبعضانها كما يلي:

يعرفه **Evans** أنها مفهوم إدارة متكامل وجهنوا التحسين المستمر في السلع والخدمات الأخرى التي تقدمها المنظمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> د. محمد أسعد عداس، إطار محاسباتكاملية المعلومات الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في الشركات وفيسوريا- دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 66، 2008.

كما يعرفه Kaynak علأنها فلسفة إدارية شمولية تسعى لوصولنا لتحسين المستمر في كل أقسام المؤسسة، وذلك من تحقيقه فقط إذا كان مفهوم الجودة الكلية مطبق بدءاً من الحصول على الموارد حتى خدمة المستهلك بعد البيع<sup>2</sup>. واعتبر معهد الجودة الفيدرالي الأمر يكي أن إدارة الجودة الشاملة هي نظام إداري واسع النطاق يهدف إلى تحقيق رضا الزبون.

من هذا التعار يفهم كيف يمكن تحديد خطى التطبيق لنظام إدارة الجودة الشاملة علنا نحو التالي<sup>3</sup> :  
 ✓ فهم تحليل احتياجات متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وذلك من خلال تحديد مسـتوى الأداء المرغوب من المستهلك ودرجة الأهمية النسبية لأبعاد الأداء المختلفة للمنتج وأداء الخدمة.  
 ✓ ترجمة احتياجات متطلبات المستهلك إلى أهداف كمية محددة وذلك من خلال تحديد معدلات مقبولة للإنتاج المعيب.

✓ إعداد عمليات التشغيل تحقيقاً لهذا الهدف فالجودة وذلك من خلال إجراء تعديلات علنا لآليات إعداد نظام رقابة تدريبي للعاملين لمنع حدوث مشاكل خاصة بالجودة.  
 ✓ أداء العمل ومتابعة المخارج لتأكد من تحقيق أهداف الجودة وذلك من خلال فحص المنتجات وتتبع واكتشاف أخطاء التنفيذ.

✓ تسليم المنتج للزبون ومتابعة ردود أفعاله، فإذا فشـل المنتج جفيت تحقيق معدلات الأداء وقلت توقعات الزبون يقو مبرر السلعة طالبا إصلاح العيوب وتعديل سعر البيع.  
 ✓ تحليل الأسباب الجذرية للفشل لادخال تحسينات جديدة على المواد المؤثرة في هذا الفشل.

#### ثانيا- مركز إدارة الجودة الشاملة.

إن الاختلاف هو مفهوم إدارة الجودة الشاملة أدبنا للاختلاف حول مبادئها، فيجملها البعض في الآتي<sup>4</sup> :  
 ✓ التركيز على الزبون : ويقصد به الزبون الخارج جيو الداخلي، حيث يجب التعرف علنا احتياجات الزبائن والعمل علنا توفير هابما يتماشى مع توقعاتهم.  
 ✓ التركيز على العمليات : أي لا يكون التركيز فقط علنا النتائج المحققة بل علنا العمليات التي يتم أداءها للوصول إلى هذه النتائج.

✓ الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها : ويتم ذلك من خلال استخدام مجموعة من معايير القياس المقبولة للجودة أثناء العمليات لتحفيز العاملين للوصول إلى هذه المعايير.

✓ التغذية العكسية : وهنا يتضح الدور الرئيسي للاتصال وأهميته توافر الاتصال المفتوح بين كافة المستويات الإدارية والتنفيذية لنجاح تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

✓ إشراك الأفراد في اتخاذ القرارات : إضافة إلى إشراك الزبون في حل المشاكل اكلو ذلك من خلال تطبيق أسلوب اللامركزية والعمل الجماعي.

✓ عملاً لأشياء صحيحة قبل عملاً لأشياء بشكك صـحيح : وهذا يعنى معرفة قيمة الشيء الذي يتم أداءه، فلا توجد أية قيمة لعمل شيء بشكك صحيح إذا لم يكن ذلك الشيء يضيف قيمة لأهداف المؤسسة.

#### ثالثا- تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات.

تبينا العديد من الأدرا أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي أصبحت لها أهمية كبرى في اقتصاديات الدول المتقدمة والدول النامية علنا سوءاً، بإمكانها تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة نتيجة

<sup>1</sup> مؤيد سعيد السالم، محمد المرعي، مدنتطبيق كائز إدارة الجودة الشاملة في النشر كاتالوجيا للصناعة الصغيرة في دولة قطر، مجلة السودان للإدار و التنمية، أكادير مية السودان للعلوم، الإدارية، الخرطوم، المجلد 25، العدد 01، يونيو 2005، ص 15

<sup>2</sup> Kaynak, H ; (2003), The Relationship between Total Quality Management and their Effect on Firm Performance, Journal of operations Management, Vol.21, Issue 4, July, PP. 405-435.

<sup>3</sup> حسين محمد عيسى، در اساتيف نظام إدارة الكلفة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، طبعة 01، بدون نشر، 2000، ص 380

<sup>4</sup> ضحى محمد أسعد عداس، إطار محاسبي لنظام عمليات المصادرا الخارج جيو وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في نشر كاتالوجيا لفي سوريا- در اسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 2008، ص 70

التحديات التي تواجهها كشدة المنافسة وتعدد أذواق المستهلك، وذلك من أجل ضمان حصتها في السوق وتحقيق رضا الزبون.

نشير في هذا الصدد إلى دراسة Anderson & Sohal, 1999 المتعلقة بممارسات إدارة الجودة الشاملة في منظمات الأعمال الصغيرة، شملت شركة صغيرة في اسطنبول، ركز الباحثان على ستممارسها التي: القيادة، الاستراتيجية والسياسات والتخطيط، تحليل المعلومات، الأفراد، التركيز على المستهلك، جودة العمليات. واهتما بتأثير تلك الممارسات على الأداء التنظيمي. توصلتا لدراسة النتيجة أن ممارسات القيادة بالإضافة للجودة العملية تؤثر بشكل كبير على جودة المنتج وأداء الخدمة، بالإضافة إلى أن ممارسات التركيز على الزبون تؤثر على سمعة التوصيل، أما بقية الممارسات فيمكن أن تؤثر في مؤشرات الأداء المختلفة<sup>1</sup>.

كما نذكر دراسة Granville Sawyer 2002 التي شملت عينة من المؤسسات في ولاية ميتشيغان الأمريكية، وتبحث في تأثير التكامل بين إدارة الجودة الشاملة واستخدام التكنولوجيا التي تستند إلى الزمان، ذلك أنه منذ بداية التسعينات أصبح عنصر الجودة والزمان أهمية أساسية لاكتساب الميزة التنافسية وتعد التكلفة وحدها مقياساً لذلك، وبينت الدراسة أن المؤسسات التي تتكامل هذا التكامل من تلبية احتياجاتها المتعددة في ظل منافسة الشديدة، وهذا تكماً أهمية مراقبة التسيير كنظام معلوماتي أو أتمتة قابلية في تحديد نوعية المخرجات التي يطلبها الزبائن<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى دراسة Rahman 2001 والتي بعنوان "ممارسات إدارة الجودة الشاملة والأداء التنظيمي" وهي دراسة مقارنة للمشاريع الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم التي لديها شهادة أيزو 9000 والتي لا توجد لديها شهادة أيزو 9000، حيث عمل الباحث على دراسة كفاءات إدارة الجودة التالية: القيادة، المعلومات التحليل، الاستراتيجية والتخطيط، توفيق مشاكلة العاملين، تدريب وتطوير العاملين، إدارة المستهلك، رضا المستهلك، تصميم إدارة الجودة، الرقابة على العملية. شملت الدراسة (53) شركة صغيرة ومتوسطة الحجم في اسطنبول، وقد توصل الباحث إلى عدم وجود فروق ذات دلالة بين عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة والأداء التنظيمي في كل من المشاريع المتوسطة والصغيرة الحجم التي تمتلك شهادة أيزو 9000، بمعنى إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة في كل النواحي من المؤسسات محل الدراسة<sup>3</sup>. من هنا نستخلص أن المؤسسات التي يمكنها أن تطبق مركزات إدارة الجودة الشاملة، السابقة الذكر، لتكون مدخلاً أساسياً لتقييم الأداء واتخاذ القرار، وبالتالي تستطيع الصمود أمام شدة المنافسة وتكسب رضا الزبائن. وفي هذا الإطار نستعين بتحليل سلسلة القيمة للأنشطة في مختلف مراكز المسؤولية، وتقييم كل نشاط من حيث الجودة والتكلفة والأجل وذلك لإدارة الأعمال والأنشطة ABC والتكاليف المستندة للأنشطة (ABM).

### المطلب الثالث: لوحة القيادة (Le Tableau de bord)

ظهرت لوحة القيادة كأداة رقابية ومتابعة لأداء المؤسسة الاقتصادية، وهذا تجاوز النقص الموجود في نظام المحاسبة والموازنات التقديرية المتمثلة في التأخر الزمني للحصول على المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى أنها تحقيقاً لهدف المؤسسة الاستراتيجية يساهم في تحقيق نتائجها

<sup>1</sup> مؤيد سعيد السالم، محمد المري، مدنتطبيق كفاءات إدارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الصغيرة في دولة قطر، مجلة السودان للإدارة والتنمية، أكادمية السودان للعلوم الإدارية، الخرطوم، المجلد 25، العدد 01، يونيو 2005، ص 56

<sup>2</sup> Granville Sewer & all, Testing the impact of integrating TQM and DFM on the ability of small to medium firmsto respond to their customer needs, Total Quality Management, Vol.13, N° 3, 2002, PP 301-313

<sup>3</sup> مؤيد سعيد السالم، محمد المري، مدنتطبيق كفاءات إدارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الصغيرة في دولة قطر، مجلة السودان للإدارة والتنمية، أكادمية السودان للعلوم الإدارية، الخرطوم، المجلد 25، العدد 01، يونيو 2005، ص 57

الخطط وبرامج تشغيلية قصد إنجازها وتحديد الوقت اللازم لها ومعايير الإنجاز ومراقبة الأداء ألا يتلصيح أي انحراف.

