

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أهمية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة لمركب فرتيال - أرزيو-

تحت إشراف الأستاذ:
براهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبة:
بن كلنة فاطمة زهراء غزلان

أعضاء اللجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضراً	مستغانم
مقررا	براهيمي عمار	أستاذ مساعد أ	مستغانم
مناقشا	بوضراف الجيلالي	أستاذ محاضر ب	مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

إهداء

إلى اعز الناس وأقربهم إلى قلبي إلى والدتي العزيزة ووالدي العزيز اللذان كان عوننا وسندا لي

وكان لدعائهما المبارك أعظم الأمر في تسيير سفينة البحث حتى ترسو على هذه الصورة.

إلى من ساندوني وخطوا معي خطواتي ...

إلى إخواني عبد القادر وفاروق ... اللذان تحملا الكثير ووقوفني في هذا المكان ما كان ليحدث لولا

تشجيعهم المستمر لي.

إلى زهرتي وزوجة أخي شفيقة

إلى أهل الفضل علي الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والتوجيه والإرشاد.

إلى كل هؤلاء اهديهم هذا العمل المتواضع سائلة الله العلي القدير أن ينفعنا به ووعدنا

بتوفيقة.

شكروعرفان

أول من يشكر ويحمد أثناء الليل وأطراف النهار هو العلي القهار، الأول والآخر، الظاهر والباطن، الذي أغرقنا بنعمته التي لا تحصى وأغدق علينا برزقه الذي لا يفتى، وأنار دروبنا فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي انعم إذ أرسل فينا عبده ورسوله "محمد بن عبد الله" عليه أزكى الصلوات واطهر التسليم، أرسله بقرانه المبين، فعلمنا ما لم تعلم وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

لله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لانجاز هذا العمل المتواضع.

الشكر موصول إلى كل أستاذ أفادنا بعلمه، من أول المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة، كما نرفع كلمة شكر إلى الأستاذ المشرف "براهيمي عمار" الذي ساعدنا على انجاز بحثنا و أستاذ "برياطي حسين".

ونشكر أساتذة التريص الميداني الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم ونخص بالذكر الأستاذ "أستاذ "تمار بوعلام".

كما نشكر كل من مدنا يد العون من قريب أو بعيد ونشكر كل أساتذة وعمال قسم العلوم المالية والمحاسبة.

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وعرفان
	قائمة الجداول والأشكال
1	مقدمة العامة
4	الفصل الأول: نظام مؤسسة ومراقبة التسيير
5	مقدمة الفصل الأول
6	المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية
6	المطلب الأول: مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية
8	المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية
12	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية
14	المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير
14	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
19	المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
24	المطلب الثالث: أهداف ومهام مراقبة التسيير
28	المطلب الرابع: أنواع مراقبة التسيير
33	خلاصة الفصل الأول
34	الفصل الثاني: أدوات وتقنيات مراقبة التسيير
35	مقدمة الفصل الثاني
36	المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
36	المطلب الأول: نظام المعلومات
42	المطلب الثاني: المحاسبة العامة
44	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية
48	المبحث الثاني: الأدوات الحديثة
48	المطلب الأول: التحليل المالي

56	المطلب الثاني: الموازانات التقديرية
60	المطلب الثالث: لوحة القيادة
64	خلاصة الفصل الثاني
65	الفصل الثالث:
66	مقدمة الفصل الثالث
67	المبحث الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سونطراك
67	المطلب الأول: تعريف المؤسسة
71	المبحث الثاني: الميزانية المحاسبية وحسابات النتائج CR
71	المطلب الأول: ميزانية محاسبية لسنة 2014، 2015، 2016
79	المطلب الثاني: حسابات النتائج لسنة 2014، 2015، 2016
84	المطلب الثالث: الميزانية المالية لسنة 2014، 2015، 2016
98	خلاصة الفصل الثالث
100	الخاتمة العامة
102	قائمة المراجع
	الملخص

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
9	تصنيف المؤسسات حسب الحجم	1/1
20	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	2/1

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
15	التسيير عملية دائرية	1/1
17	يوضح مثلث مراقبة التسيير	2/1
18	مفهوم مراقبة التسيير	3/1
23	يوضح العلاقة التي تربط بين نظام الأهداف ونظام المؤسسة ونظام المعلومات	4/1
24	أهداف مراقبة التسيير	5/1
27	وظائف مراقب التسيير	6/1
30	مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر بالمديرية العامة	7/1
30	مراقبة التسيير تضع المحاسبة العامة	8/1
31	مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطين بالمديرية العامة	9/1
32	علاقة مراقبة التسيير مع المصالح الوظيفية الأخرى	10/1
37	عملية التغذية العكسية	1/2

مقدمة عامة

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة في طرق تسييرها، وإنتاجها وتسويقها، ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطها، وذلك تماشياً مع التطورات البيئية المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة بمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث تحكم في موادها والاستخدام الأمثل لها، ومن حيث ضمان تطورها واستمرارها. لذلك اجتهد الاقتصاديون باتجاهات تسمى الأبعاد مفهوم عملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها.

مراقبة التسيير أداة مراقبة ومصدر للمعلومات لم يكن لها وجود في أدبيات التسيير القديم الأمر الذي يؤكد أن التنظيم ليس بالملحق السطحي للتسيير وإنما هو دائماً قرينة الضروري الذي لا يفارقه الأمر الذي يسمع لنا بالقول أن ثقافة التسيير لم تعرف التنظيم إلا في مرحلة متأخرة تزامنت مع مرحلة ظهور ميكانيزمات تفصح للتحليل العقلاني وإذا بها تؤسس لبناء ذاكرة تسجيلية وترجمها إلى واقع ملموس.

ومراقبة التسيير كمنسق متكامل يساعد مؤسسة في التحكم في عملية التسيير اتخاذ القرار، عرفت أيضاً تطور في دلالتها وتطبيقاتها تماشياً مع مفهوم المنظمة، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزء والعقاب، وتظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية، وتقتصر على بعض المؤسسات، حتى أدت في مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها قبل بدايتها كالتخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة واستراتيجياتها، وتقديم الاستشارة واتخاذ القرار، ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها ووسائلها، وبعد انجاز العملية تظهر الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة، الوقت، المواصفات، ومدى تحقيق الأهداف الموضوعية لهذا الغرض، منها نظام المعلومات، المحاسبة التحليلية، محاسبة التكاليف المستندة للنشاط، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية ... الخ، إلا أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى بما يناسب حجمها وطبيعتها.

لذلك نرى أن تطبيق مراقبة التسيير أول ما تم في المؤسسات الصناعية الكبرى في منتصف القرن ماضي، وذلك ما فرضته سرعة التطور التقني والصناعي وشدة المنافسة، تم توسع الأمر إلى المؤسسات التجارية والخدماتية.

الإشكالية

لذلك تناولنا في هذه المذكرة موضوع أهمية مراقبة التسيير، سنحاول دراسة هذا الموضوع وانطلاقاً من طرح الإشكالية التالية:

- ✓ ما مدى مساهمة مراقبة التسيير في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ؟
- ✓ لتعمق أكثر في هذا الموضوع نطرح الأسئلة الفرعية:

1. ما مفهوم مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟
2. ما أهمية ودور مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟

3. ما مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

1. الفرضيات

1. تعتبر عملية مراقبة التسيير هي طريقة من خلالها نستطيع توجيه موارد مؤسسة.
2. يهدف نظام مراقبة التسيير إلى متابعة والتقييم المستمر من اجل تصحيح الانحرافات وتقديم توصيات.
3. يتم تطبيق أدوات مراقبة التسيير بالاعتماد على سياسات التسيير الفعالة في نظام الرقابي بكفاءة وفعالية لملائمتها في نشاط المؤسسة.

2. منهج الدراسة

إن منهج مستخدم في هذا الموضوع منهج وصفي وذلك التعرض للمفاهيم العامة بنظام مراقبة التسيير، وإبراز أهميته وكذا أهداف التي ترمي إليها، كما استعملها المنهج التحليلي يتضمن تحليل أدوات مراقبة التسيير، بالإضافة إلى دراسة حالة للوقوف على جانب تطبيقي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول هذا الموضوع.

3. أهمية الدراسة

1. تكمن أهمية موضوع في تحديد دور وأهمية مراقبة التسيير في تحسين أداة المؤسسة.
2. تكمن أهمية الدراسة في حاجة متزايدة لتطبيق وتبني نظام تسهر على حفاظ على مكانة المؤسسة ويساهم في رفع من مناقشها.
3. معرفة التقنيات وأدوات مستعملة في هذا النظام ومدى مساهمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

4. أهداف الدراسة

1. تحسين المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق نظام مراقبة التسيير لأجل التحكم أكثر من القرارات التسيير.
2. إبراز أهمية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
3. التعريف بوظيفة مراقبة التسيير ومحتواها وإبراز دور مراقبة تسيير في تحسين الأداء.
4. دراسة أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

5. صعوبات الدراسة

- ✓ صعوبة حصول على كتب باللغة العربية.
- ✓ نقص الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع رغم أهميته.
- ✓ وجدنا صعوبة في القيام بالدراسة الميدانية بسبب تحفظ المؤسسة على وثائقها.

6. دوافع الدراسة

1. معرفة مدى سعي المؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بالأساليب المالية والعملية في دراسة وتنفيذ مشاريعها.
2. الرغبة في اكتشاف مراقبة التسيير كنظام يضمن التحكم المؤسسات.
3. ميول للتعرف على أهم أدوات وتقنيات ومراقبة التسيير.
4. الرغبة في اطلاع على هذا الموضوع والتعرف على مفاهيم المتصلة به.

7. الدراسات السابقة

1. دراسة: قريشي محمد صغير، أطروحة الدكتوراه بعنوان "واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات"، الهدف من الدراسة إلى محاولة بناء أساس نظري لتحسين مستوى أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحلية وزيادة قدرتها التنافسية وتحليل مدى استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة.
2. دراسة: صفاء لشهب مذكرة ماجستير بعنوان "نظام مراقبة التسيير مع علاقته باتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية "جامعة الجزائر 2005 هدف من هذه الدراسة إلى بلورة أهمية مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة كما تهدف إلى توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته.

✓ اتفقت دراستنا الحالية والدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل أهمية المراقبة التسيير وتطبيقه في المؤسسة الاقتصادية وإبرازهم للأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير حيث أكدت على أهمية نظام مراقبة التسيير في مؤسسات اقتصادية مع إبراز أهم مراحل القائمة على إنشائه، وضرورة انتقاء أهم الأدوات التي تساعد على زيادة تفعيل القرارات الصحيحة والمناسبة. من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت تكمل سابقتها من الدراسات.

8. تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول أساسية تمثلت في:
الفصل الأول: يتضمن نظام مؤسسة ومراقبة التسيير حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين.
الفصل الثاني: أدوات وتقنيات مراقبة التسيير ويحمل مبحثين.
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال_أرزيو.

الفصل الأول:

نظام مؤسسه ومراقبه التسير

مقدمة الفصل

ازداد اهتمام مؤسستنا الاقتصادية العمومية وخاصة بمراقبة التسيير على الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، منذ التخلي عن الاقتصاد الموجه والشروع في انتهاز اقتصاد السوق، حيث أصحبت المؤسسات على أثرها تتمتع بالاستقلالية في انجاز القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها واعتبرت مراقبة لتسيير وظيفة أساسية يتعين على المؤسسات وتحسين أنماط سيرها وتسييرها بصفة مستمرة، وهذا ما أدى إلى تبني نظام مراقبة التسيير وذلك لما تكتسبه هذه العملية من أهمية بالغة داخل مؤسسة تكمن في تحقيق أهداف الموجودة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في مسار صحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك أهداف أي سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى مبحثين:

1. نظرة حول المؤسسة الاقتصادية.

2. ماهية مراقبة التسيير.

المبحث الأول: نظرة حول المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية

تختلف المفاهيم الأساسية حول المؤسسة باختلاف وجهات النظر، حيث يعتبرها البعض مكسب الأرباح وقد يعتبرها البعض الآخر مكسبا للرزق وقد نرى لبعض الأطراف كمصدر الازدياد ثروة الأمم، ومن خلال هذا المنظور تتحدد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة.