### أولاً- تعريف وخصائص لائحة القيادة.

هناك عدة تعاريف فور دتلو لائحة القيادة نذكر منها تعريفيها الآتي:

**تعريف 1:** " هي مجموعة المؤشرات والمعلومات الأساسية التي تسمح بأخذ رؤية شاملة حول وضعية نشاط المؤسسة وكشف الاختلالات واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية<sup>1</sup> ".  
جاءت في مركزها، وتكون بلغة واحدة لجميع أفراد المؤسسة، وبالتالي فهي تيسر على اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية<sup>1</sup> ".

**تعريف 2:** " لائحة القيادة هي مجموعة المؤشرات والمنظمة خاصة بفرق العمل وبمركز مسؤولية بحيث تساعد في قيادة وتوجيه فرق هذا المركز. كما تعبر لائحة القيادة بأنها أداة اتصال ومتابعة تسمح لمراقبي التسيير بتنبؤ المسؤولين حول النقاط الأساسية في عملية التسيير من أجل تحسينها وتطويرها<sup>2</sup> ".

**تعريف 3:** " لائحة القيادة هي وسيلة للاتصال واتخاذ القرار والتي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظر المسؤول إلى النقاط الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير وذلك قصد تحسينها<sup>3</sup> ".  
من خلال هذه التعاريف نستنتج بعض الخصائص التي تميز لائحة القيادة، نذكر منها<sup>4</sup>:

✓ **تناسق المعلومات:** حيث تكون المعلومات التي تنقلها مستعملة في عمليات المؤسسة وفي مختلف المستويات، من حيث التعاريف عليها وبلغتها وضحة معسرة انتقالها هذه المعلومات.

✓ **المؤشر المناسب:** يتم اختيار المؤشر التبعي عن طبيعة النشاط وقياسه من قبل مركز مسؤولية، تتعلق هذا المؤشر إما بنشاط فتر سابق أو بالتنبؤ بمستوى نشاطه وأهدافه معين، تظهر في شكل نسب، جداول، أشكال بيانية أو علامات سطحة....

✓ **أداة اتصال وتفاوض:** لائحة القيادة أداة اتصال وتفاوض فعالين بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء أو من خلال المناقشة الدورية حول القيادة ومراجعتها.

✓ **هرمية لائحة القيادة:** حيث تخصص لكل مستوى لائحة قيادة، أو لكل مركز مسؤولية لائحة قيادة مناسبة لطبيعتها وأهدافها، لينتج من هذه المراكز لائحة قيادة شاملة للمؤسسة علمية مستوية الإدارة العليا.

✓ **وسيلة تنبؤ:** تبرز بعد تحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية معرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية في كل مركز، فهذا العملية تجعل من لائحة القيادة المشخصات الحقيقية لوضعية المؤسسة مما يؤدي بالمسيرين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرار التامستقبلي وتحديد الأهداف العملية.

✓ **وسيلة لقياس الأداء:** من خلال مقارنة الأهداف المسطرة بالإنجاز أو استخلاص الانحرافات (سلبية أو إيجابية) ومن ثم اتخاذ القرار أو القيام بالتصحيحات المناسبة.

✓ **أداة تحفيز:** تعتبر لائحة القيادة مرآة عاكسة لما يحققه المسؤولون من نتائج أعمالهم في فترات مختلفة، مما يؤدي بالتحفيز المسؤول و لينبعضهم لبعض من أجل تحسين وضعيتهم ليصلوا إلى المستويات الأعلى.

نشير أخيراً إلى لائحة القيادة الحديثة المتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن التي تقدمها كل من Kaplan & Norton،<sup>1</sup>

وهي بمثابة نموذج للقيادة التقليدية التي تعتمد على المؤشرات المالية الخاصة بالمداخيل والقصير وتتسم بالطبيعة التارخية وتتجاهل المعلومات الأساسية المتعلقة بتجربة الجودة، تنمية الموارد البشرية، البحوث والتطوير، الإبداع، المسؤولية الاجتماعية ورضا الزبون... الخ.

<sup>1</sup> Armand Dayan & coordonnateurs, Manuel de Gestion, Vol 01, Ellipses, 2ème édition, Paris, 2004, P876.

<sup>2</sup> Cloud Alazard & Sabine Separi, Contrôle de gestion, 5ème édition, DUNOD, Paris, 2001. P591

<sup>3</sup> معراج هواري ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص78

<sup>4</sup> Alain Fernandez, Les Nouveaux tableaux de bord des décideurs, Editions d'Organisation, 2eme édition, Paris, 2000, PP26-27.

## الفصل الثاني: أدوات المراقبة و التسيير

تُعتبر بطاقة الأداء المتوازن نعتنظا مفتوحا لقياس الأداء يشمل مؤشرا اتماليا وغير ماليتويير بط بينا العمليات التشغيلية والاستراتيكية التي تضعها المؤسسة، وتضمأر بعة محاور<sup>1</sup> :

✓ المحور المالي، ويعملكبؤرة للغاياتو المقاييسالموجودة فيرؤ وبالبطاقة الأخرى، بحيثيعكس هذا المحور علاقة السببو النتيجة لتتوجبتحسينالأداء.

✓ محور الزبون، ويهتمبر غبة الزبونوقياسمستوي رضاها عنمنتوجأو خدمة المؤسسة، وذلكبتحديد قطاعاتالسوقو الزبائنالتي تختارهاالميدانمنافستها، وعليهيتيحهذا المحور للمؤسس اتبأنترتب مقاييسهاو ففقيما الزبون) الرضا، الولاء، الاحتفاظ، الاستحوادو الربحية (معالزبائنوقطاعات السوقالمستهدفة.

✓ محور العملياتالداخلية، يهتمبتحسينالعملياتالتشغيليةالموجودة التيستحققالأهدافالمرسومة منجانبا المحور الماليومحور الزبونلأجلالزبائنو المساهمين، وصولإلىسلسلةالقيمةالعمليات كلها، التي تتضمنمعرفة الاحتياجاتالحاليةو المستقبليةللزبونو وضعالحلوللهذهالاحتياجات. لذلكفإنهذا المحور يكونمختلفا بالنسبةلكلمؤسسة لأنهيحددالسلسلةالكاملة للعملياتالتي تضيفالقيمةالزبائنالتييصلونعليها منمنتجاتهاو خدماتها.

✓ محور التعلمو النمو، بناءً علالأهدافو المقاييسالتي تضعها المؤسسةمنخلالالمحاور السابقةفإنها تدفعنحو التعلمو النمو المسلسلتطوير إمكانياتوقدراتالأفراد، لذابنغياًتكونالأهداففي منظور التعلمو النمو هي محركاتالمحصولاتالناجحة فيالمحاور الثلاثة الأولى، ولذلكنجدكثيرامن الباحثينيركزونعللو حةقيادةالمواردالبشريةلمتابعةمختلفالمؤشراتالتيتمكنالمؤسس منتقييم أداءالأفرادمتمردية الفرد، القيمةالمضافة، وقتإنجاز الأعمال، مستوىرضا الزبائن، المسؤولية الاجتماعيتو الإبدا علىغير ذلك، وبالتاليسينعكس مستو بالأداء الناتج عنمختلفالعملياتالتي تقومبها المؤسسة.<sup>2</sup>

منذلكممكنالقولأنلوحه القيادة أداة فعالةلمراقبة التسييرتسمحللمسؤولينفي مختلف مستوياتالمؤسسة منمتابعة أعمالهمو تقييممستو بالأداءومعرفة الانحرافاتالمسجلة وتحليلأسبابها، ومنثم اتخاذالقرار المناسبه فيالوقتالحقيقمنخلالالمؤشراتالتي تحويها لوحه القيادة، خاصة إذا كانت المؤشرا اتمالياو غير ماليتو ذاتأبعادطويلةوقصيرة المدى. والمؤسساتالصغيرةو المتوسطة بحكمالمكانة والأهميةالاقتصادية التيأصبحتلها، يمكنأنتستخدمهذهالأداء فيالرقابةوتقييماً عمالها.

### ثانيا- دور وومهام لوحه القيادة:

تعتبر لوحه القيادة اداة للمراقبة وكذلك تستعمل للمقارنة ونظرا لما تحتويه من معلومات فهي تعتبر كذلك اداة للاتصال وكذلك تساعد لوحه القيادة على اتخاذ القرار.

#### 1- لوحه القيادة كأداة للمراقبة:<sup>3</sup>

تسمع لوحه القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الاهداف المحددة وهي تجلب الانتباه للنقاط الحساسة المفتاح للتسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير وهي تسمح ايضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف واظهار النقائص لها تأثير مباشر على النتيجة المؤسسة. لكل هذه الوظائف تتوافق على نوعية المعلومات والضمنة في لوحه القيادة.

#### 2- لوحه القيادة كأداة اتصال:

<sup>1</sup> محمود فلاح الفلاحات، استراتيكيةمقترحة لتطبيقالنموذجالمتوازن لقياسالأداء لتطوير فعالية التخطيطو الرقابة فيالشركاتالصناعية المساهمة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الماليتو الإدارية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005، ص42-43.

<sup>2</sup> Joëlle Imbert, Les tableaux de bord RH, édition d'organisation, Paris, 2008, P133.

<sup>3</sup> معراج هواري ومصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص85.

بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة اتصال بين مختلف المستويات الهرم الاداري ويجب ان تسمح للمنفذين اي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف ويجب كذلك ان تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل اضافية او تحديد أكثر لها هو مطلوب ومنتظر منهم (المنفذين).  
اما المسئول في التسلسل الهرمي يجب ان ينسق الاجراءات والقرارات التصحيحية المزعم القيام بها وقصد تعظيم النتائج الاجمالية بدلا من التعظيم الجزئي.

### 3- لوحة القيادة كأداة اتخاذ القرار:<sup>1</sup>

تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف وعلى المزايا والانعكاسات الممكنة لكن الاهم من ذلك ام تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ اجراءات وافعال ملموسة.

معرفة نقاط القوة والضعف ان يرفق ويتم بتحليل الاسباب لهذه الظواهر وكذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة والمدى، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار ومن ثم تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الاخرى المهمة في عملية التسيير.