أولا: تعريف المؤسسة الاقتصادية

لا يمكن التطرق إلى موضوع مؤسسة إلا مرورا على مدخل يشمل بعض العناصر المتعلقة بالمؤسسة وكونها وكذلك تطورها عبر التاريخ في هذا العنصر سوف نتعرض إلى بعض النقاط المتعلقة بتعريف المؤسسة الاقتصادية:

يمكن إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة ولكن يمكن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الإنتاج والإنسان.

تعريف 1: بالنسبة ل Peroux franqnois يعرف مؤسسة "أنها شكل إنتاج بواسطتها وضمن نفس الذمة تدمج أسعار مختلفة عوامل الإنتاج المقدمة من طرف أعوان متميزين عن مالك المؤسسة بهدف بيع سلعة أو خدمات في السوق من اجل الحصول على دخل نقدي ينتج عن الفارق بين سلسلتين من الأسعار"¹.

تعريف 2: "المؤسسة هي منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال من اجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من التكلفة"².

تعريف 3: "المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية مادية ومالية لاستخراجه، تحويل، نقل وتوزيع السلع والخدمات طبقا لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح، منفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة"³.

من خلال التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل للمؤسسة يتمثل في ذلك التنظيم الذي يجمع بين الوسائل المالية والمادية والبشرية بغية الوصول إلى تحقيق أهداف مسطرة.

¹ Boudjra B. un march financier pour une économie a venir perspective , n 08

² محمد أكرم العدلوني، العمل المؤسسي " دار بن حزم، لبنان، الطبعة الأولى، 1998، ص 14.

³ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 13.

ثانيا: خصائص المؤسسة الاقتصادية

من خلال سرد التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن استخلاص الصفات او الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية¹:

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتهم ومسؤولياتهم.
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من اجلها.
- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكلف لها تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادرة على تكييف نفسها مع ظروف المتغيرة.
- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم معين.
- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
- لا بد أن تكون مؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن ظروف، إما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها الموجودة وتفسد أهدافها.
- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع اقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في النتائج ونمو الدخل القومي.

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار مجدية العامة، الجزائر، طبعة أولى، 1998، صفحة 10.

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

يمكن للمؤسسات أن تؤخذ أشكالاً متعددة ونظراً للامتيازات التي تتمتع بها والالتزامات التي تخضع لها دون سواها، فقد يكون من الضروري تصنيفها حسب معايير مختلفة، نذكر أهمها:

1. حسب طبيعة الملكية: هناك ثلاثة أنواع من الملكيات:

- 1- الملكية الخاصة¹: حيث تكون المؤسسة ملكاً لشخص واحد أو مجموعة من الأشخاص.
- 2- الملكية العامة (العمومية)²: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها أو التصرف كيفما شاءوا ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك. والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة المؤسسات العامة مسؤولون عن أعمالهم هذه اتجاه الدولة وفق القوانين للدولة.
- 3- الملكية المختلطة³: وهي مؤسسة يكون رأسمالها مشترك بين القطاع العام والقطاع الخاص.

2. حسب الحجم:

يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد، وقد اختلف في عدد المعايير التي تمكن من تصنيف المؤسسات حسب حجمها، فهناك من يأخذ بعين الاعتبار عدد العمال ورقم الأعمال كمعيار بين الأساسيين للتصنيف، وهناك من يضيف إلى ذلك قيمة ما يلاحظ في السنوات الأخيرة إن المؤسسات في علاقتها مع مورديها بدأت تأخذ معنا آخر يختلف تماماً عن المعاملات الكلاسيكية. ففي العادة عندما تريد المؤسسة الحصول على سعر شراء منخفض تقوم باختيار وانتقاء الموردين على أساس المناقصات بعدها تتعاقد مع الذي يوفر أرخص أثمان طبقاً لمبدأ المنافسة، أما حالياً فهناك الكثير من المؤسسات التي أعدنا النظر في علاقاتها مع مورديها بالدخول معهم في شركة ذات آجال طويلة حيث تتقاسم معها العوائد، وخير مثال على ذلك الجزائر التي أبرمت عدة اتفاقيات للشركة في مجال المحروقات وهي تعمل على توزيع هذا لنوع من العلاقات إلى قطاعات اقتصادية أخرى لما توفره هذه الأخيرة من مزايا وإيجابيات تعود بالنفع على المؤسسات وعلى الاقتصاد الوطني ككل، الأصول وقيمة المضافة للتمكين من الفصل بين الحجم المؤسسات وهناك أيضاً من يعتمد على أموال خاصة للمؤسسة ويمكننا عرض مزايا التصنيف حسب معيار الحجم في الجدول الآتي:

¹ درحمون هلال، مرجع سابق، ص 23.

² عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجدوي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 18.

³ درحمون هلال، نفس المرجع.

الجدول رقم (1/1): تصنيف المؤسسات حسب الحجم.

معايير التصنيف	المزايا	العيوب
حسب عدد العمال	<ul style="list-style-type: none"> ✓ يسمح بالترقية بين المؤسسات نظرا لاختلاف الالتزامات حسب عدد العمال. ✓ سهل الاستعمال. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ يستند إلى الكم ولا يأخذ بعين الاعتبار التأهيلات. ✓ ليس هناك ارتباط بين عدد العمال ورأس المال. ✓ شديد التغير بين القطاعات الاقتصادية
حسب رقم الأعمال	<ul style="list-style-type: none"> ✓ دراسة رقم الأعمال تسمح بالتحليل الزمني والمكاني (إلا في حالة التضخم) ✓ مهم لمقارنة المؤسسات التابعة لنفس القطاع. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ليس هناك علاقة بين رقم الأعمال والنتيجة (إلا في حالة اخذ النتيجة كمعيار إضافي). ✓ لا يسمح بمقارنة المؤسسات التابعة لقطاعات مختلفة.
حسب القيمة المضافة	<ul style="list-style-type: none"> ✓ يسمح بقياس الثروة للمنشأة من طرف المؤسسة. ✓ يسمح بقياس الإنتاجية. ✓ يمكن استعماله لحساب الناتج الداخلي الإجمالي والدخل الوطني الإجمالي. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ يختلف حسب درجة التكامل. ✓ يتأثر بطريقة تنظيم الإنتاج. ✓ يمكن أن يتأثر بإخراج بعض الوظائف والقيام بها من طرف الغير.
حسب مبلغ الأموال الخاصة	<ul style="list-style-type: none"> ✓ المساحة المالية للمؤسسة. ✓ إمكانية الدخول للأسواق المالية. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ مقارنة جد صعبة بين قطاعات اقتصادية مختلفة.

Source: J.MAVRIAC et les autres, économie d'entreprise, conseil paris, 1995, 49.

ونظرا لصعوبة استعمال كل معايير بمفرده لتصنيف المؤسسات حسب الحجم، يستحسن استعمال معيارين في نفس الوقت (كمعيار العمال ورقم الأعمال)، ورغم اختلاف الآراء حول المعايير المستعملة للتصنيف حسب الحجم، إلا أن الأغلبية تتفق على استعمال "معيار العمال" كأساس للتصنيف، وعليه فإن التصنيف الشائع على أساس معيار الحجم يقسم المؤسسات إلى نوعين هما: المؤسسات الصغرى والمتوسطة وهي أهم ركيزة تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكذا اليابانية باعتبارها مؤسسات تشغل عدد لا يتعدى 500 عامل ومقسمة كما يلي:

- المؤسسات الصغيرة جدا T.P.E: تشغل ما بين 1-9 عمال.
 - المؤسسات الصغيرة P.E: تشغل ما بين 10-49 عامل
 - المؤسسات المتوسطة M.E: تشغل ما بين 50 و499 عامل.
 - المؤسسات كبيرة الحجم: وهي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل.
3. تصنيف حسب القطاع الاقتصادي:
- من خلال هذا التصنيف يمكن التمييز بين ثلاث قطاعات اقتصادية: القطاع الأولي، القطاع الثانوي، القطاع الثالث، وكل من هذه القطاعات يتميز بنشاطات معينة هي¹:
- 1- القطاع الأولي: ويشمل مؤسسات إنتاج المواد الأولية المتمثلة في الفلاحة، لصناعة الغاية مناجم، استخراج البترول وأنشطة الصيد البحري.
 - 2- القطاع الثانوي: ويشمل المؤسسات التي تنشط في تحويل المواد الطبيعية إلى منتوجات قابلة للاستعمال أو الاستهلاك النهائي أو الوسيطي.
 - 3- القطاع الثالث: ويشمل المؤسسات التي يعتمد نشاطها أساسا على تقديم الخدمات مثل النقل، البنوك والمؤسسات المالية، التجارة، الصحة والاتصال.
4. تصنيف المؤسسات حسب شكل القانوني:
- 1- المؤسسات الفردية²: وهي المؤسسات التي يكون لها فرد واحد او عائلة، ولهذا النوع مزايا وعيوب حيث تمكن المزايا فيما يلي:
 - سهولة تنظيم نشاط المؤسسة الفردية.
 - مالك المؤسسة أو صاحبها هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمالها الشيء الذي يدفعه إلى العمل الكفاء والجداد لتحقيق أكبر ربح ممكن.
 - الإدارة وتنظيم التسيير من صلاحيات صاحب المؤسسة نفسه وهو الشيء الذي يسهل عليه عملية اتخاذ القرارات، مع تجنب المشاكل التي قد تنجم عن وجود شركاء.
- من عيوب المؤسسات الفردية ما يلي:
- قلة رأسمال على اعتبار صاحب مؤسسة هو الوحيد الذي يقوم بإهداء المؤسسة بالموارد المالية اللازمة.
 - إمكانية مواجهة المؤسسات لمشاكل فنية وإدارية، بسبب قصر وجهة النظر وضعف الخبرة لدى المالك الواحد.

¹ ناصر داي عدون، مرجع سابق، ص 25.

² ناصر داي عدون، نفس المرجع، ص 59-60.

- المسؤولية التامة والكاملة لصاحب المؤسسة عن ديون مؤسسة أو عبئ هذه الديون يقع على عاتقه وحده.
- 2- مؤسسات الشركات: تعرف على أنها مؤسسات يمتلكها شخصين أو أكثر على أن يلتزم كل شريك بتقديم حصة من رأسمال الشركة إما في شكل مالي أو شكل عمل أن يتم اقتسام أو تحمل النتيجة النهائية لنشاط شركة ربح أو خسارة وتنقسم الشركات بشكل عام إلى قسمين رئيسيين¹:
 - أ- شركة الأشخاص: كشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، ولشركات الأشخاص مزايا ومساوئ منها:
 - سهولة تكوين شركات الأشخاص على أنها لا تحتاج إلا لعقد شراكة.
 - اختصاص المسؤولية التضامنية أنها تجعل الشركاء مخلصين ومتفانين في أعمالهم أكثر من اجل ازدهار الشركة وتحقيق الأرباح.
 - زيادة إمكانية الاقتراض، وبالتالي زيادة القدرة المالية لشركة.
 - أما عن المساوئ فنجد:
 - إمكانية تعرض حياة الشركة للخطر بسبب وفاة أو انسحاب احد الشركاء.
 - المسؤولية التامة للشركاء في حالة الخسارة أو الإفلاس.
 - ب- شركة الأموال: كشركة التوصية بالأسهم وشركات المساهمة فنظرا لمساوئ شركات الأشخاص وعدم استطاعة هذه الأخيرة تأمين المبالغ الضخمة لتمويل بناء المصانع، وشراء الآلات والمعدات، وتأمين الكميات الهائلة من الموارد الأولية فقد تم إنشاء شركات الأموال التي أتاحت للعديد من الأفراد استثمار ما لديهم من أموال في هذه الشركات ومن أهم خصائص هذا النوع من الشركات انه لا أثر للاعتبار الشخصي فيها، كما أن رأسمالها يشير إلى هدفها ورأسمالها عبارة عن أسهم قابلة لتداول. وما يميز شركات الأموال:
 - تحديد مسؤولية المساهمين بنسبة مساهمتهم في رأس مال الشركة.
 - الحصول على القروض يتم بشكل أسهل وأسرع.
 - تتمتع المؤسسة بعبادة أفضل وأكثر استقرار.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 63.

تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي يقوم به، وحسب توجهات أصحابها وبالرغم من صعوبة حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى لتحقيق الأهداف. وإذا كانت أهداف المؤسسة متداخلة ومتشابكة فانه من الممكن إيجاز بعضها أو ما نعتبر أساسيا منها فيما يلي:

1. أهداف اقتصادية: يمكن أن نتطرق إلى عدة من أهداف التي تندرج ضمن هذا النوع¹:

- تحقيق الربح فلكي تستمر مؤسسة ما في الوجود فعليها أن تحقق مستوى الربح الذي يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، مما يؤدي إلى توسيع نشاطها ويساعدها على مواجهة المؤسسة الأخرى.
 - تحقيق متطلبات المجتمع، باعتبار أن حجم مبيعات المؤسسة يتوفر على مدى كفاءة منتج المؤسسة وقدرته على تحقيق الإشباع المرغوب لدى المستهلك فهذا معناه أن المؤسسة وسعيها منها لتحقيق هدفها الربحي فإنها تعمل وتسعى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على خدمة المجتمع بكفاءة أكبر وتحقيق متطلبات السوق بالمستوى المطلوب.
 - عقلنة الإنتاج، ويكون ذلك عن طريق الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجيتها، وذلك يوضح خطط إنتاج وتوزيع جيدة، دقيقة والسهل على مراقبة تنفيذ هذه الخطط وعليه تتجنب إمكانية وقوع المؤسسة في أي نوع من المشاكل الاقتصادية كانت أو مالية.
2. أهداف اجتماعية: وتتمثل في²:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور: نعتبر الجر حقا مضمونا قانونيا وشرعا وعرفا وقد يحدد هذا الأجر من طرف الدولة للعامل عمدا مستوى يسمع له بتلبية حاجياته والحفاظ على بقائه وهذا ما يطلق عليه بالأجر الأدنى مضمون.
- تحسين مستوى معيشة العمال: أن التطور التكنولوجي أدى إلى زيادة حاجات ورغبات العمال بظهور منتجات جديدة هذا ما استدعى تحسين وعقلنة الاستهلاك الذي يكون بتنوع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانية مالية ومادية أكثر للعمال من جهة والمؤسسة من جهة أخرى.
- الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال: يعتبر أفراد جزء من المؤسسة وعليه فإنهم يؤثرون فيهما بعدة طرق ووسائل، فالعلاقات المهنية داخل مؤسسة المبنية على التماسك والتفاهم هي الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة والمحقة لأهدافها.
- توفير بعض الخدمات الاجتماعية للعمال: تقوم المؤسسة باستفادة عمالها من وسائل ترفيهية وثقافية لعمالها وأولادهم من مسرح، مكتبات، رحلات، وذلك لما هذا الجانب من تأثير ايجابي وفعال على مستوى فكري العامل.
- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى وهذا ما يؤثر على مردودية المؤسسة بالإيجاب خاصة وعلى دخل الوطني عامة.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 19.

² نفس المرجع السابق.

- تخصيص أوقات للرياضة إذ تعتبر من بين العناصر الجدة مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز عليه ودفع الإنتاج والإنتاجية.
- 3. أهداف تكنولوجية: بالإضافة إلى ما سبق تؤدي المؤسسة الاقتصادية دورا هاما في الميدان التكنولوجي من حيث¹:
 - البحث والتنمية إذا مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة ومصالحة خاصة بعملية تطوير الوسائل وطرق الإنتاجية علميا، وترصد لهذه العملية مبالغ تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، وهذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها. ويمثل هذا النوع من البحث نسبا عالية من الدخل الوطني في الدول متقدمة، وخاصة في السنوات الأخيرة، إذا تتنافس المؤسسات فيما بينهما على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية وأحسن وسيلة مما يؤدي إلى تأثير على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية فيها.
 - 4. أهداف ثقافية ورياضية: ويمكن إيجازها فيما يلي:
 - توفير الوسائل الترفيهية والتفافية إذ تسمح المؤسسة باستفادة عمالها من وسائل ترفيه وثقافية وأولادهم في المسرح، مكتبات، رحلات وذلك لما هذا الجانب من تأثير ايجابي وفعال على مستوى الفكري العامل.
 - تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى وهذا ما يؤثر على دخل الوطني عامة.
 - تخصيص أوقات للرياضة تعتبر من بين العناصر الجدة مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز عليه، ودفع إنتاج والإنتاجية.

المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين "مراقبة" و"تسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 20-23.

المراقبة: أن معنى المراقبة على مستوى اقتصاد الجزئي هي "البحث والمقارنة الحراسة، التقدير والتحكم في أدوات التسيير"¹.

وقد حظي مفهوم الرقابة بأهمية كبيرة من طرف المفكرين والباحثين لما ينطوي عليه المفهوم من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة، فالرقابة "هي عملية قياس نتائج ومقارنتها بالخطة والمعايير وتشخيص أسباب وانحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا"².

التسيير: عرف بأنه "تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب مواد المؤسسة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة"³.

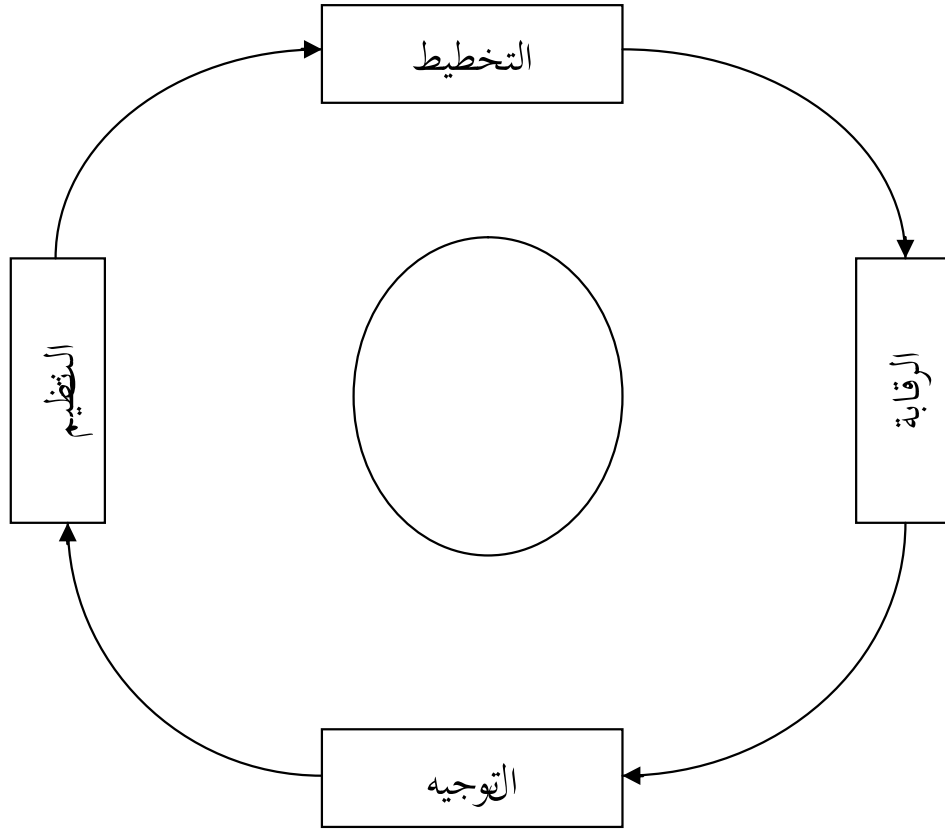
حيث يشكل التسيير عملية دائرية (من المنظور الحركي) فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط فانه لا يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة فالرقابة لا بد أن تكشف عن وجود انحرافات وتصحيح هذه الانحرافات يتطلب إجراء تعديلات جذرية أو طفيفة على السياسات والإجراءات وغيرها من الخطط بمعنى أن الرقابة تعود من جديد إلى التخطيط.

الشكل (1/1): التسيير عملية دائرية

¹ حمادوش مليكة، "contole de gestion d'une entreprise publique, Algérie, 2000, p 09. L'ESC, mémoire de magister,

² زاهد محمد ديري، الرقابة الادارية، دار مسيرة، عمان، 2011، ص 02.

³ مذكرة ماجستير، مدى مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012، ص 46.



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، أساسيات، وظائف وتقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الجزء الأول، ص 05.

ويمكن إدراج تعدد التعاريف لمراقبة التسيير والتي نذكر منها:

التعريف الأول¹: "إن مراقبة التسيير هي تأكد من نتائج محققة تطابق وتوافق تلك المرسومة من قبل الانحرافات عن هذه النتائج مرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في حال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي شكل الذي يتضمن عدة أنظمة إلى السير في طريق المخطط لها، وبالتالي تحقيق الأهداف".

التعريف الثاني²: " يعرف أنتوني Antony ودايردن Deatden "مراقبة التسيير هي إجراء التي يتأكد من خلالها المسيريون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) والفعالية (بالنسبة للوسائل المستعملة وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة).

التعريف الثالث³: مقدم من طرف خبراء المحاسبة ومحافظوا المحاسبات (مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة وترجمتها قصد الفهم وتبيين بجماعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة).

التعريف الرابع⁴: حسب M.GERVAIS: مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسيريون من أن الموارد الموجودة مستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وإن المساعي والتوجيهات الحالية تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة.

التعريف الخامس⁵: كما يعرفه J.L.atdoun M.Michel et L.Jschmid "مراقبة التسيير هي مجموعة أعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أداءهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة".

التعريف السادس: يعرفه P.BERGERON "أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقاربة نتائجهم مع المخططات وأهداف مسطرة".

وباتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير ملائمة⁶.

ثم تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي⁷:

"مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة والإدارة المنشأة والموظفون الآخرون، ثم تصميمها الإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

1. الثقة في التقارير المالية.

2. الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

3. فعالية وكفاءة العمليات.

¹ محمد عبد الفتاح باغي، مبادئ الإدارة العامة، مطبعة الفرزدق، الرياض، السعودية، 1994، ص 304.

² معراج الهواري مصطفى باهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات، جامعة بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 06.

³ نفس المرجع.

⁴ محمد خليل، عبد الحميد احمد، متى عبد السلام، مراقبة التسيير في مؤسسة، شبكة الاباث والدراسات.

⁵ نفس المرجع.

⁶ فويدير الحاج قوارين، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مقالة جامعة شلف، 10/05/2018 cit visite le :

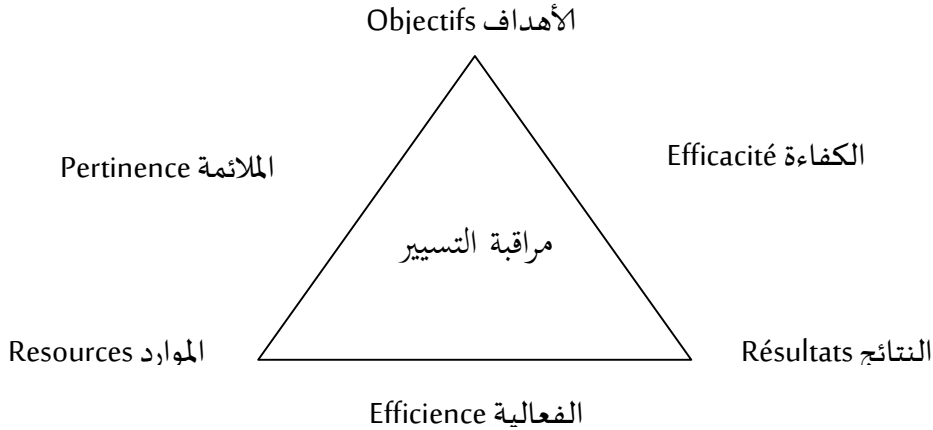
<http://www.docudesk.com>

⁷ رجم خالد، سلسلة محاضرات مراقبة تسيير مقياس الأسس النظرية لمراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2015، ص 06.

أما معيار البريطاني والمعياري الدولي فقد استخدم كلاهما التعريف التالي: مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة والإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة انجاز الأعمال متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق، حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء.