## خلاصة الفصل

خلصنا في هذا الفصل لتوضيح بعض أدوات مراقبة التسيير محاولين تصنيفها بما يناسب طبيعة المؤسسات وقالما جاء في بعض الأبحاث التي تمت في الدول المتقدمة الرائدة في هذا المجال، مؤكداً أهمية تلك الأدوات الرقابية في التحكم بإدارة المؤسسة وتقييم الأداء وقيادة العمليات والأنشطة للوصول إلى الأهداف المخطط لها فضلاً عن توفير .  
منها ذهاباً وتعامياً وظائفها المؤسسة المالية كالميزانية التقديرية، النسب المالية والتكاليف المعيارية، ومنها ما تستخدم المؤسسة المالية وغير المالية وتربط بيننا المستوى التشغيلي الإستراتيجي لوجوه القيادة، إدارة الجودة الشاملة .  
وانتهينا إلى تصنيف أدوات مراقبة التسيير إلى أدوات تقدير وتخطيط التي يمكن المؤسسة من التخطيط أهدافها وبرامجها وتقدير الوسائل اللازمة لتنفيذها بناءً على معطيات البيئة الداخلية والخارجية، ثم حددنا بعض أدوات المتابعة التي تساعد المؤسسة على متابعة كيفية تنفيذ الأعمال وفقاً للخطة المرسومة واتخاذ القرارات

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 86

## الفصل الثاني: أدوات المراقبة و التسيير

المناسبة لتوجيه تلك الأعمال، وأخير ابيناً أدوات التحليل التي نستخلص منها مدتها تحقيقاً لأهداف المرسمومة  
والعوامل المتداخلة في ذلك، إضافة لتحديد الإجراءات اللازمة لتجاوز السلبيات وتطوير الإيجابيات .  
وتجدر الإشارة إلى أن استخدام أدوات المراقبة المشار إليها يتطلب وجود مجموعة من العوامل  
الداخلية للمؤسسات والمتمثلة في الخصائص الأساسية للمؤسسة والمسيرين، وكذا عوامل البيئة الخارجية  
المساعدة في ذلك، وهذا ما نسهلدر استهفيا القسمات التطبيقية لبيان مدى توفر هفيا المؤسسة الجرائية بعد معرفة الواقع  
وتحليل البيئة التي تعيشه.

# الفصل الثالث واقع تطبيق تقنيات مراقبة التسيير

(دراسة حالة مجمع تربية الدواجن  
للغرب)

**تمهيد:**

إن الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصلين السابقين تعتبر الركيزة الأساسية للتيقنومعليا نظام مراقبة التسيير الفعال، والذي يعمل لتصحيح الانحرافات الموجودة بعد قياسها وبالتالي تحسين مستوى أداء المؤسسة ككل.

يتطلب هذا توفير أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلوماتي يسمح معرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ القرار السليم في الأوقات المناسبة.

وفي إطار استكمال بحثنا هذا، دنا للتأكد من إدراكنا الشئ بعد إخلاصنا لخدمة المؤسسة المتمثلة في مجمع تربية الدواجن، هذا الاختيار يعود وقبل كل شيء إلى التواجد إدارة مخصصة لمراقبة التسيير، ومن ثمه أن هذا الفصل يسقط المعلومات التي حصلنا عليها في الفصول السابقة على أرض الواقع من خلال إجراء دراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة والتعرف على أدواتهم مدى تطبيقها ومساهمتها في اتخاذ القرارات.

وعليه فقد قسمنا دراستنا هذه إلى ثلاث مباحث:

- التعرف على المؤسسة وبشكلها التنظيمي.
- نظام الإنتاج بالمؤسسة.
- الأدوات مراقبة التسيير المستخدمة داخل المؤسسة.

**المبحث الأول: تقديم المؤسسة مجمع تربية الدواجن (Groupe Avicole Ouest) GAO:**  
مهما كانت طبيعة و حجم المؤسسة فهي تعتبر مركز اقتصادي هام تعتمد عليه الدولة في الحد من الواردات و تحقيق الوصول الى الكفاية الاقتصادية.

**المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة (Groupe Avicole Ouest) :**

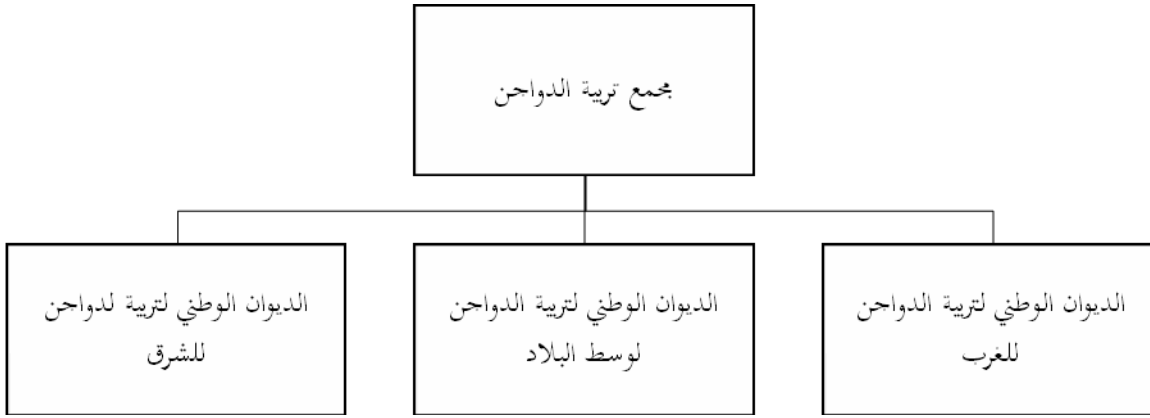
في سنة 1981 انشاء ديوان الوطني لتنمية الانعام التي تفرعت عنه ثلاثة مؤسسات و هي:

1- الديوان الوطني لتربية الدواجن للغرب.

2- الديوان الوطني لتربية الدواجن لوسط البلاد.

3- الديوان الوطني لتربية لدواجن للشرق.

**الشكل رقم(10): مجمع تربية الدواجن**



**المصدر :** وثائق رسمية من المؤسسة

و كل ديوان يشرف على ستة عشر ولايات.  
بالنسبة للديوان الوطني لتربية الدواجن للغرب في سنة 1989 أصبح يسمى بالشركة العمومية الاقتصادية و نتيجة التغييرات تم فتح راس مال للشركة الاقتصادية عام 1998 و أصبح يسمى بالمجتمع الوطني لتربية الدواجن للغرب GAO و الذي يقيم الديوان الوطني لتربية الدواجن و وحدات تغذية الانعام بالغرب الذي يحمل نظام قانوني حول شركة تسيير المساهمات طبقا للمادة 544 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في: 1993/04/25 معدل و متمم لقانون التجاري فهي ذات طابع عمومي للشركة القابضة العمومية الفلاحية الغذائية براس مال 2.502 مليار دينار جزائري، حيث 68 منها تخص الديوان الوطني لتغذية الانعام و 32 تخص شركة المساهمات برود.

يقع المجتمع في الجهة الغربية للبلاد امام مقرها فهو كائن في ولاية مستغانم ثم على طريق صلامندر.

**طبيعة منتوجاتها:**

تقوم المؤسسة بعد مهام تتمثل في:

- انتاج اللحوم البيضاء.
- انتاج البيض للاستهلاك.
- تغذية الدواجن و الانعام.
- انتاج كتاكيت امهات اللحوم.
- انتاج بيض لتحضين.
- انتاج مادة الباتي Paté.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمجمع تربية الدواجن**

عرفت المؤسسة عقب خوصصتها مباشرة عدة تغييرات تطورت نحو الأحسن في مختلف الميادين والتيتير جمت بتطور رقاماً عمال المؤسسة بنسبها التوقعات، وبالتالي فقد عمد مسيروها إلى التعديل هيكلها التنظيمي لكي يتماشى التطورات التي تميزها المؤسسة بلوغها في مجال الأعمال. ويمكن أن نعرض ضالهيها لنتظيمها لمؤسسة:



## الفصل الثالث: واقع تطبيق تقنيات مراقبة التسيير (دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب)

يتضح لنا من خلال هذا الشكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و الطريقة المعتمدة للاستشارات بين مختلف الاقسام و الدوائر الموجود داخل المؤسسة و الطريقة المعتمدة لاتخاذ القرارات من طرف رئيس المدير العام ، حيث نجد اننا لقرار اتا المتخذة بشأن أعمال المؤسسة تعتبر قرار اتمركزية تخضع لجهة واحدة متمثلة في الرئيس المدير العام مع استشارة من مجلس ادارة للمؤسسة، و بعد الاستجوابات التي قمنا بها على أرضية الميدان، وبالاعتماد على بعض الوثائق المقدمة لنا و تصريحات المدير العام يمكننا إبراز الإطار العام لقيام نشاط و عملا لمصالح الجداخ للمؤسسة و فقالمجموعة النقاط الآتية:

- يتكون مجمع الغرب لتربية الدواجن بالأخص لمقر الإداري من:
- **رئيس المدير العام:** يتمثل في شخص واحد يقوم باتخاذ القرارات على مستوى مجمع تربية الدواجن للغرب بمساهمة مجلس الادارة.
  - **مساعد التدقيق:** تقوم بمراقبة و تدقيق نشاطات المؤسسة و وحداتها المختلفة و تكون بصورة مفاجئة و المسؤول عن التدقيق يقوم بتعيين خمسة الى ستة اعضاء ذوي الاختصاصات المختلفة و يقومون باعداد تقارير و رفعها الى المسؤول للدراسة و اتخاذ القرارات.
  - **مساعد التسويق:** يقوم بتقديم نشاطات المؤسسة من خلال الملتقيات و المعارض و تسويق منتوج المؤسسة للمستهلكين في السوق.
  - **مساعد القانون:** يتمثل في الممثل القانوني للمؤسسة يقوم بتمثيلها في حالة وجود قضايا في النزاع مع احد الاطراف .
  - **خلية الاعلام الالي:** تتمثل هذه الاخيرة عن مجموعة اشخاص يقومون باعدادات لنظام المؤسسة و مراقبة الحواسيب و اعدادها في حالة وجود خلل او تعرضها لأضرار.
  - **قسم الإدارة العامة:** مسؤول عن تطبيق القوانين المتعامل بها في المؤسسة و يتضمن كل من دائرة الموارد البشرية، دائرة الممتلكات، دائرة القانون، دائرة الامن.
  - **قسم المالية و المحاسبة:** يقوم بدراسة و معرفة قدرة المؤسسة المالية على تحويل مختلف نشاطاتها من عمليات الشراء و البيع و تسجيل مختلف التدفقات (المالية، المادية، القانونية) و يتضمن كل من دائرة محاسبة ، دائرة مالية، دائرة التوظيف.
  - **قسم تربية الدواجن:** و يقوم اعداد برنامج لانتاج و البيطريين و يقوم ايضا على جودة الانتاج و صحة الدواجن للمحافظة على النوعية الجيدة و يتضمن كل من دائرة التربية و دائرة التقنية و دائرة صحية .
  - **قسم مراقبة التسيير:** حيث يقوم اعداد الميزانيات المختلفة للمؤسسات كميزانيات المبيعات بالكمية و ميزانية التقديرية لنشاط المؤسسة و يتضمن كل من دائرة الميزانية و دائرة التحليل ، دائرة السعر المرجعي.
  - **قسم تغذية الانعام:** يقوم بتسيير و تمويل الوحدات فيما يخص المواد الاولية لتغذية الانعام و المخزونات من هذه المواد كما يسهر على نوعية وجود المواد الاولية الغذائية للانعام و يتضمن كل من دائرة النقل و التموين، دائرة تسيير المخزون، دائرة مراقبة النوعية، دائرة الصيانة.
  - **قسم دراسات و تطوير:** حيث يقوم باعداد دراسات مشاريع جديدة و اخرى قيد الانجاز و تتمثل في: دائرة العقود، دائرة الدراسات ، دائرة التطوير.
- المطلب الثالث: تركيبة الموارد البشرية داخل مجمع تربية الدواجن للغرب**

## الفصل الثالث: واقع تطبيق تقنيات مراقبة التسيير (دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب)

يتكون مجمع تربية الدواجن من قوى بشرية تقدر بـ 2023 عامل موزع على النحو التالي:

- المقر الإداري + وحدات انتاج تغذية الانعام + مؤسسات تربية الدواجن.
- عدد العمال يقدر بحوالي: 2023 عامل.

**الجدول رقم (02):** تركيبة اليد العاملة حسب التخصص للمقر الرئيسي و وحدات التسيير المباشر لسنة 2013

التخصص المهني	الاطارات	المهارات	المنفذين	المجموع
المقر الرئيسي	43	10	10	63
وحدة مركزية	3	1	0	4
مستغانم	32	24	34	90
الرحوية	18	22	30	70
الرمشي	33	26	39	98
واد تليلات	25	17	22	64
سيدي ابراهيم	33	20	23	76
بو قطب	19	16	32	67
العبادلة	2	1	3	6
المجموع	208	137	193	538
النسبة	39%	25%	36%	100%

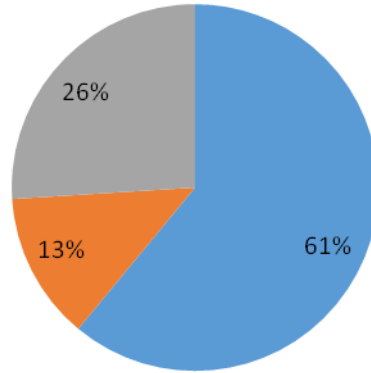
وثائق مجمع

المصدر:

تربية الدواجن للغرب

**الشكل رقم (12):** يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني للمقر الرئيسي و وحدات التسيير المباشر لسنة 2013

تركيبة اليد العاملة للمقر الرئيسي و وحدات التسيير المباشر



المصدر: وثائق مجمع تربية الدواجن للغرب

#### التحليل:

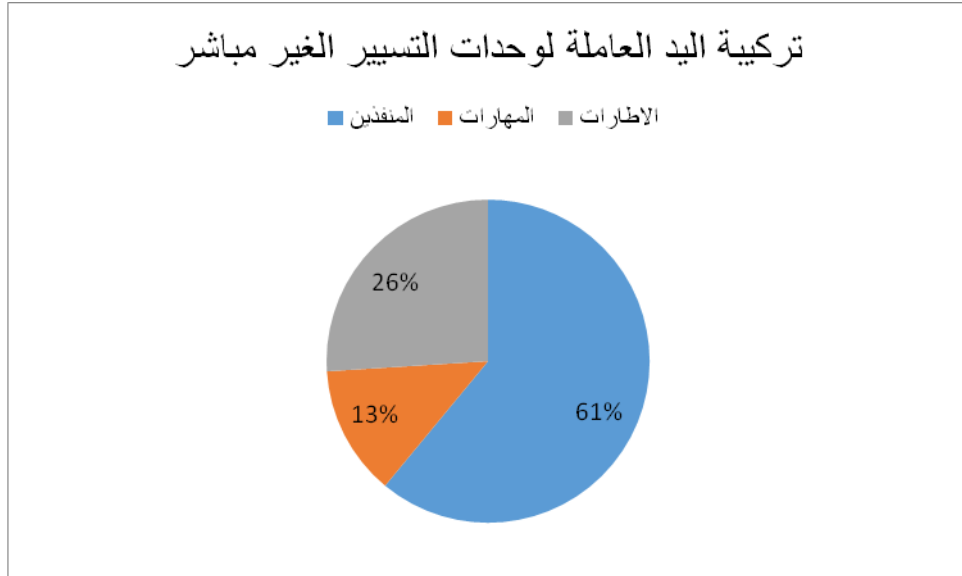
من خلال النسب يتضح ان للمقر الرئيسي و وحدات التسيير المباشر يعتمد على فئة الاطارات بالأغلبية و هذا راجع الى الاعمال الادراية بمستويات و كذلك المخبر يعتمد على الكفاءة العالية.

الجدول رقم(03): يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني لوحدات التسيير الغير المباشر لسنة 2013

المجموع	المنفذين	المهارات	الاطارات	التخصص المهني
355	254	23	78	ش.ذ.ا الرمشي
289	197	19	73	ش.ذ.ا مستغانم
160	115	20	25	ش.ذ.ا ماماش
132	84	18	30	ش.ذ.ا الظهرة
96	68	4	24	ش.ذ.ا بلعباس
453	319	39	95	ش.ذ.ا وهران
1485	1037	123	325	المجموع
%100	%70	%8	%22	النسبة

المصدر: وثائق رسمية من مجمع تربية الدواجن

الشكل رقم(13): يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني لوحدات التسيير الغير المباشر لسنة 2013



التحليل:

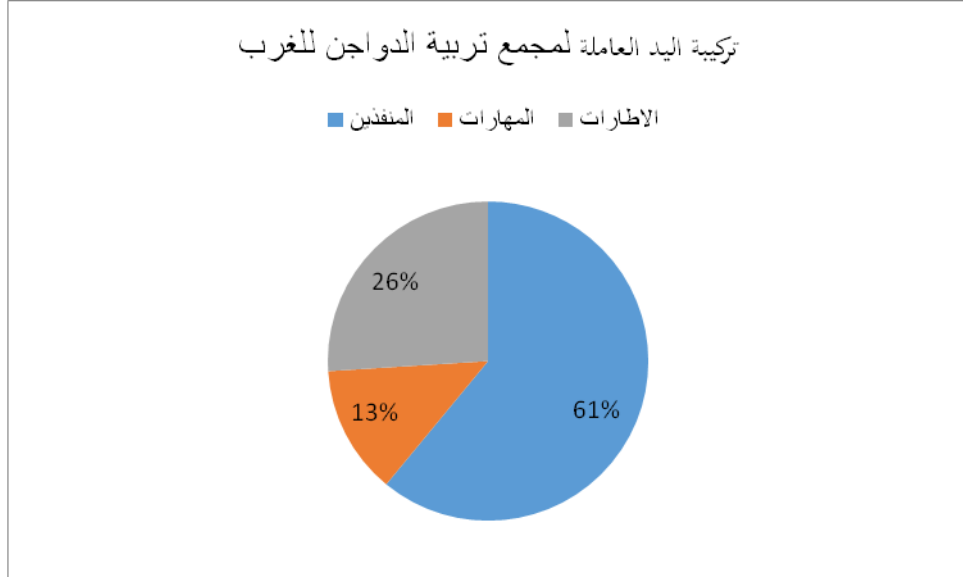
من خلال النسب يتضح ان لوحدات التسيير غير المباشر تعتمد على فئة المنفذين بالاغلبية و ذلك راجع الى الاعمال التنفيذية بمختلف اقسام المؤسسة فعلى سبيل المثال العمل مع اللحوم البيضاء كالتعليب و تجهيز حاضنات و مراقبة الدجاج و البيض عكس المقر الرئيسي و وحدات التسيير المباشر التي تعتمد بشكل كبير على الاطارات و المهارات لتسيير المؤسسة.

الجدول رقم(04): يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني لمجمع تربية الدواجن للغرب لسنة 2013

المجموع	المنفذين	المهارات	الاطارات	التخصص المهني
538	193	137	208	المقر الرئيسي و وحدات مباشرة
1485	1037	123	325	وحدات التسيير غير مباشرة
2023	1230	260	533	المجموع
100%	61%	13%	26%	النسبة

المصدر: وثائق رسمية من مجمع تربية الدواجن

الشكل رقم(14): يوضح تركيبة العاملة حسب التخصص المهني لمجمع تربية الدواجن للغرب لسنة 2013



#### التحليل:

من خلال النسب يتضح ان لمجمع تربية الدواجن للغرب تعتمد على فئة المنفذين بالاعلبية و ذلك راجع الى الاعمال التنفيذية بمختلف اقسام المؤسسة في الاخير نرى بان بان المؤسسة تعتمد على عدة اقسام لتقوم بمهامها على اكمل وجه فالمقر الرئيسي يعتد على المهارات و المنفذين اما وحدات التسيير الغير المباشر يعتد بشكل كبير على المنفذين و هذا عائد الى التواجد الفعلي للمنتوج فيها عكس المقر الرئيسي الذي يحتوي على الاطارات بشكل خاص.