ونستخلص من هذه التعاريف:

1. إن مراقبة التسيير هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المسؤوليات داخل المنشأة.
 2. التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعالية العمليات.
- إذن مراقبة التسيير هي مجموعة العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخططاً وتحديد الانحرافات وتصحيحها، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة.
- ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير يتركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة.
- الشكل (2/1): يوضح مثلث مراقبة التسيير

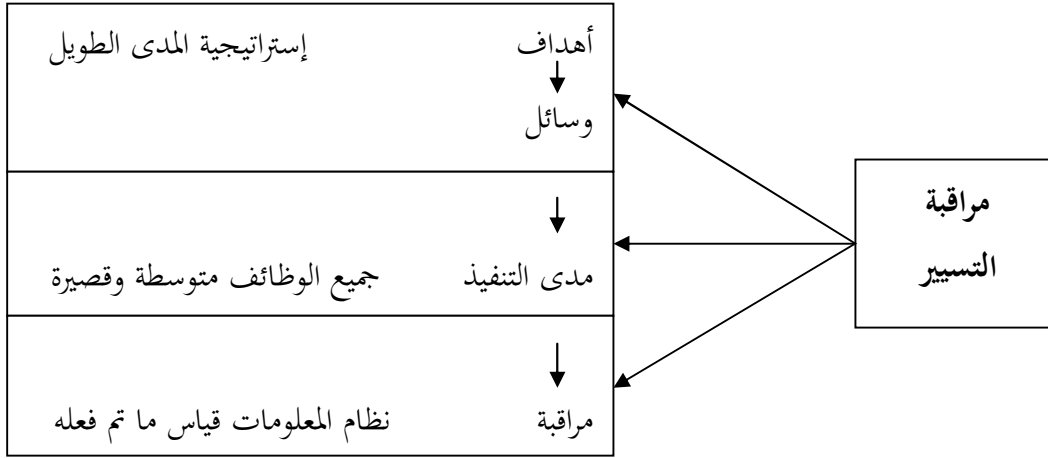


المصدر: ناصر داي عدون، معزوزي ليندة، لهوامي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، 2003، ص 17.

- الفعالية: هي العاقبة التي تربط بين الوسائل والنتائج.
- الملائمة: هي العلاقة التي تربط بين أهداف والوسائل.
- الكفاءة: هي العلاقة التي تربط الأهداف والنتائج

كما يمكن أيضا تمثيل مراقبة التسيير كما يلي:

الشكل (3/1): مفهوم مراقبة التسيير



Source : Alazard.C et Separi.S, control de gestion, manuel et applications, Dunod, 5 eme édition, 2001, page 07.

من هذا الشكل نلاحظ أن مراقبة التسيير تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالأهداف والوسائل التي تدخل في تحقيق هذه الأهداف عن طريق الوسائل، وبالتالي فهي تتدخل على مستوى الإستراتيجية وكذا المستويين المتوسط والطويل وأيضا في الأخير فهي تتدخل في ضبط والمراقبة عن طريق استعمال نظام معلومات.

المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

يعود ظهور مراقبة التسيير إلى العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث واجهت المؤسسات الصناعية الكبرى التي كانت تسعى إلى توسيع والهيمنة مشاكل عدة، حيث عجزت المحاسبة الكلاسيكية عن تحديد مردودية كل نشاط ومدى مساهمته في المردود الإجمالي للمؤسسة، كما كان الشأن في Générale Motors ومؤسسة Du pont هذا ما دفعها إلى البحث عن نظام جديد يسمح بتحديد تكلفة كل نشاط من جهة ومن جهة أخرى الحكم على المردودية المؤسسة، وعلى هذا كان ظهور مراقبة التسيير مرتبط بظهور المؤسسات الكبرى وتوسعها وكان ذلك أولاً في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد مرت بعدت مراحل منذ ميلادها إلى وصولها إلى ما هي عليه اليوم:

المرحلة الأولى: وهي مرحلة التي عرفت الاستعمال المكثف للمحاسبة المالية بطريقة تسمح بالاطلاع على مردودية النشاطات والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة وفي هذه المرحلة ظهر أول استعمال للنسب والمؤشرات الخاصة بالأداء الاقتصادي ذلك منذ بداية القرن العشرين.

المرحلة الثانية: وتمتد من وضع Sloan لميكانيزمات اللامركزية المنسقة في GM في نهاية العشرينيات حيث لم تحتفظ هذه المؤسسة إلا ببعض الوظائف في مقرها المركزي كما تتميز هذه المرحلة بإنشاء معهد المراقبين الأمريكيين سنة 1930، وامتدت هذه المرحلة إلى الحرب العالمية الثانية وبقيت مراقبة التسيير طوال هذه الفترة منحصرة فقط في الولايات المتحدة الأمريكية.

المرحلة الثالثة: عرفت هذه المرحلة انتشار مراقبة التسيير في أوروبا بسبب الحرب والإصلاحات التي عرفت أوروبا الغربية متأثرة المد الأمريكي، كما عرفت هذه المرحلة انفصال وظيفة مراقبة التسيير عن وظيفة المحاسبة العامة كما عرفت استعمال مفاهيم جديدة في المؤسسات الخاصة كالإستراتيجية التنبؤ، الموازنات التقديرية التي كان يضعها مسؤولي الأقسام وكان عليهم اقتراح مخططاتهم التشغيلية لكل من جهة أخرى كان لزاماً عليهم رفع وتقديم تقارير دورية.

المرحلة الرابعة: امتدت هذه المرحلة من بداية العشرينيات إلى أيامنا هذه حيث كان سمع انتشاراً مبدأ المناجمت بالأهداف بظهور نوع من التنسيق الهرمي مبني على أساس مفاوضة الأهداف، وبالتالي عرفت هذه المرحلة أوج التطور في المراقبة¹.

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

¹ Bouquin H: le contrôle de gestion ,paris,PUF,6'eme édition ,2004,page 28 .

الجدول (2/1): أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
النظرة الكلاسيكية	1. مراقبة محاسبة ومالية. 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 فرعية. 9. علاقة: هيكلية، أهداف، أداءات. 10. علاقة: اتصال، معلومات، أداء.
	11.

المصدر: عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

ثانيا: خصائص مراقبة التسيير: يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في نقاط التالية¹:

1. تقديم معلومتنا صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لان المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. حسب التوقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها اثر على القرار.
3. الاقتصاد في التكاليف: تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الالكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.

¹ بوقرة رايح، عربوة معهاد، اثر المحاسبة في تفعيل أدوات مراقبة تسيير لتحسين الأداء في المؤسسات، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 01 جوان 2014 جامعة أم البواقي.

4. سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بسهولة سواء في الفهم أو في التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فانه سوف يسيئ تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

5. تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي قدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونها حاجة إلى تفسير والتحليل والاستقصاء.

ثالثا: أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث انه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في الإدارة والرقابة مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس عملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وتستمد أهميتها من العوامل التالية¹:

1. تغيير للظروف: تواجه كل المنظمات تغيرا في الظروف البيئية وبشكل متزايد تتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها وتغييرات كثيرة في المنظمة والبيئة معا. مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فانه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له وكلما طال الأفق كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.
2. تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير انه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاضم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية تؤثر في أرباحها.
3. التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوقا رائجة فان مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، قبل أن توسع المؤسسة في المنتوجات والمشتريات والأسواق وتعقد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة اكبر بعملية الرقابة، والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار. وبالتالي فان مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم، التوجيه، التنسيق، التنفيذ، المتابعة، والتقييم. كما تساهم في قياس

¹ محمد صغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، سنة 2011، ص 167.

الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة وقياس فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المفقودة¹.

ولذلك فإن الرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها الإستراتيجية كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن خلال تلك الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة، تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة عن المسؤولين، أفراد، أنشطة، منتوجات، ومراكز مسؤولية وغيرها وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة ويمكن إيجاز أهمية الرقابة في النشاطات التالية²:

- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المؤسسة بطريقة اقتصادية دون الاعتماد على مراقبة التسيير.
- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه المواد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها³.
- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفت تنفيذ الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها.
- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من اجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في مؤسسة وتنظيمها عن طريق مكافأة المجتهدين ومعاقبة المتهاونين وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.
- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرار.
- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها وأثناء وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلتزم لمنع حدوثها.
- التثبيت من أن قواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح وخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.

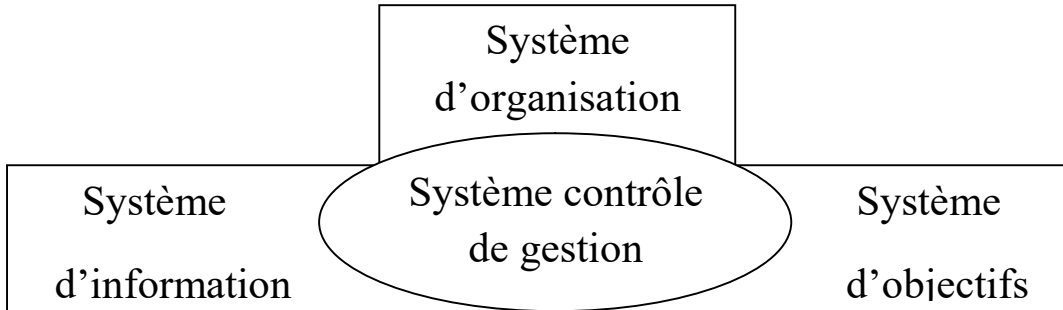
¹ محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان 2008، ص 19.

² محمد صغير قرشي، مرجع سابق ذكره، ص 168.

³ أحمد حسن طاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص 10، 09.

- التأكد من توافق الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقدره.
- التثبيت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وان القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من اجل ترشيد اتخاذ القرارات وخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

الشكل (4/1): يوضح العلاقة التي تربط بين نظام الأهداف ونظام المؤسسة ونظام المعلومات.



المصدر: رجم خالد ، سلسلة محاضرات مراقبة التسيير مقياس الأسس النظرية لمراقبة التسيير ، جامعة ورقلة ، 2014/2015 ، ص 18.

1. أهداف مراقبة التسيير:

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد أم مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية¹:

1- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالمواد المتاحة ومن اجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.

2- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

3- تحليل الانحرافات التي ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.

4- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير امثل للأفراد إذا أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

5- تحقيق الفاعلية وذلك من خلال الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم المقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

6- مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدريب وتحسين الأداء.

7- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.

8- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمنتسبين فيها واخذ إجراءات التحسين.

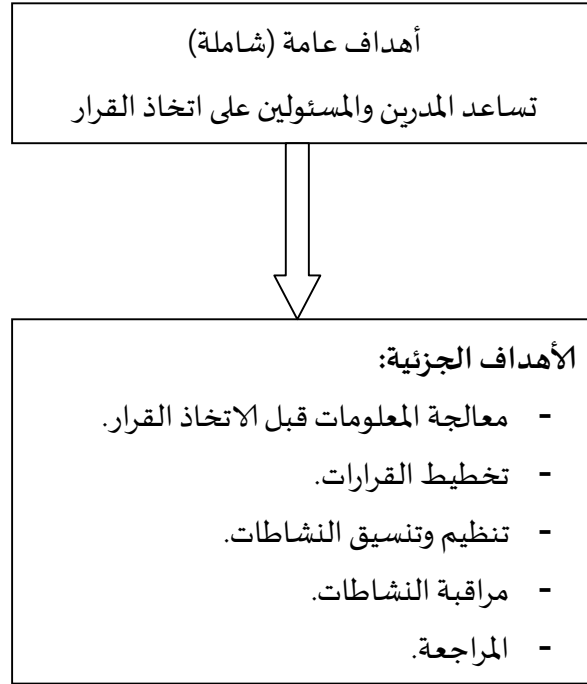
9- مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات.

10- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى قصير والمتوسط والبعيد.

ويمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

¹ Norbert Guedj, le control de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, paris, 2000, page 45.

الشكل (5/1): أهداف مراقبة التسيير.



Source: Alazard et Separais , op , cit , p 08

2. مهام مراقبة التسيير:

لمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية وهي¹:

- 1- تحسين الأداء وفعالية النشاط: إن تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:
 - التطوير والاستعمال المثل الأنظمة معلومات التسيير.
 - التأكد من أن الكلفة لهذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل منه.
 - وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة وتحليل النتائج.
 - معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.
- 2- التحكم في التطور: إن مساهمة التطور محاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في:
 - وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.
 - إعلام المديرية العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات التي هي بمثابة ترجمة للأهداف المحددة والتي تم الاتفاق عليها بعد مرحها للنقاش.
 - إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها
- 3- الاستعمال المثل لوسائل الاستغلال: إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة، وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، ولهذا فمراقبة التسيير يمكن

¹ Hamadouche Malika ,contrôle de gestion d une entreprise publique ,mémoire magister , LESC , Alger , 2000 , p 09 .