### المبحث الثاني: نظام الانتاج بالمؤسسة

#### المطلب الاول: القراءة تركيبية لمجمع تربية الدواجن

يقع مجمع تربية الدواجن في الجهة الغربية للبلاد و مقره الرئيسي يقع في طريق صلامندر بمستغانم حيث يضم عدة فروع و وحدات خاصة بتربية الدواجن و تغذية الأنعام موزعة عبر الغرب الجزائري وهي:

#### ➤ وحدات تغذية الأنعام:

يضمن المقر الرئيسي لمجمع تربية الدواجن التسيير المباشر لضمان وحات تغذية الأنعام موزعة على الجهة الغربية للبلاد و هي :وحدة مستغانم، وحدة تلمسان ، وحدة وهران ، وحدة سيدي بلعباس، وحدة تيارت وحدة بن ياحي ، وحدة بشار.

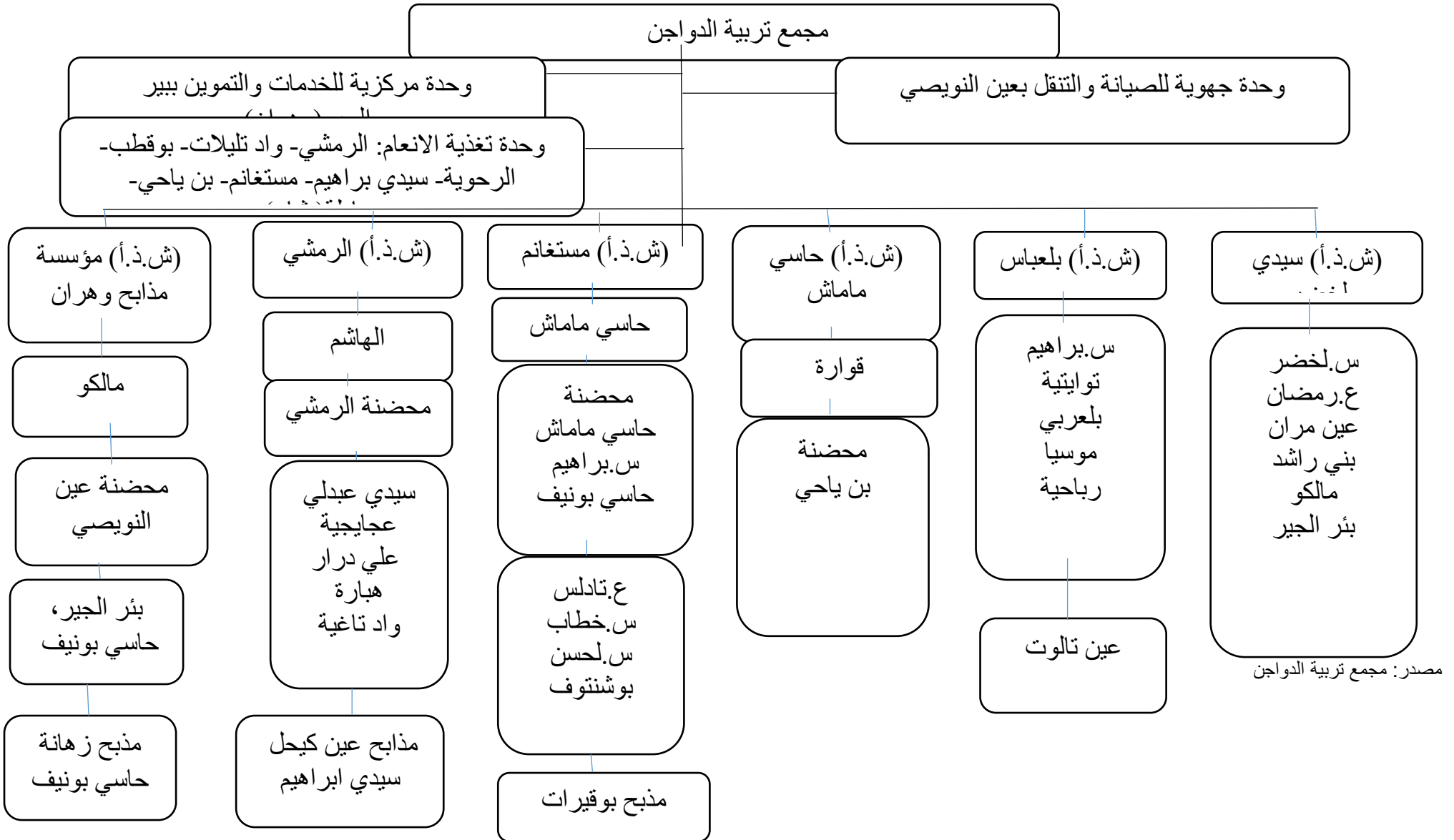
- وحدة جهوية للصيانة و التنقل بعين النويصي (مستغانم).

- وحدة مركزية للخدمات و التموين ببئر الجير (وهران).

#### ➤ فروع تربية الدواجن:

تضم مؤسسة بيع فروع للدواجن التي كانت تدعى مؤسسة ذات مسئولية محدودة و اصبحت في 01 جويلية 2000 شركة ذات مساهمة اكثر استغلالية عن المقر الرئيسي للمؤسسة و اصبحت لها مجلس ادارة خاص بها طبقا للمادة 610 من المرسوم التشريعية رقم 3 و 6 ، المؤرخ في 25 افريل 1993 من القانون التجاري و هي: مستغانم (سيدي لخضر)، بلعباس، مستغانم (حاسي ماماش)، تلمسان (الرمشي)، وهران ، مستغانم

الشكل(15): مجمع تربية الدواجن للغرب



المطلب الثاني: تحليل لنشاطات تجاري للمؤسسة

أولا - تقديم منتجات المؤسسة:

ينتج بوزع مجمع تربية الدواجن ثلاثة صنوف من المنتجات وهي:

- خلية اللحوم البيضاء.

- خلية تحضين البيض.

ويوضح الشكل التالي التشكيلة التفصيلية لهذين المنتجين:

الشكل رقم: ( 16 ) التشكيلة التفصيلية لمنتجات المؤسسة



المصدر

در: وثائق رسمية من المؤسسة

ثانيا: مراحل الإنتاج:

يحتوي مجمع تربية الدواجن على منتجين اساسيين و هما: خلية البيض و خلية اللحوم البيضاء وكل واحد منها له مراحل يتم من خلالها انتاج المنتج التامة و النهائي:

1- **خلية البيض:** و هو عبارة عن بيض تحضين يهتم به الخبراء المختصين داخل المؤسسة يقومون برعايته حتى يفقس و يصبح كتكوت الذي يربى لمدة معينة من الزمن لكي يصبح دجاج ولود الذي يقوم بدوره توفير البيض الذي يعتبر المنتج التامة و مخصص للاستهلاك.

2- **خلية اللحوم البيضاء:** هو كذلك عن عبارة تحضين لكن لهما نفس المراحل لكن المنتج التامة يختلف فبيض التحضين بعد رعايته و الاهتمام به يصبح كتكوت التربية الذي يصبح عبارة عن دجاجة بعد فترة زمنية محددة و يصبح عبارة عن لحوم بيضاء يتم استهلاكها من طرف المستهلكين ففي خلية اللحوم البيضاء الدجاج هو المنتج التام.

### المطلب الثالث: المحددات التنظيمية لمؤسسة مجمع تربية الدواجن 1- القيادة:

تكون القيادة في مجمع تربية الدواجن مرنة و هذا حسب ظروف العمل و القرارات المتخذة ، و من اهم انماط القيادة التي تطبق في هذه المؤسسة، قيادة ديمقراطية بحيث يكون اتخاذ القرار لدى المدير العام باستشارة مع المديرين المركزيين و هم: مساعد التدقيق، مساعد التسويق، مساعد القانون، خلية الاعلام الالي.

تنمية سلوك القائد في مجمع تربية الدواجن:

ينمي سلوك القائد من خلال التدريب، حيث لا يوجد مراكز او مدارس خاصة بالتدريب تابعة للمؤسسة و انما هناك دورات تدريبية يقوم بها و هناك نوعان:

- **تدريب داخلي:** و هو تدريب داخل المؤسسة خاص باتقان اساليب جديدة في الاعلام الالي و هذا يتم على مستوى الاقسام.
- **تدريب خارجي:** هو عبارة عن ندوات خارج المؤسسة بحيث يتم التعرف على هذه الاخيرة من خلال الاعلانات في الجرائد و هذا بقيام بعض المختصين بالقاء هذه الندوات و تكون في مختلف انحاء الوطن حسب الاعلان في الجرائد.

### 2- الاتصال:

يوجد اتصالات كبيرة بين افراد المؤسسة و تكون كما يلي:

- **اتصالات نازلة:** من المدير العام وصولا إلى اخر موظف في المؤسسة.
- **اتصالات صاعدة:** تحترم هذه الاخيرة السلم التدريجي حيث لا يستطيع أي موظف بالاتصال بالمدير العام مباشرة (رئيس القسم).
- **اتصالات أفقية:** تكون هذه الاخيرة بين افراد المؤسسة من مختلف الاقسام و هذا عند حاجتهم لبعضهم البعض.

### - ظروف الاتصال:

اتصالات مكتوبة: تكون في شكل:

- **تقارير:** و هذا لكتابة من المرسل اليه مثلا رئيس مصلحة المستخدمين يتصل برئيس مدير عام عن طريق تقرير يكتب من طرفه يمر اولا بالكتابة ثم توصليه الى رئيس القسم و تبقى نسخة من التقرير عند رئيس مصلحة المستخدمين و نسخة عند الكتابة.
- **لوحة الإعلانات:** و الهدف منه معرفة نظام الشركة العقود التي تعقدتها الشركة مع الشركات المحيطة بها.
- **اتصالات شفوية:** تكون عبارة عن اجتماعات بين مختلف رؤساء الاقسام و رئيس المدير العام.

### 3- المناخ التنظيمي:

بما أن القيادة في المؤسسة الديمقراطية، و هذا ما يساعد على العمل بالاضافة الى وجود نقابات تساعد العمال و تدافع على حقوقهم، كما ان للتكنولوجيا دورا في تحسين المناخ التنظيمي و من خلال تسهيل العمليات الإدارية بين مختلف الاقسام، فالمؤسسة تستعمل الحاسوب الآلي من ضياع الوقت و الجهود البشرية و من ثمة رفع كفاءة الاداء.

**المبحث الثالث: الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير داخل مجمع تربية الدواجن**  
تعتمد المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة على عدة إجراءات عملية في مراقبة التسيير وتمثل هذا الأدوات التي:

- نظام الميزانية التقديرية.
- نظام التحليل المالي.
- نظام السعر المرجعي.

وفي هذا العنصر سيتم التعرف على الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير

#### **المطلب الأول: نظام الميزانية التقديرية:**

تعتمد مؤسسة مجمع تربية الدواجن على الميزانية التقديرية بشكل في عملية مراقبة في المؤسسة فنحاول هنا دراسة واقع تسيير الموازنات في الوحدة ومدى تطابق التقديري مع الفعلي للحكم على فعاليتها أو عدمها وعلى دقة التوقع والتنبؤ، وبما أننا نبحت عن الدور الذي تلعبه الموازنات المالية في تفعيل المراقبة، و من خلال الاسئلة الموجهة للعاملين و كذلك الوثائق المقدمة لنا من طرفهم توصلنا الى المؤسسة تعتمد على الميزانية التقديرية كاداة لاتخاذ قراراتها، كما ان المؤسسة تحتوي على دائرة خاصة بالميزانية التقديرية و من خلالها يتم حساب التكاليف و المداخل المتوقعة الوصول اليها، و تقوم الميزانية على مدار شهري او ثلاثي او سنوي و تكتب على شكل تقرير يتم تسليمه الى رئيس المدير العام ليتم دراسته و ابداء رايه و اتخاذ قراره بمساعدة من مجلس الادارة .

في الاخير نرى ان المؤسسة تعتبر الميزانية التقديرية اداة مهمة بالنسبة للمؤسسة لمكانتها بالنسبة في الهيكل التنظيمي و فائدتها المهمة. (انظر الى الملحقين رقم: 01 و 02 )

#### **المطلب الثاني: نظام التحليل المالي**

للتحليل المالي اهمية بالغة في تنظيم مراقبة التسيير للمؤسسة فتعتمد عليه باعتبارها احد المنافذ التي تسلكها المؤسسة لتجاوز المعوقات عن طريق فهم ادراسها بالانحرافات والتدرج، فيكون التحليل المالي على مدى الثلاث سنوات الماضية لمعرفة مدى توازن المالي لها و مردوديتها و التوقعات المستقبلية التي بإمكانها التوصل اليها في حالة اتباعها لنفس السياق، تدرج اهمية التحليل المالي ضمن ثلاث سياقات:

#### **أ- التوازن المالي:**

ونقصد بها التوازن بين سيولة عناصر الاصول بمقابل استقلالية الخصوم وما يبرز امية تحولا للاستعمال الدائمة بالموارد الدائمة.

#### **ب- المردودية المالية:**

امكانية المسير من اتخاذ القرار على النحو الذي يتماشى مع نوية المردودية فاذا كانت هذه الاخيرة متمامية من الاتجاهات الموجبة فكيف تعطى للمؤسسة قابلية و قدرة علممارسة في الانشطة الاستثمارية مستقبلا، فيما اذا كانت الحركة في الاتجاه السالب فكيف عدم فرص التنمية للمؤسسة.

#### **ج- الروبالمستقبلية للمؤسسة:**

يقدر التقدير الناجم عن التحليل المالي النقطة التي تركز عليها المسير في عملية صياغة رؤى مستقبلية للأنشطة الاستثمارية للمؤسسة وهذا يسمحلها بالتبني سياسات و خطط سير طويلة المدى. و من خلال الاسئلة الموجهة للموظفين داخل المؤسسة نرى بان المؤسسة خصصت دائرة للتحليل المالي و ذلك من اجل تحديد الانحرافات و التكاليف و المداخل الناتجة عن تصرفاتها السابقة و على النظام المتبع من خلالها و تسعى من خلال التحليل المالي على ابقاء مكانتها بصورة جيدة بالنسبة لها و لموظفيها و زبائن حتى لا ترجع منتوجتها و ذلك بالدراسة الدائمة لهيكلها و سياستها المتبعة.

**المطلب الثالث: نظام السعر المرجعي**

و هو عبارة عن نظام و خصصت له كذلك دائرة فهو يهتم بتحديد سعر المنتج التام للمؤسسة بغية صدوره في السوق و يحدد هذا الاخير عن طريق تحديد مبلغ شراء المنتج فعلى سبيل المثال شراء البيض بغية الوصول الى المنتج التامة و هو اللحزم البيضاء هو يمر على عدة مراحل وصولا الى المرحلة الاخيرة و من خلال ذلك تترتب مصاريف و تكاليف لانتاج هذا المنتج (اللحوم البيضاء) فنقوم دائرة السعر المرجعي بتحديد كلفة الشراء و التصنيع و الفرق بينهما و منه يتم تحديد السعر الاخير للمنتج لصدوره في السوق .

## خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل لتطبيق التغيرات التي طرقت في المرافق التسيير المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، باختيار عينة من مجمع تربية الدواجن للغرب، بالاعتماد على ما جاء في الجانب النظري من الدراسات المنهجية في طبيعة هذه المؤسسات ونوعيات أدوات المراقبة المناسبة لها، مستخدمين بعض الأساليب الإحصائية لتحليل إجابات أفراد العينة على أسئلة المفسرة، لخصائص البيئة الداخلية لهذه المؤسسات والمتعلقة أساساً بخصائص الميسرين وخصائص المؤسسة وكذا خصائص الإدارة.

وهذا الاعتقاد بأن طبيعة البيئة الداخلية عوامل البيئة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية تساهم في التأثير على استخدامها وتتم مراقبة التسيير كما قمنا بطرح أسئلة للموظفين محاولين الوصول إلى إجابات تروي لنا مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير داخل هذه المؤسسة، ومن خلال ذلك توصلنا إلى أن مؤسسة مجمع تربية الدواجن للغرب يعتمدون على مراقبة التسيير كأداة تساعدهم على اتخاذ قراراتهم ولكن الأدوات المطبقة داخل المؤسسة و الأدوات المدروسة سابقاً يوجد بعض الاختلاف فمن حيث تطبيق كل الأدوات المدروسة فإن المؤسسة لا تطبقها كلها و إنما بعض منها كما تعتمد بشكل كبير على الأدوات التقليدية و هذا راجع لعدم تطبيق الأدوات الحديثة بشكل متواصل إنما يكون استعمالها بشكل بسيط فلا يوجد هناك تقارير أو براهين تثبت بوجود أدوات جديدة لتقنيات مراقبة التسيير.

الخطاتمة

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير وظيفية محورية في المؤسسة الاقتصادية لمساهمة أدواتها في تحسين الأداء العام للمؤسسة. تغطي هذه الوظيفة العديد من المهام والتي تجسّد بتطوير وتطبيق أدوات في مجالات الموازنات التقديرية محاسبة التسيير و لوحات القيادة. غير أنه يسجل في بعض المؤسسات تخلف تأدية تقنيات مراقبة التسيير عن المهام المفترض إنجازها لأسباب متعددة تجعل من هذه الأدوات بدون روح.

لقد بين هذا العمل أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ليست في منأى من هذا المشكل و الذي يعبر عليه بمصطلحي "الفجوة" أو "الانفصال" بين التقنيات التي تم تبنيها و المهام المرجو تأديتها. إن دراستنا هذه و التي تضمنت وضعيات تقنيات مراقبة التسيير في مختلف محاوره: محاسبة التسيير، الموازنات التقديرية، و لوحات القيادة في المؤسسات الاقتصادية، بينت جليا النقص المسجلة فيما يتعلق باستغلال مزايا هذه التقنيات، المستوى المنخفض لاستغلال هذه المزايا من طرف المؤسسات الجزائرية و الفجوة الحاصلة بين التقنيات و المهام، قد يؤدي إلى أن تصبح وظيفة مراقبة التسيير دون أثر، و أن تغدو تقنيات مراقبة التسيير دون روح.

من خلال كل ما سبق نرى أن نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محل التطبيق في المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص وليس حبر على ورق، وبالتالي لا بد على المؤسسات التي تخصص مصلحة لمراقبة التسيير وأن تحاول تطبيقها بحذافيرها لكي تصل إلى النتائج المثلى التي تعزز مكانتها في السوق وبالتالي تكون أكثر صمودا في وجه المنافسة. فإذا كان هذا حال المؤسسات التي يوجد بها مصلحة خاصة بمراقبة التسيير، فإن الأمر يكون أكثر تعقيدا بالنسبة للمؤسسات التي لا يوجد بها هذه المصلحة.

قمنا بدراسة استنا هذه تحت عنوان " مامدى تطبيق تقنيات مراقبة التسيير المطبقة مع المهام المفترضة"، و التيركز على الجانبين نظري و ميداني من أجل الإحاطة بالشكالية البحثو التساؤل التي مرافقتها. وتظهر أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة لمآلاتها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة المراقبة المتعلقة

و أداة في إدارة العلية للمؤسسة، حيث تعمل على علم الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير، قصود الوقوف على الصعوبات و المشاكل و الظروف و الترتيب بسير المؤسسة، و بالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن خلالها تحسين الأداء داخل المؤسسة و رفع الأرباح باقل التكاليف.