أن تساهم في بعض الدراسات الاقتصادية، وبالأخص تقوم بتعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة، كما أنها تعمل على استنتاج واستخلاص التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من اجل تحقيق:

- أكبر فعالية.
- أحسن مردودية.
- أرباح ومردودية إنتاجية.
- 3. وظائف مراقبة التسيير:

1- اتخاذ القرار: يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد سلوك متخذ هذا القرار عن طريق المعلومات الجيد التي يقدمها هذا النظام¹:

2- التنسيق والتنظيم: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف ووضع الميزانيات.

3- مراقبة الأداء: إن مراقبة الأداء هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير وأنها تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتنفيذ وتصميم عملية الرقابة وأنها تعمل كما خطط لها أو تم تحديثها لتواكب الظروف المتغيرة، ويمكن أن تكون مراقبة أداء عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير إرضاء العملاء أو دوريا كتقارير المراجعين الداخليين أو لجنة المراجعة والجهات الرقابية.

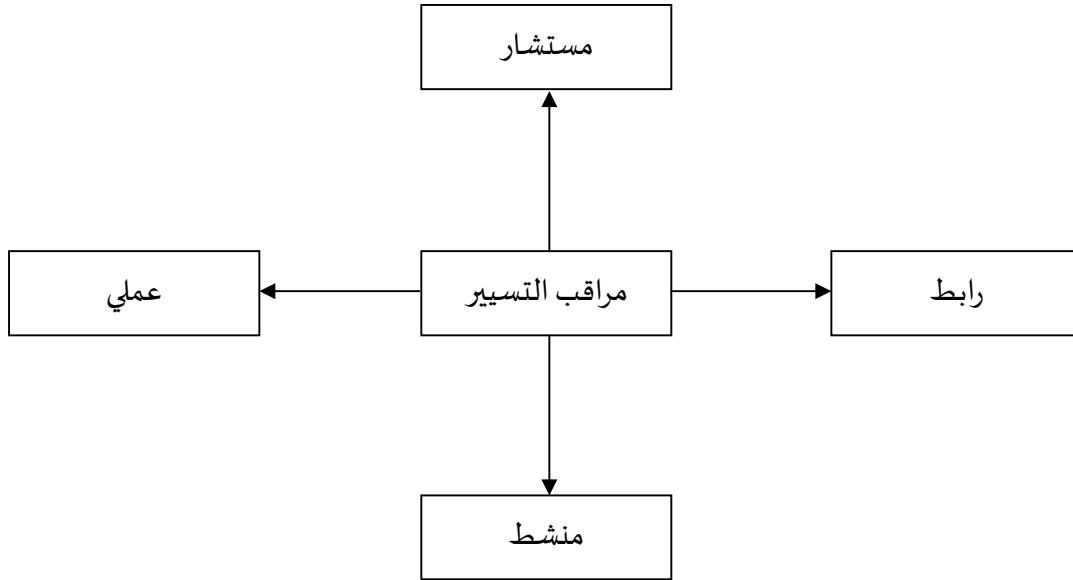
4- مراقبة الأداء الوظيفي: إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من اجل تقييم الأداء بموضوعية، حيث تعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، حيث انه يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصلة الموضوعية التي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار، والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية زيادة الأجور والعقوبات ... الخ، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تحقق عن طريق جملة من الخصائص:

- المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر المشاركة في تحديد الأهداف لتي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من اجل تحقيق مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
- عدالة توزيع: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال، وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى توزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
- عدالة التعاملات: إذا عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لمثلي العمال بمختلف المسؤولين من اجل طرح مشاكلهم على إدارة اتخاذ القرارات المنصفة أو العدالة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

¹ سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير، أدواتها ومراحل إقامتها في مؤسسة اقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2013، ص 72.

- 5- مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة لإنتاجها.
- 6- إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على تنافس كبيرة، ذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:
- العمل على تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب على مشاكل الطارئة.
 - مكننة العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل ... الخ، مثل استعمال الحاسب الآلي لربع الوقت.
 - تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

الشكل رقم (6/1): وظائف مراقب التسيير



المصدر: فسيو سمية، أهمية وظيفة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2012، ص 61.

المطلب الرابع: أنواع مراقبة التسيير

1. أنواع مراقبة التسيير: يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية، وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار¹:
1. من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ، ونجد:
 - 1.1. المراقبة السابقة (القبلية): ويعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والفعالية، كما شاهد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل، وتعتبره هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث مستقبلا من اجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة هذه المشاكل.
 - 2.1. المراقبة أثناء انجاز (الآنية): هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الانجاز أي انه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من انه سيتم انجازه بالموصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.
 - 3.1. الرقابة اللاحقة (البعديّة): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة لذلك توضح برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها ويتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط.
2. من حيث التنظيم: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي:
 - 1.2. مراقبة مفاجئة: تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من اجل اكتشاف الأخطاء والانحراف من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطط المسطرة.
 - 2.2. المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي.
 - 3.2. المراقبة المستمرة: تكون عبر طوال أيام السنة، أي دائمة ولبست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.
3. من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:
 - 1.3. مراقبة داخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل مؤسسة على جميع أنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للحصول على أهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير ويهدف هذا النوع من المراقبة على أساس إلى:
 - مراجعة المخطط المؤسسة الداخلي.

¹ قويدر حاج قوارين، مرجع سابق

- مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط.
 - تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.
 - تقديم احتياجات الزبائن وتصنيفهم.
- 2.3. مراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً الجهاز الدول، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، مراقبة ومدققي الحسابات لميزانية المؤسسات.
4. من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:
- 1.4. المراقبة على مستوى أفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: كفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر... الخ.
- 2.4. المراقبة على أداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية والى غير ذلك من المؤشرات وهذا من اجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق المسطرة.
5. من حيث طريقة المراقبة: حسب هذا المعيار هناك نوعين من الرقابة:
- 1.5. الرقابة عن طريق الحلقة المعلقة: وهي عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة الحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة، إذن هي عبارة عن خطوات لتحديد المباشر للانحرافات بين الانجازات والأهداف.
- 2.5. الرقابة بطريقة الحواجز: وهي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب، ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.
2. الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير في المؤسسة:
- 1- نماذج لتوضيح مراقبة التسيير وارتباطها بالمديرية العامة¹:
 إن مصلحة مراقبة التسيير لها ارتباط مع المديرية العامة وهذا الارتباط يمكن ان يكون مباشر أو غير مباشرة وهو يتدفق على طبيعة تسيير المؤسسة وحجم المؤسسة.

الشكل رقم (7/1): مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر بالمديرية العامة



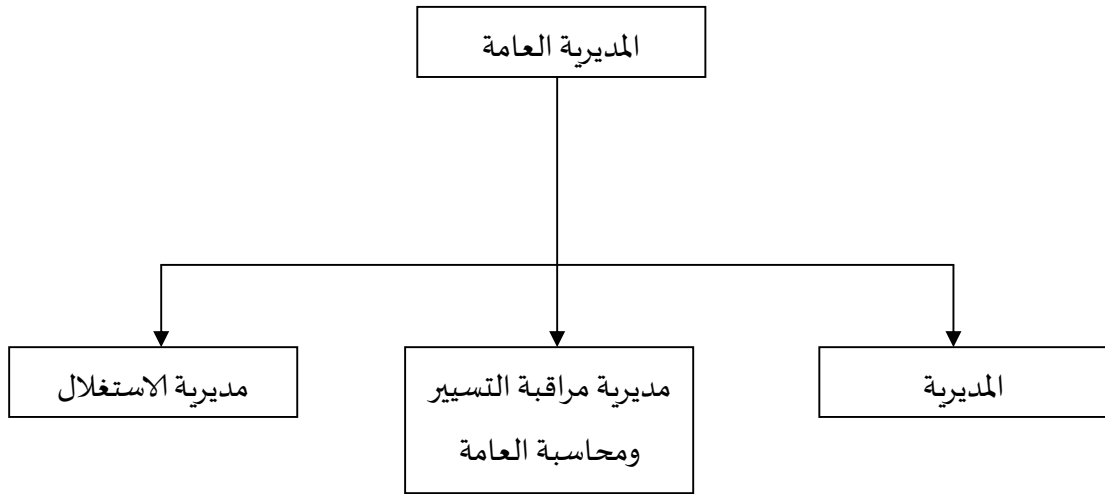
¹ H.Venret (control de gestion et manager) édition, p 10.

SOURCE : Michel Rouach et Gerard Naulleau ,IPEM /P 69

وفي هذه الحالة فان مراقبة التسيير مرتبطة ارتباط مباشر مع المديرية العامة كما هو مبين في الشكل حيث أن مراقبة التسيير تحظى بأهمية كبرى وممتازة باستقلالية التسيير ومن مهامها الحصول على المعلومات من المديرية الفرعية وفي هذه الأثناء تقوم بمناقشتها ومعالجتها وتقديم التوجيهات والإرشادات.

- مراقبة التسيير والمحاسبة العامة في نفس المديرية:

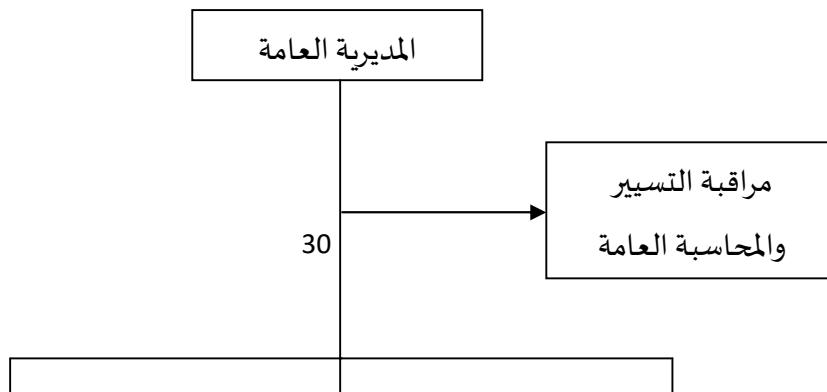
الشكل رقم (8/1): مراقبة التسيير تضع المحاسبة العام



SOURCE : Michel R et Gerard Naulleau , op , cit , p69

في هذه الحالة مراقبة التسيير والمحاسبة العامة تنتميان إلى نفس المديرية الوظيفية والتي هي المديرية المالية والمحاسبة، وهنا نلاحظ أنهما مرتبطان مباشرة بالمديرية العامة وهذا ما يجعلها داخل المؤسسة.

الشكل رقم (9/1): مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطين بالمديرية العامة



SOURCE : Michel Rouch et gerard Naulleau , op , cit , p70

- في هذا الشكل نلاحظ أن المحاسبة العامة ومراقبة التسيير في نفس الهيئة وهذا ما بين لنا أن مراقبة التسيير هي المنبع من المحاسبة العامة وعليه نلاحظ ما يلي:
1. إن هذه العلاقة محدودة الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.
 2. عدم اعتماد وظيفة مراقبة التسيير كهيئة استثمارية تابعة مباشرة بالمديرية العامة، وهذا يؤثر تأثيرا سلبيا من حيث متابعة العمليات، ويقلص من دورها في تحقيق الأهداف.
 3. غياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة للمراقبة باعتبارها بالمديرية المالية والمحاسبة.

2. ارتباط مراقبة التسيير مع الإدارة المركزية:

إن مراقبة التسيير لها ارتباط وثيق مع الإدارة المركزية وذلك لكونها تستقبل المعلومات وتعالجها وتحللها وتستخلص النتائج وترسلها إلى مختلف المصالح والوظائف في المؤسسة بالاستفادة منها، وهناك الارتباطين هما:

1.2. ارتباط هرمي: ومن مهام هذا النوع من الارتباطات كالتالي:

- إن فلسفة الأدوات موحدة لتجانس الطرق والأساليب.
- بث وإرسال معلومات الثقافة وذلك لتفادي الوقوع في الأخطاء وتجنب الغش.
- تجانس التحاليل.

- هذا النمط من الارتباط سوف يأخذ أساسا لعمليات الاندماج وإعادة أو تغيير في النظام وهو حالة ملائمة للإرسال السريع للعمليات الإستراتيجية.