### النتائج واختبار الفرضيات:

تهدف هذا الدراسة إلى معرفة طرق تسيير المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و أدوات مراقبة التسيير ومدى التحدي الذي وصلنا إليه، و لتحقيق ذلك صغنا فرضيات الدراسة، و فيما يلي عرضاً لها النتائج التي تم التوصل إليها باختبار تلك الفرضيات:

من خلال ما ذكره في الجانب النظري تبين أن مراقبة التسيير تستند إلى الجملة من المراكز الفكرية توضحهم بادئها استخداماتها بحيث تبين أن:

الفرضية الأولى تؤكد صحتها بحيث أن المؤسسات الجزائرية تعتمد على أدوات مراقبة التسيير و تستغلها بكفاءة من خلال مختصين في هذا المجال كونها أداة فعالة و أساسية للمؤسسة تساعد على اتخاذ قرارات مهمة تتعلق بمستقبلها و بمكانتها في السوق بالنسبة للمنافسين و الزبائن و هي تسهر على تحقيق اعظم ربح باقل التكاليف الممكنة و هي دائما تسعى جاهدة لتحقيق النتائج و الأهداف المرغوبة لتطوير منتجاتها و الإبقاء على جودتها العالية، إلا أن هناك فرق كبير بين المهام المفترضة و الوظائف الفعلية فمن خلال الدراسة النظرية نرى بان هناك تطور دائم لتقنيات مراقبة التسيير بتطور الوقت إلا أن المؤسسات الجزائرية تعتمد على أدوات قديمة تقليدية و لم يطرأ عليها أي تغيير منذ وقت طويل رغم الملتقيات و الدروس التي تلقاها العاملين بها فهناك بعض الأدوات المستعملة التي تستغل بشكل غير متغير و هناك أدوات لا تستعمل كما هو

## الخاتمة

مفروض و هناك بعض الادوات يسئ استعمالها و ذلك راجع لعدم معرفة اهميتها بالنسبة لتسيير المؤسسة فهذا كله يتبث صحة وجود فجوة بين المهام الفعلية و المفترضة لأدوات مراقبة في المؤسسة .

ومن خلال منا تم ذكره في الفصول السابقة حول مراقبة كونها اهم عامل من العوامل التي تساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها المرغوبة هو الاستعمال الجيد لها بحيث ان الاستعمال الانسب والأمثلالأدواتوتقنياتمراقبةالتسيير التيستسمحبتزويدالمعلوماتالضرورية للتحكمفيسيير المؤسسة.

كما ان المؤسسةتستعملتقنياتالمراقبةعلىسيرالعملياتوهماالأولوطريقةالأرصدةللتسيير، والثانية  
تتمتأفيا رفاقجدولحسابالنتائجبمعايير فعليةتخصالسنةالماضيةومعايير تقديرية، ممايبينأنالمؤسسة تعتمدبشكلكبير علالمحاسبةالعامةفيعمليةمراقبةالتسيير .

وبهذا تثبت صحة الفرضية الثانية و هي ان ادوات مراقبة التسيير يساهمون في عملية اتخاذ القرار كونها اداة فعالة داخل نظام المؤسسة و ركيزة اساسية لسبير الحسن لها، ففي الاخير فان مراقبة التسيير تسعى لتحقيق اهداف المؤسسة المرغوبة.  
- نظاممراقبةالتسييريرتكزفيالمؤسسةعلىالمراقبةالبعديوةذلكلوقوفوالحكمعلالأداءالمحقق.

يقوممراقبتالتسييربالمساعدةفياتخاذالقرار اتوذلكبإنتاجالمعلوماتمنخلالقيامبعدةأنشطة(الميزانياالتقديريةو المحاسبة،التقرير الداخليوالخارجي ) ورفعالتقارير للمدير العام.

و هذا يتبث صحة الفرضية الاولى كون نظام مراقبة التسيير نظام شامل للمعلومات يزود المسيرين و المسؤولين بالمعلومات لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة.

و بدراسة الفصل النظري كذلك تبين ان وظيفة المسير الذي يختص بدور فعالوأساسيفيتسيير نشاطالمؤسسةبكونهاالموجهوصاحب القرارونادر امايفوضصلاحياتهاالشخصأخر،وبالتالي فإنخصوصيةالمسيريوقدراتهوخبرته تنعكسعلىطبيعةالتسييرو المراقبة، ولقد توصلنا إلى استنتاجاتالتالية:

-تسمحمراقبةالتسييربتصحيحالتأثيراتوالإنحرافاتفيقياسالأداء،ووضعالتقديرالتأثيراعينها القدرةعلىالإنجاز.

-اكتشافالإنحرافاتوتحديدأسبابهاو المتسبببينيهاوأخذإجراءاتالتحسين.

-يساهمفيالخدمتكاليفالعملونفقاتهويقافالإسرافالزائدووضغطالإنفاقفيالالاغير الحيوية وتحقيقالإدارةالإقتصادية.

-الوصولإلىالمعلوماتوتحليلاتواقعيةعنسير العملمنأجلترشيدالقرار اتوالسياساتالعامة.

وبناءعلىالاستنتاجاتالسابقةتثبت صحة الفرضية الثالثة المتعلقة بعمل مراقب التسيير على اقتراحه اراء تساعد على اتخاذ القرارات كما يساعد المنفذين و المسيرين على اتخاذ قراراتهم بشكل سليم من اجل الوصول الى اهداف الايجابية للمؤسسة.

### الاقتراحات:

- إنطلاقاً من نتائج الدراسة النظرية و الميدانية يمكن اقتراح ما يلي:
- إدراج طرق التسيير وأدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الجزائرية ضمن مناهج الدراسة الجامعية في النظام الجديد م.د، وإشراك المؤسسات المعنية في وضع التخصصات والبرامج من خلال الواقع الذي تعيشه المشاكل التي تعاني منها.
- دراسات مقارنة بين واقع التسيير المراد في المؤسسات الجزائرية في الدول المتقدمة وماتعيشها الأخرى في الدول العربية مع مراعاة خصوصيتها الاقتصادية والاجتماعية.
- توجيه الأبحاث المستقبلية نحو الطرق الحديثة في تقييم وتحسين أداء المؤسسات الجزائرية في الجزائر بشكل عام أو حسب قطاعات النشاط، حيث تستعمل هذه الأبحاث على تطوير أدوات مراقبة التسيير.
- توظيف الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم الأداء الشامل، للحصول على نتائج أشمل و أدق، خاصة فيما يتعلق بلوحات القيادة الخاصة بالتسيير أو الاستراتيجية. بالإضافة إلى التحكم في التكاليف البيئية و الاجتماعية من خلال اعتماد نظام محاسبي ذاتي يعنى بمحاسبة المسؤولية المجتمعية.
- على المؤسسة الالتزام و تكييف عناصر نشاطها بمبادئ و ضوابط التنمية المستدامة من خلال:

- الاستغلال الأمثل للرأس المال البشري في المؤسسة و ذلك بالاهتمام أكثر بالجانب الاجتماعي، كالسماع لانشغالات العمال، التكوين المستمر، المشاركة في القرارات الاستراتيجية، التحفيز....
- الاهتمام أكثر بالبحث و التطوير في مجال تخفيض التلوث لغرض المشاركة في حماية البيئة و عدم الاضرار بالمجتمع.
- السعي أكثر إلى تحسين صورة المؤسسة في مختلف الأسواق، ليس فقط من خلال تحسين المنتج وإنما أيضاً من خلال المشاركات و المساهمات الخيرية و التنموية.
- التحسيس بأهمية السلوك البيئي، مثل: التأكد من من إغلاق و إطفاء الحواسيب، الطابعات، المكيفات، المدفأة،... قبل الخروج من المكاتب أو الورشات.
- الاستفادة من النفايات و البقايا و مخلفات عملية الإنتاج (إعادة التدوير، بيع...).

### أفاق الدراسة:

حاولت من خلال هذه الدراسة إسقاط الضوء على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية وكانت النتيجة ان المؤسسات تعتمد على مراقبة التسيير بشكل مهم من اجل اتخاذ قراراتها الاستثمارية والإنتاجية بحيث تحتل مكانة جيدة من خلال الهيكل التنظيمي الى انها لا تمتلك استقلالية تامة، كما ان مراقبة التسيير تقوم بتطبيق ادواتها التسييرية لكن هناك بعض الاختلافات بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية من حيث تطبيق أدوات مراقبة التسيير فالدول الجزائرية تطبقها بشكل عام على المؤسسة عكس المؤسسات الأجنبية التي تطبقها بشكل خاص أي كل وحدة بحد ذاتها من اجل اتخاذ قرارات بشكل مؤكد أكثر من المؤسسات الموجودة هنا في الجزائر.

## ملخص

من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسات وفقا للمخططات وبلوغ الأهداف الموجودة، توجب عليها اللجوء الى وظيفة محكمة لدعم هيكلها التنظيمي والمتمثلة في مراقبة التسيير، حيث تتكفل هذه الوظيفة بقياس الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين وكذلك مساعدة المسؤولين في المؤسسة على اتخاذ القرارات، وهذا من خلال توجيههم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف التسيير وتحسين المردودية وتوجيه المؤسسة الى ما تسعى اليه في المستقبل من أهداف وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد وتوجيه المؤسسة لكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا من خلال عدة أدوات التي تضمن سير نظام فعال داخل المؤسسة.

**كلمات افتتاحية:** مراقبة التسيير، مراقب التسيير، المؤسسة الاقتصادية.

## Abstract

In order to ensure the smooth functioning of the institutions according to the plans and to achieve the existing goals , they had to resort to a tight position to support their organizational structure , which is to monitor the management, as this function measures the work performed by the subordinates as well as helping the officials in the institution to make decisions, and this is through directing and correcting Mistakes committed by management, improving profitability , and directing the future in terms of objectives, through the ability of this system( management control) to rationalize and direct the institution to detect the deviations, know their causes and propose possible solutions for that, and this is through several tools that ensure the functioning of an effective system within the institution.

**Key words :** governance control, management oversight, economic institution

# قائمة المصادر و المراجع

قائمة المرجع

1- المرجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- ❖ أحمد جعبدالعال، المدخل للمعاصر في محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1989.
- ❖ التكريتي ياسما عيلحي، عبد الوهاب الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- ❖ الغالبي طاهر محسن منصور، إدارة واستراتيجية منظمات الاعمال المتوسطة والصغيرة، دار وائل للنشر، الطبعة 1، عمان 2009 ص 250
- ❖ ثابت عبد الرحمن إدريس، نظام المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- ❖ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، د م ج، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010.
- ❖ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرار التخطيطة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2005.
- ❖ خضير كاظم محمود، موسس سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2008.
- ❖ زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2011.
- ❖ شوقينا جيجواد، المرجع المتكامل في إدارة الأعمال - منظور كلي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط 01، 2010.
- ❖ صونيا محمد البكري، نظام المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 1995.
- ❖ طارق عبد العالحماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- ❖ عبد الرزاق بن حبيب- اقتصاد المؤسسة- ديوان المطبوعات الجامعية- الساحة المركزية الجزائرية ص 09
- ❖ فركوس محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2001.
- ❖ قنديل جيعامر ابراهيم، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظام المعلومات الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطباعة، ط 03، عمان، 2008.
- ❖ محمد صالح الحناوي، نهال فريد مصطفى، جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية- مدخلات اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- ❖ محمد طيب رفيق- مدخل للتسيير- ج 2- ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر 1995 ص 15
- ❖ محمد عبد الحليم صابر، نظام المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، مصر، ط 2007.
- ❖ محمد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، دار وائل للنشر، ط 03، عمان، 2010.
- ❖ معراج هواري، مصطفى الباهي، "مدخل الى مراقبة التسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- ❖ ناصر دايعدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004.
- ❖ يوحنا عبـ دال آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2006.

ب- مذكرات:

- ❖ بربار عبد القادر الهادي- عباس يحيى عبد الناصر- "دور مراقبة التسيير في تنمية الموارد البشرية (دراسة حالة ب مديريةية الإدارة المحلية بمقر الولاية- مستغانم)"-مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي 2020/2019 ص 27-28
- ❖ بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية، فرع إدارة اعمال، جامعة مسيلة، 2006 ص 78
- ❖ ديبالة الحجعارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العملا لإدار يفيا أجهزة الإدارة العامة فيالقطر العربي
- السوري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، 1991 .
- ❖ ضحى محمد أسعد عداس، إطار محاسبي لتكاملا عملياتا لمصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتدسينا لأداء الكليفيشر كاتالبترو لفي سوريا -دراسة تطبيقية،
- رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 2008
- ❖ عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 39
- ❖ عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحلها، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2003
- ❖ سيدي يعقوب المنصور، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة نيل شهادة ماستر ، 2015/2014 ص 53
- ❖ قبابلي حورية -مذكرة لنيل شهادة ماست في العلوم المالية والمحاسبية- "أثر مراقبة التسيير على اتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية" 2016/2015 ص 36
- ❖ قبابلي زهرة- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية- "ممارسة مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية" 2015/2014 ص 09/08
- ❖ قويدريالواحد عبد الله ،مراقبة التسيير ودورها في تحسينا لأداء بالمؤسسات الاقتصادية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير فيعلوم التسيير وتخصص إدارة الأعمال ،جامعة الشلف ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،2007.
- ❖ محمود فلحال فلاحات، إستراتيجية مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط يطو الرقابة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005.
- ❖ مسلم إسمهان- مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر -"أهمية وظيفة مراقبة التسيير في رفع أداء البنوك" 2020/2019 ص 10-11
- ❖ هباج عبد الرحمن، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة نيل شهادة ماستر، جامعة ورقلة، 2012.
- ❖ يوسف محمد عوض النجار ، تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC فيالقطاع الصناعي لأردن فيمربراته ومقوماته (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007 .
- ج- المنشورات العلمية:
- ❖ ماهر موسى بدر غام ، مدنتو فر مقومات تطبيق نظام (ABC) فيالمستشفيات الحكومية الفلسطينية فيقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 01، يونيو.

## قائمة المصادر و المراجع

---

- ❖ محمد الصغير قريشي، واقعر اقبه التنسيير فيالمؤسساتالصغير ةو المتوسطةفيالجزائر،مجلةالباح  
ث،كليةالعلوم الإقتصادية والتسيير،جامعةورقلة،عدد09/2011  
مؤيدسعيدالسالم،محمدالمري،مدنتطبيقكائزإدارةالجودةالشاملةفيالشركاتالصناعيةالصغيرة  
فبذولةقطر،مجلةالسودانللإدارة والتنمية،أكاديميةالسودانللعلوم .الإدارية،الخرطوم،المجلد 25  
،العدد 01،يونيو2005

2- المراجع باللغة الأجنبية:

• Liste des Ouvrages :

- ❖ Alain Fernandez, Les Nouveaux tableaux de bord des décideurs, Editions d'Organisation, 2eme édition, Paris,2000.
- ❖ Alazard C., et Separi S., Contrôle de gestion : Manuel & applications, 5<sup>eme</sup>Ed, Dunod, France, 2001.
- ❖ Anne Marie Keiser, contrôle de gestion,2éme édition ,paris.
- ❖ Armand Dayan & coordonnateurs, Manuel de Gestion, Vol 01, Ellipses, 2èmedédition, Paris, 2004.
- ❖ Bernard Colasse & all, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2ème édition , Economica,Paris, 2009.
- ❖ Brigitté Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, 5° édition, Paris, 2008.
- ❖ Claude Alazar & Sabine Separi, Contrôle de gestion, 5ème édition, DUNOD, Paris,2001.
- ❖ Claude Alazard, le contrôle de gestion manuel et application,3eme édition, paris2000.
- ❖ Colasse Bernard, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit,Paris, Economica, 2000.
- ❖ Frédéric gutier,Anne pezet ,contrôle de gestion ,Darios et Pearson 3eme éducation ,France,2006.
- ❖ Georges Langlois, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, PEARSON Education , 2eme édition , Paris2008.
- ❖ Hélène Loning & all, Le contrôle de gestion- Organisation, outils et pratiques, Dunod, 3° édition, Paris,2008
- ❖ Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3ème Edition, Paris,Edition Economisa, 2000.
- ❖ J. Orsoni, Contrôle de gestion, Paris, Vuibert, 1998.
- ❖ Joelle imbert, Les tableaux de bord RH, édition d'organisation, Paris, 2008.
- ❖ Laurent Ravignon et all, La Méthode ABC/ABM, Piloter efficacement une PME,éditions de l'organisation, 4ème tirage, Paris 2000.
- ❖ Michel Gervais , Contrôle de gestion, 7ème Edition, Paris, Economica, 2000.
- ❖ Michel R et Gérard Naulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier,4emeédition, revue banque ,France,2002.
- ❖ Michel Rouach,"le contrôle de gestionbancaire et finance" OP .1994.

- ❖ Nobert Guedj, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
- ❖ Norbert GUEDJ et collaborateurs, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, les éditions d'organisation, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1996.
- ❖ Norbert GUEDJ et collaborateurs, Le contrôle de gestion pour Améliorer la performance de l'entreprise, les éditions d'organisation, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1996.
- ❖ P. L Bescos et collaborateurs, Contrôle de gestion et management, Montchrestien, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1997.
- ❖ Xavier Bouin, François Xavier Simon, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Paris, Dunod, 2000.
- **Articles de Revues :**
  - ❖ Granville Sawyer & all, Testing the impact of integrating TQM and DFM on the ability of small to medium firmsto respond to their customer needs, Total Quality Management, Vol.13, N° 3, 2002 .
  - ❖ Kaynak, H ; ( 2003), The Relationship between Total Quality Management and their Effect on FirmPerformance, Journal of operations Management, Vol.21, Issue 4, July.
- **LES COLLEQUES :**
  - Hamadouche malika, contrôle de gestion d'une entreprise publique ❖ économique ,mémoiremagister, l'ESC, Alger, 2000

**Evaluation Budgétaire Du Chiffre D'affaires**  
**2021**

Désignation	Réalizations		Prévisions		Ecart en valeur
	Qte	P.U	Qte	P.U	
Poulet Chair -kg					
O.A.C Déclassé					
O.A.C Chair					
Poulet abattu en kg					
poulette-coqs repro-chair					
Poussin Chair-Sujet					
Prestationoyer					
Autre					
<b>Prod Vendue inter SPA</b>					
Poulet Chair -kg					
Œufs de consomm					
O.A.C Chair					
O.A.C Déclassé					
faux cog					
Poussin Chair-Sujet					
Poulet Chair -sujet					
Poularde Repro Chair					
Poularde Chair					
Poulet abattu en kg					
Abats					
Pate et cochir					
Autre / produits élaboré					
Escalope					
Autres					
Coq Réformé					
<b>Prod Vendue hors groupe</b>					
<b>Total Prod Vendue</b>					
<b>Mutation</b>					
O.A.C Chair					
O.A.C Déclassé					
Poussin Chair-Sujet					
Poulet de chair en kg					
Poulette Repro Chair					
Poularde en sujet					
<b>Cession inter unité</b>					
<b>Total Général</b>					

EVALUATION COMPTE DE RESULTATS AU 30-Avril 2021

CONSOLIDE

Val : DA

N° C/PTE	DÉSIGNATIONS DES COMPTES	PREVISIONS	REALISATIONS	ECARTS	TAUX REALI
70	CHIFFRE D'AFFAIRES				
72	VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS				
73	PRODUCTION IMMOBILISEE				
74	SUBVENTION D'EXPLOITATION				
	CESSION FOURNIE INTER UNITES				
	PRODUCTION DE L'EXERCICE				
60	ACHATS CONSOMMES HORS GROUPE				
61 et 62	SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS				
	CESSION RECUE INTER UNITES				
	CONSUMMATION DE L'EXERCICE				
	VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION				
63	CHARGE DU PERSONNEL				
64	IMPÔT, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILIES				
	EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION				
75	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS				
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES				
68	DOTATIONS AUX AMORT., PROV. ET PERTES DE VAL.				
78	REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS				
	RESULTAT OPERATIONNEL				
76	PRODUITS FINANCIERS				
66	CHARGES FINANCIERES				
	RESULTAT FINANCIER				
	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)				
695/698	IMPÔTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES				
692/693	IMPÔTS DIFFERES (VARIATIONS) SUR RESULTATS ORDINAIRES				
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES				
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES				
	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES				
77	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS) (A PRECISER)				
67	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)				
	RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
	RESULTAT NET DE L'EXERCICE				