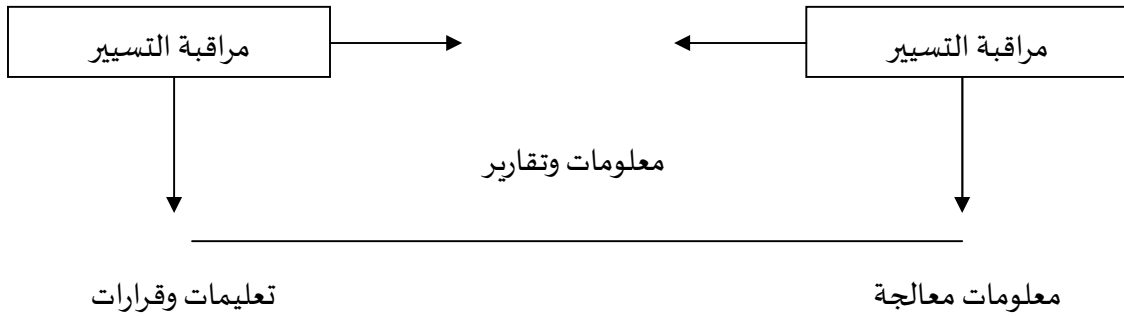
2.2. الارتباط الوظيفي: ففي هذا النوع من الارتباطات يمكن أن نستخلص ما يلي:

- الهدف من الارتباط هو تفادي التطور للأدوات وأساليب مراقبة التسيير.
- تفادي الثقل المتزايد الأشغال والأعمال التدعيم وأيضا نقص في الفعالية للمعلومات المنتهجة والتحليل الخاطئة.

3. ارتباط مراقبة التسيير مع مختلف المصالح:

إن مراقبة التسيير لها عدة ارتباطات وعلاقات مع مصالح الوظيفة الأخرى، مثل مصلحة المحاسبة، مصلحة الموارد البشرية، المراجعة الداخلية، جودة الإعلام الآلي، الإستراتيجية والتخطيط وأيضا الإهانة العامة هذه المصالح هي في نفس الوقت مصادر للمعلومات بالنسبة لمراقبة التسيير خاصة المحاسبة العامة وكذلك استقبال المعلومات بعد معالجتها.

الشكل رقم (10/1): علاقة مراقبة التسيير مع المصالح الوظيفة الأخرى



SOURCE : Michel Rouch et Gerard Naulleau ,op , cit , P 7

1. المحاسبة العامة: يوجد تداخل وغموض في تحديد مجال تطبيق المحاسبة العامة ومراقبة التسيير إذا ذلك ممكن في المؤسسات ذات الحجم الصغير على العكس ما موجود في المؤسسات الكبيرة وحقيقة إن مراقبة التسيير والمحاسبة العامة وظيفتان متكاملتان ويمكن الاختلاف بينهما في التقنيات والخطوات المتبعة في تطبيقها.

2. الإستراتيجية والتخطيط: إن مراعاة للتسيير الذي يستدعي غالب الأحيان وضع خطة ضمن الخطوات مختلفة، حيث يقوم مسؤول التخطيط بمراجعة التحليل الإستراتيجية والاقتصادية الكلية على المدى الطويل الكلي الذي يبرز السبل والمسالك الممكنة للمؤسسة ولمراقبة التسيير تعطي نظرة حالية أكثر عن المؤسسة ويرتكز اهتمامنا على التوازنات في المدى القصير والمتوسط أما الإستراتيجية والتخطيط فهما وظيفتان متكاملتان.

3. المراجعة الداخلية: والتي تعرف باسم المفتشية في البنوك والهدف منها هو حماية المؤسسة من كل التعديلات التي قد تلحق بها كما أنها تضمن صحة العمليات، وحماية السلع والوسائل.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما سبق يمكن استخلاص إن مفهوم المؤسسة الاقتصادية كنظام مفتوح يتحدد حسب مجموعة من المعايير كالمعيار القانوني والاقتصادي، وتصنيفات المؤسسة الاقتصادية تتم حسب المعيار، حسب الحجم، وحسب الوضعية أو الدور.

وحاولت إبراز مفهوم مراقبة التسيير والذي استخلصت في النهاية على انه مجموعة العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط وتحديد الانحرافات وتصحيحها ومراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من اجل بلوغ الأهداف المسطرة. كما تطرقت إلى مكانة التي يكتسبها نظام مراقبة التسيير في المؤسسة مبرزة بذلك مكونات هذا النظام ومراحل إعداده وعلاقته بمراكز المسؤوليات، كما تناولت دور مراقب التسيير الذي يعد أساس هذا النظام من خلال مهام التي يقوم بها والمكانة التي يحتلها داخل المؤسسة.

الفصل الثاني:

أدوات وتقنيات مراقبة

تسيير

مقدمة الفصل

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الادوات التي تمارس به عملية الرقابة .

يذكر المفكرون اشكالا مختلفة للأدوات مراقبة التسيير, بعضها بسيط و أساسي في الرقابة و بعضها أكثر تعقيدا, وبعضها يكون اسلوب رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعينة ,و بعضها الاخر يكون اسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه الهيئات المستقلة عن المؤسسة, كما ان هذه الادوات تقيس عددا و تميزها عن منافسيها , بينما يركز البعض الاخر على قياس اداء جزء معين من الاداء الكلي او احدي الوظائف المختلفة في المؤسسة .

كما أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى، و ذلك حسب درجة تطور المؤسسة و حجمها وهدفها و ثقافة المسييرين فيها، و نوع مراقبة التسيير المعتمدة، ولا يوجد ما يمنع بالطبع من استخدام اكثر من طريقة و أداة من أدوات الرقابة ، فهناك ادوات تقليدية و ادوات الحديثة .

المبحث الأول: الادوات التقليدية لمراقبة التسيير

المطلب الأول: نظام المعلومات

1. مفاهيم حول النظام والمعلومة:

1.1-تعريف النظام:

كلمة نظام نسمعها ونقرؤها في مجالات متعددة ،فمثلا نظام الاتصالات أو النظام القانوني أو نظام الحكم و علي هذا الأساس تبدو كلمة نظام متعددة المعاني و المستخدمة ، و عند فحص هذه الاستخدامات و المعاني نجدها تلتقي في جوهر واحد بحيث يتكون كل نظام من هذه النظم من مكونات الأساسية تتفاعل فيما بينها و تعمل ضمن ظروف بيئة محددة لتحقيق الهدف من وجودها .

التعريف الأول : نظام عبارة عن مجموعة عمل تتكون من العنصر البشري و عنصر الآلات و المكائن مجتمعة ببعضها البعض و يجب و أن تربطها علاقات محددة و قوانين شاملة و يجب أن يكون لكل جزء من مكونات النظام دوره المرسوم و صيغة محددة لتحقيق هدف محدد.

التعريف الثاني: هو مجموعة من المدخلات التي تمثل البيانات المختلفة و يتم معالجتها للحصول على مخرجات تعتبر أساسية الإشباع الاستجابات المطلوبة تحقيقها من النظام.

.و يمكن أن نحدد تعريف بسيط لمفهوم النظام فهو مجموعة من العناصر التي تربط ببعضها البعض للوصول الى هدف مشترك¹.

مكونات النظام:

(1) **المدخلات:** بما أن النظام قائم على التفاعل بين عناصره أو مكوناته إذا لابد من وجود موارد مادية أو بشرية والتي تشمل المادة الخام لهذا التفاعل، لذلك فإن هذه الموارد يمكن تسميتها بالمدخلات لكونها تشمل نقطة البدء في عملية التفاعل في النظام لغرض تحقيق الهدف المطلوب منه .

(2) **العمليات:** وهي أليها التفاعل مع المدخلات لتحويلها الى مخرجات .

(3) **المخرجات:**وهي أشياء الناتجة عن عملية المعالجة والتي تخرج من النظام ،و يمكن أن تكون مدخلات نظام معين هي مخرجات نظام آخر و بالعكس².

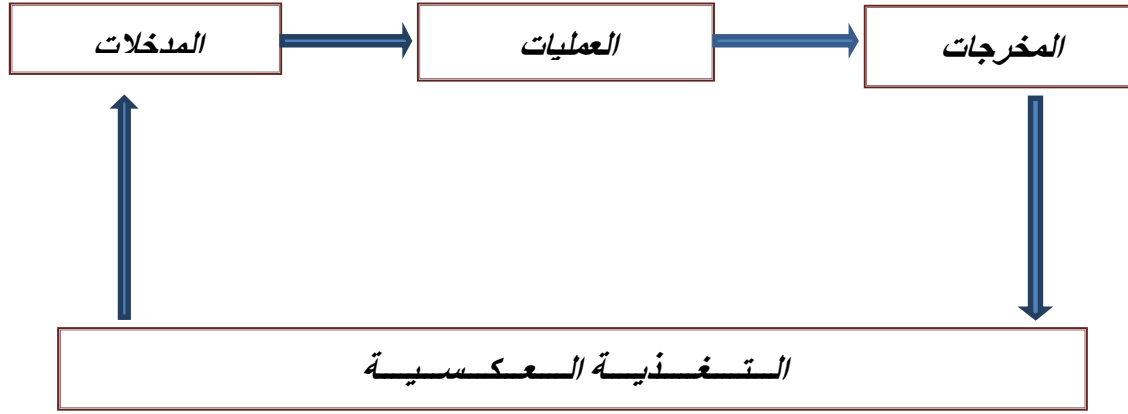
(4) **التغذية العكسية:** إن تطوير المستمر للنظام يصحح المسارات الخاصة و لذلك يتوجب توجيهه و متابعة تقييم

¹ - علاء السالبي و آخرون، "أساسيات نظام المعلومات الإدارية، طبعة 1 مؤسسة حورس الدولية للنشر و التوزيع، مصر، 2005، ص 45-46.

² - سلوى أمين السامري، "نظم المعلومات الإدارية"، مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 1999، ص12.

5) عمليات تنفيذ المخرجات، لذا يتطلب فحص فاعليته النظام من خلال نتائج و المخرجات الخاصة به و يطلق على هذه العملية بالتغذية العكسية .

الشكل رقم (1/2): عملية التغذية العكسية



المصدر: علاء السالمي و آخرون "أساسيات نظام المعلومات الادارية الطبعة (1) مؤسسة حورس الدولية للنشر و التوزيع، مصر.

2-1- تعريف المعلومة :

تتعامل نظم المعلومات أساسا مع المعلومات من حيث ماهية تلك المعلومات، و من حيث كمية المعلومات الواجب الاحتفاظها.¹

ولقد اختلفت و تعددت التعاريف التي تطرقت على مفهوم المعلومة، وسأشير الى بعض منها:

. عرف سمير كامل محمد المعلومة كما يلي { المعلومة عبارة بيانات ثم تحويلها و تشغيل لتصبح لها قيمة ، و بالتالي فإن المعلومة تمتل معرفة لها معنى و تفيد في التحقيق أهداف .

- أ ما إبراهيم سلطان فعرف المعلومة على أنها:

" عبارة عن بيانات تم تصنيفها و تنظيمها بشكل يسمح باستخدامها و الاستفادة و بالتالي فالمعلومة لها معنى و تؤثر في ردود أفعال و سلوك من يستقبلها "

يمكن تعريف المعلومة: علي أنها هي معرفة التي لها معنى و مفيدة في التحقيق أهداف، يجب أن تتصف المعلومة بالدقة في الوصف و السرعة في تحضيرها و جلبها إضافة إلي تميزها بالبساطة.

¹ - سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دارالجامعة الجديدة، مصر 2002 ص 15

• نحصل على المعلومة من المصادر التالية:¹

مصادر أو مصدر المعلومات هو ما يحصل منه الفرد على معلومات تحقق احتياجاته و ترضى اهتماماته و من هذه المصادر نجد :

المصدر الوثائقي: ويشمل المعلومات المنشورة و غير المنشورة و المحفوظة .

المصدر الميداني: حيث يتم الحصول علي معلومات من مصدرها الأصلي و التي من طرقها المقابلات الشخصية، المشاهدات الحية، استخدام وسائل الاتصال الأنترنت و شبكات المعلومات و بنوك قواعد البيانات و هي الحصول على المعلومات من البنوك العالمية و الإقليمية أو محلية .

المصادر الشفهية:تعرف على أنها المناقشات التي تجري بين العمال و كذا اللقاءات و الاجتماعات .

المصادر الأولية: لها أهمية أكثر من المصادر الثانوية نتيجة للاختلاف في التنظيم و خصائص الصناعة و طبيعتها بالإضافة إلى المجالات الوظيفية المختلفة منها .

المصادر الثانوية: و منها المصادر الخارجية ، المطبوعات و المنشورات و الأجهزة الحكومية .

2- تعريف نظام المعلومات :

تتعامل نظم المعلومات مع جميع الأنشطة المتصل بالمعلومات و اتخاذ القرارات اللازمة لتشغيل المنظمة، و تتمثل رغبة جميع العاملين في مجال نظم المعلومات في رفع كفاءة و فعالية المنظمة ككل عن طريق توفير المعلومات و تدعيم قرارات المديرين و نظرا لاتساع دور تلك النظم ،وتعدد مكوناتها و إمكاناتها الفنية ،يكون من صعب أن يغطي تعريف واحد كل ما يمكن أن يعبر نظاما للمعلومات و ربما يفسر ذلك الاختلاف حول تعريف المعلومات .

_ فقط عرفه ROBERT REIX بأنه "مجموع منظم من الموارد: أجهزة، برمجيات ، أفراد ، معطيات ، إجراءات تسمع باقتناء ، معالجة ، تخزين ، و نشر المعلومات (على شكل معطيات ،نصوص ، و صور أصوات إلخ) داخل مؤسسة".²

¹ -Rttp://ahlenen.mam9.com/t78.topic

² - Robert.R.système d'information et management de organisation nuibert paris , septembre 2002 p 75

_ كما يعرف على أنه عبارة عن نظام دعم Système support للتبادلات بين المهن.¹

_ ويعرفه عبد الهادي مسلم "على أنه مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها تجميع أو إستخراج، تشغيل، تخزين، و نشر المعلومات، بغرض دعم عمليات وضع القرار و تحقيق الرقابة داخل المؤسسة.²

• علاقة نظام المعلومات بمراقبة التسيير:

يتدخل كل نوع من الأنظمة المعلومات في الرقابة على الوظيفة التي أجلها و سأتطرق إليها باختصار كما يلي:

1_ فيما يخص نظام المعلومات التسويقي: إنه يلعب دورا هاما في تدعيم أنشطة الرقابة علي العمليات التسويقية كالتالي:

• جمع و تسجيل البيانات و المعلومات التي تعكس مستوى الأداء الفعلي للأنشطة التسويقية داخل المؤسسة.

• مقارنة الأداء المعياري و تحديد الانحرافات و تحديد أسباب حدودها.

• إعداد التقارير التي تمكن في تدعيم الرقابة.

• تحديد أهداف و خطط نمطية تسويقية للمؤسسة .

_ و من أهم مخرجات نظام المعلومات التسويقي حسب الكاتبة أمينة محمود حسين محمود التقارير التالية:

• تقارير تقييم كفاءة المؤسسة في استغلال الفرص التسويقية على مستوى السوق و المنتج و الزبون .

• تقارير بمعدل ربحية كل سلعة، عميل، منطقة بيع، منظمة التوزيع الخ.

• تقارير كفاءة النظم التسويقية بالمؤسسة .

• تقارير تقييم كفاءة الإطّار التنظيمي عن وظيفة التسويق داخل المؤسسة.

• تقارير كفاءة الإنفاق التسويقي .

• تقارير تقييم الأنشطة التسويقية من خلال توضيح الأنشطة الواجب تدعيمها أو التخلص منها أو إعادة النظر فيها.

• قرارات تصحيحية لتعديل الخطط التسويقية مستقبلا .

¹ - الشيخ ولد محمد، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية " استخدام نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في مؤسسة اقتصادية سنة 2011 ص.99

² - عبد الهادي مسلم " مذكرة في نظم المعلومات الإدارية-المبادرة و التطبيقات " مركز التنمية مصر 1944 ص 16.

(2) _ فيما يخص نظام المعلومات الإنتاجي: يهدف إلى تقييم المعلومات في الوقت المطلوب لترشيد اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة و المرتبطة بوظيفة الإنتاج ، و هو يلعب دورا هاما في مراقبة التسيير إذا يساعد على :

- تقديم خدمات أفضل للزبائن.
- مساعدة الإنتاج في سرعة الاستجابة للاحتياجات الزبائن
- تقديم المعلومات في الوقت المناسب و التي تمكن في تحليل العمليات الإنتاجية في الوقت الحالي و المستقبل.
- تحسين درجة التنسيق بين إدارة الإنتاج و الإدارات الأخرى.

(3) _ فيما يخص نظام المعلومات المالي: يلعب دورا في الرقابة على التدفقات النقدية الخارجة و الداخلة المنظمة، و متابعة الأسواق المالية و الأطراف ذات العلاقة بالنواحي المالية للمؤسسة، مما تمكن المديرين في اتخاذ قراراتهم الخاصة ،بنواحي تمويل الأعمال و تحصي الموارد المالية ، و الرقابة على استعمالها

(4) _ فيما يخص نظام المعلومات الفردي: دوره هام في الرقابة على وظيفة الموارد البشرية ، لأنها تعتبر الركيزة الأساسية في المؤسسة و هي تعمل على التنبؤ باحتياجات المؤسسة للأفراد ، و تأكد من استقطاب الأفراد الذين تحتاجهم المؤسسة و تأكد من أن الأفراد المختارين لشغل المناصب المعينة في المنشأة ذات كفاءة .

كما يهدف إلى تصميم و تقديم برنامج لضمان صحة و أمن الأفراد و المساعدة على حل المشاكل التي تؤثر على مهامها .

(5) _ فيما يخص نظام المعلومات المحاسبي: يقوم بتسجيل تدفق الأموال تاريخيا و تعد التقارير بناءا على ذلك بالإضافة للقوائم المالية المستقبلية، من أجل وضع أهداف للمستقبل و يشمل ذلك تقييم إمكانية المؤسسة الداخلية و إمكانات البيئة المحيطة بها، و يتم اعتماد على البيانات الداخلية التي تولدها نظم تشغيل البيانات كمصدر أساسي للمعلومات عن الوضع الحالي و الماضي¹.

و يقوم أيضا بتشخيص الانحرافات و العمل على تصحيحها ، فعند إجراء المقارنة بين الأداء و الخطط تظهر الاختلالات تبين أهمية الرقابة العلاجية و التي تضم الأنشطة المختصة في اتخاذ الخطوات لإعادة التوازن النظام المعلومات في هذه المرحلة في تشخيص الانحرافات ، و تحديد طبيعة و سبب وجودها، والتوصل إلى التحديد الحلول الملائمة لحل المشكلة و تفادي الانحرافات في المستقبل

¹ - أمينة محمود حسين محمود " نظام المعلومات التسويقية " مطبعة كلية الزراعة القاهرة سنة 1995 ص18

المطلب الثاني: المحاسبة العامة

1 مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن للتسيير الحكم و المضبوط المتمثل في متابعة و معاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا و خارجيا و التي يمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.

وتعتبر المحاسبة العامة من أهم الفروع أنظمة المعلومات المحاسبة، لكونها تتضمن كل التسجيلات اليومية للعمليات ولحركة الأموال التي تتم داخل و خارج المؤسسة.¹

2 أهداف المحاسبة العامة: تعتبر المحاسبة العامة من أهم أنظمة المعلومات المحاسبية، باعتبارها تهدف إلى إظهار نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة و هي بذلك أداة نافعة ترشد متخذي القرار إلى ما يحتاجون إليه من بيانات عن المراكز المالية و العمليات التي تؤثر على هذه المراكز إلا أن تطور الحياة الاقتصادية أدى إلى توسع مجال تطبيقي المحاسبة العامة، بحث تعددت حاجات مشروع و عليه يمكن إظهار هدف المزدوج للمحاسبة العامة على مستوى مؤسسة نفسها من جهة، و في إطار مراقبة الاقتصاد القومي من جهة الثانية.²

1_2) بالنسبة للمؤسسة: فهي تحقق مايلي :

- تعتبر المرآة العاكسة لوضعية المؤسسة المالية .
- تسمح بالتعرف على مدى تطور ذمة المؤسسة.
- تعد منبع المعلومات للمحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية.
- تقدم إلى السلطات العامة كافة المعلومات بصفة دقيقة حتى تتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل و صحيح.

2_2) بالنسبة للاقتصاد الوطني و باقي المتعاملين: فهي تعمل على

- مراقبة التطور التجارة و الصناعة و بالتالي مراقبة تطور الاقتصاد القومي .
- مراقبة الإدخال و الدخل القومي.
- توفير المعلومات اللازمة لمستخدميها من خارج المؤسسة كالبنوك و الدوائر الحكومية، الشركاء، المحاسبة الوطنية، و مختلف هيئات الرقابة الأخرى .
- كما أن هناك أهداف أخرى للمحاسبة العامة و هي:
 - _ معرفة نتائج النشاط.
 - _ معرفة مدى تطور الذمة.

¹ محمد خليل ، عبد الحميد أحمد ،منى عبد السلام ، مراقبة التسيير في المؤسسة ،شبة أبحاث و الدراسات www.tt4ee-het

² مصطفى بلهاشي مذكرة نيل شهادة الماستر في علوم تسيير "فعالية نظام الموازنات التقديرية أداة في مراقبة التسيير" 2016 ص 31، 32.

تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة .
تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

3) استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير :

مراقبة التسيير هي مجموعة من تقنيات الكمية التي يمكن استعمالها لتسهيل إيجاد القرار و التي منها المحاسبة العامة ، فمراقبة التسيير تستعمل معلومات و أنباء كثيفة جدا ، حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية مثلا : رقم أعمال ، حجم إنتاج ، حجم المشتريات ، المخزونات ، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها مصدر المعلومات و هي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية و تحدد الميزانية العامة لأخر سنة .

كما تمكن العلاقة في أن المحاسبة العامة تتولى جمع المعلومات المختلفة ليتم تحويلها و ترجمتها في شكل ميزانيات و جدول الحسابات النتائج و ذلك بهدف إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين ، و كذلك تحديد نتيجة¹.

المطلب الثالث : المحاسبة التحليلية

¹ - ضيف خيرة "في محاسبة الإدارة" ميزانية التقديرية دار نهضة العربية لبنان 1945 ص 15

(1) مفهوم المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من محاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل وصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير و المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أن تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة¹.

(2) وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية:¹

2_1) وظائف أساسية لمحاسبة التحليلية تتمثل في:

حيث تركز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حيث تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية و تتمثل في:

- الوظيفة التسجيلية: هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل مؤسسة في عملية تسجيل، سواء كان أساس دمجها في سجلات المحاسبة ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.
- الوظيفة التحليلية: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر هذه التكاليف، و ربطه بمراكز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- الوظيفة الرقابية: و ذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة ، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ، و تحديد الانحرافات و التي إما تكون ملائمة عندما تكون تكاليف فعلية أكبر من المعايير المحددة و يجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها .
- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة و هي تمثل عامل دفع الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الاتفاق، و نتيجة ذلك سنتحفز أقسام مؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفى، و هذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهداف المرسومة .

2_2) أهداف المحاسبة التحليلية:

¹ - ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار معمدية، جرائد 1999 ص8

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات، و تساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب، و تتمثل أهدافها فيما يلي:¹

1_ قياس تكاليف الأداء:

الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تنويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى أهداف التالية :

- تحديد تكلفة كل عنصر.
- تحديد تكاليف داخل كل مركز تكلفة .
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع منتوجات .
- تحديد قيمة مخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات .

2_ قياس تكلفة الإنتاج:

تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر مراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، و تخصيص مختلف الأعباء لكل المنتج حسب ما تم استهلاكه من مواد و استغراقه من وقت، و كذلك مدى استفادته من الخدمات و اللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية إنتاج ، لتحديد سعر بيع و تقييم المخزون السلعي.

3_ الرقابة على عناصر التكلفة :

وذلك لتحقيق كفاية و الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، و تتم من خلال المستندات، و ذلك لمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة لتصحيح الانحرافات و اتخاذ الإجراءات المناسبة .

4_ إتخاذ القرارات :

يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من الأفضل البدائل المتاحة لديها و الذي يحقق أهداف المؤسسة، من بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:²

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.
- اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو استمرارية.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجه المنتج .
- تغيير الآلات.

¹ - مصطفى بلهاسي " فعالية نظام الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة تسيير مذكرة شهادة ماستر في علوم تسيير جامعة تموشنت 2016 ص 31

² - سليمة طبايبية "دروس في محاسبة التحليلية" جامعة قلمة 2015 ص 12

- توسيع النشاط.

5_ إعداد الكشوفات المالية :

تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع بيانات و تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضائع المباعة، و تستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

6_ تقديم المردودية :

تدرس المردودية على مستويات مختلفة، و كذلك على ضوء النتائج المحاسبة تتخذ القرارات المناسبة سواء:زيادة إنتاج أو تخفيضه، أو التوقف تماما عنه.

3) علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير:

تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة ضرورية لتوضيح المسار و تسديد سبل في مؤسسة فتظهر مكانتها جليا في مؤسسات التي ترغب في معرفة مدى صحتها في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تصيبها، فالمحاسبة التحليلية ضرورية في مؤسسات لأن النتائج العامة تختفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بالتوغل و التعمق في التحليل كما تساعد المسير في اتخاذ قرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة لأن التحكم في التكاليف يسمح ب:

- إمكانية قياس هامش الربح على إجمالي الإنتاج .
- معرفة العوامل المؤثرة في أقسام إنتاج .
- وضع التقديرات و الحلول لتخفيض من هذه العوامل المؤثرة كما تؤدي دراسة المردودية إلى اتخاذ قرارات هامة مثل معرفة المنتجات التي يجب مواصلة إنتاجها أو أي الوحدات التي تتطلب تطوير في إنتاج أو معرفة أي الطلبات و أيتها تقبل.
- توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف و تكلفة النهائية.
- قياس مردوديات التصنيع .
- التقديرات، التنبؤات، (بتبني سياسة معينة) تسمح بمراقبة التسيير.
- توفر المحاسبة التحليلية معلومات الداخلية أي تأتي من بيئة المؤسسة الداخلية و هي معلومات هامة تعتمد عليها المؤسسة في التسيير و الإدارة حيث تستند إلى عدة مصادر من المعلومات التي تمكنها من أداء دورها و تحقيق أهدافها.
- المراقبة الفعالة لمصاريف النفقات .

هذا و أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم، و ان محاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها، كما و أن قسم يوزع إلى أجزاء أو وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة .

و ذلك فإنه يمكن تقسيم المؤسسة التالية:

- 1_ الأقسام المختلفة الخاصة بالإنتاج و تسمى بمراكز الإنتاج.
- 2_ الأقسام المختلفة الخاصة بالخدمات و تسمى بمراكز الخدمات.
- 3_ الأقسام المحاسبة و يتفرع عنها قسم المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: التحليل المالي

1) مفهوم التحليل المالي: هناك عدة تعاريف للتحليل المالي من أهمها :

التحليل المالي هو عبارة عن دراسة الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وذلك للحصول على معلومات تستعمل في اتخاذ القرار و تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في الماضي و الحاضر، و يعرف أيضا أنه مرحلة دراسة و تشخيص الحالة للمؤسسة أي تحليل النشاط و المردودية و التوازن المالي و تمويل المؤسسة عن طريق تحليل المعطيات التاريخية الماضية أي دراسة للبيانات المالية و القيام بتقديرات و تنبؤات تخص مستقبل المؤسسة و على أساسها يتم اقتراح إجراءات لتحسين هذه الوضعية.¹

هو عبارة عن معالجة البيانات المالية لتقييم الأعمال و تحديد الربحية على مدى الطويل، و هو ينطوي على استخدام البيانات و المعلومات، لخلق نصب و نماذج رياضية، تهدف الى حصول على معلومات تستخدم في تقييم الأداء و اتخاذ القرارات الرشيدة كما يعتبر التحليل المالي مكون أساسي من مكونات القوة التي تساعد على فهم أفضل لمواطن القوة و الضعف.²

يستعمل التحليل المالي للتعرف و الحكم على مستوى أداء المؤسسات و اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم و نوع الأصول الواجب شرائها، و حجم و نوع و تمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف مؤسسة.

2) أهداف التحليل المالي:

تختلف أهداف التحليل المالي من مؤسسة إلى كما تختلف حسب محلل المالي سواء كان تحليلا خارجيا (المتمثل في البنوك، رجال أعمال أو مصلحة الضرائب) أو تحليل داخليا على مستوى المؤسسة ككل لذا يمكن للمحلل المالي أن يصل إلى أهداف التالية من خلال عملية التحليل :

1) أهداف الداخلية :

- البحث عن شروط التوازن المالي و قياس مردودية الأموال المستمرة.
- معرفة المركز المالي للمؤسسة و التنبؤ بالأخطار المالية التي قد تتعرض لها بواسطة المديونية .
- الحكم على مدى صلاحية السياسات المالية و التشغيلية للفترة تحت التحليل و بصفة عامة إعطاء حكم على التسيير المالي للفترة تحت التحليل.
- تحديد الاحتياجات المالية للمؤسسة.

¹ - مفلح عقل مقدمة و التحليل المالي دار المستقبل للنشر عماد 2000 ص79.

² - فهد محمد شيخ التحليل المالي الطبعة الأولى فلسطين 2008 ص 03.

- إجراء الفحص للسياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة و ذلك عن طريق الدراسة التفصيلية للبيانات المالية لفهم مداولاتها أو محاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهورها بالكميات و الكيفيات التي هي عليها مما يساعدنا على اكتشاف نقاط القوة و الضعف في السياسات المالية التي تعمل في إطارها المؤسسة.
- تنظيم ووضع المعلومات المتوصل إليها للاستفادة منها في الرقابة العامة لنشاط المؤسسة و جعلها كذلك كأساس للتقديرات المستقبلية مثل الميزانية التقديرية للاستثمارات.
- توفير المعلومات و البيانات لسياسة مؤسسة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في الوقت المناسب منها القرارات الاستراتيجية في الوقت المناسب منها قرارات الاستثمار، الاختيار بين وسائل التمويل و سياسة القروض اتجاه العملاء، توزيع الأرباح و تغيير رأس مال.

4)_ أهداف الخارجية :

- تعتمد البنوك على التحليل المالي خاصة في أخذ القرارات الخاصة بالاقتراض أين يطلب من المؤسسة تقديم تقارير عن سيولتها لغرض معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها.¹
- مقارنة الوضعية المالية للمؤسسة مع المؤسسات الأخرى من نفس القطاع و إظهار نقاط القوة و الضعف التي تتميز بها المؤسسة.
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة .
- تقييم النتائج المالية حيث بواسطتها يمكن تحديد الأرقام الخاضعة للضريبة.

و هناك أهداف أخرى التي يسعى التحليل المالي إلى تحقيقها:

- تحديد المركز المالي للمؤسسة و تحديد قيمتها السوقية.
- تحديد نسبة المخاطرة المحيطة بكل عملية أو نشاط استثماري.
- تحديد اتجاهات المؤسسة و طريقة أدائها و سياساتها المالية.
- المساعدة في اتخاذ القرارات المالية بأقل كلفة و أكثر مردودية .
- اكتشاف القروض الاستثمارية الجديدة، سواء كان على مستوى ذاتها أو على مستوى القومي.
- يوفر التحليل المالي مؤشرات الكمية و النوعية، تساعد المخطط المالي و المخطط الاقتصادي و الاجتماعي على مستوى شركة الأعمال و على مستوى القومي، و بالتالي إعداد الموازنات التخطيطية و الخطط السنوية اللازمة.

3)_ أهمية التحليل المالي

¹:- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير ، التحليل المالي ، الإدارة المالية دار مجدية العامة الجزائر 1999 ص 11،

إن نتائج التحليل المالي تتخذ على أساسها القرارات من مختلف أطراف دور العلاقة بالمؤسسة و نجد من بين هذه النتائج :

- تعيين مركز المالي للمؤسسة و درجة استقلاليتها بالنسبة للغير.
- تحديد مستوى المؤسسة مع المؤسسات من نفس القطاع و الحجم من الاقتصاد.
- تحديد مدى تطور و تحسين الوضعية المالية للمؤسسة و إمكانية تسديد ديونها.
- تحديد مدى تحقيق المؤسسة للتوازنات المالية المطلوبة.
- إمكانية السماح بالاقتراض مجددا و انطلاقا من هامش الاقتراض المتوفر.
- تقديم الحكم على سياسة المالية و مدى تحقيقها و مدى فعاليتها و بالتالي على كفاءة المديرين و المسؤولين على مالية المؤسسة
- استعمال مختلف الدراسات المستقبلية لتحديد سياسات مالية أو تغيير اتجاه مؤسسة.

(4) وظائف التحليل المالي: هناك عدة وظائف ترتكز في مجملها حول¹:

- 1_ توجيه المستثمرين لاتخاذ القرار: و هي توجيه متخذي القرار لاتخاذ الأحسن القرارات التي تعود على المؤسسة بالربحية أو الفائدة، بغرض هدفها، بالإضافة إلى محاولة التأقلم مع البيئة الخارجية التي تتميز بعدم الاستقرار، من القرارات التي تحددها سياسات التحليل المالي.
- 2_ اتخاذ قرار الاستثمار: و ذلك عن طريق إبرازها مزايا و حدود عملية الاستثمار المرتقب إنجازها.
- 3_ اتخاذ قرار التمويل: حيث تمكن مجلس الإدارة من البحث على فرص تمويل الأفضل.
- 4_ اتخاذ قرار التخطيط و الرقابة المالية: من أجل توجيه و رقابة مختلف العمليات المالية.

(5) _ النسب المالية

تعتبر نسب المالية بأنها أداة من أدوات التحليل المالي توفر مقياسا لعلاقة بين بندين من بنود القوائم المالية . كما تعد نسب المالية بأنها محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين إما بقائمة الميزانية أو بحسابات النتائج أو بهما معا ، لذا فهي تزود الأطراف المعنية بعملية التحليل بفهم أفضل عن حقيقة وضع المؤسسة عما إذا إعتمدت على تحليل كل معلومة على حدة .

¹ - معمد لصالح عواشيرية، التحليل المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب، البليدة: معمد لصالح عواشيرية، التحليل المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب، البليدة 2005

تستخدم النسب المالية للرقابة على الجوانب المالية لكثير من أعمال مؤسسة كالتسويق، الإنتاج ، الأفراد الخ و هي عبارة عن نسب بمجموعة من قيم المعيارية أو بقيم مؤسسات مشابهة للحكم على أداة مؤسسة أو سياستها المالية و إتخاذ الإجراءات اللازمة .

(2) تصنيف النسب المالية¹ :

يمكن تصنيف النسب المالية حسب النشاط الإقتصادي للمؤسسة ، و هو تصنيف أكثر شيوعا في أوساط المستفيدين و المحللين و يتم بموجبة تقسيم النسب المالية الى أربعة أقسام ، هي أ_ تحليل السيولة في الأجل القصير .

ب_ تحليل قدرة على سداد الديون في الأجل القصير .

ت_ تحليل الربحية .

ج_ تحليل نسبة النشاط .

أ)_ تحليل السيولة في الأجل القصيرة :

تلجأ المؤسسات المالية و بنوك و الدائنون لمثل هذا التحليل ، كما يلجأ إليه أصحاب الديون طويلة الأجل للإطمئنان على قدرة المقترض من تسديد فوائد الديون المترتبة على القروض الممنوحة ، و معرفة الوضع المالي للمؤسسة و مدى إستغلال الإدارة الرأس المال بشكل فعال .

_ يمكن تحليل هذه الوضعية بإستخراج بعض النسب المالية ، نذكر منها كآتي :

الأصول المتداولة

$$\checkmark \text{نسبة المتداولة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

الخصوم المتداولة

وتسمى بنسبة صافي رأسمال العامل ، و يتم من خلال هذه النسبة الربط بين الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة ، حيث يتم سداد الثانية من الأولى .

نقدية + استثمارات في اوراق مالية

$$\checkmark \text{نسبة النقدية} = \frac{\text{نقدية + استثمارات في اوراق مالية}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

الخصوم المتداولة

تدرس هذه النسبة مقدار ما يتوفر من النقدية و ما في حكمها الى الإستثمار في أوراق المالية لسداد الخصوم المتداولة ، يلجأ إليها المحلل المالي عندما يتوفر لديه معلومات عن صعوبة تحويل الأصول

¹ د. قريشي محمد الصغير، درفاع شريفة، مطبوعات دروس في مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2015.

السريعة الأخرى و المخزونات الى نقد ، و حصول على فشل المؤسسة في إستغلال أموالها و إستثمارها في الأوجه النشاط المختلفة .

✓ رأس مال العامل :

يمثل رأس مال العامل فرق بين الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة لذا فإنه يعرف أيضا بصافي رأس مال العامل و يستخدم للحكم على سيولة المؤسسة و قدرتها على سداد إلتزامتها في مدى القصير و يكون بالصيغة التالية .

و عند حصول على صافي رأس مال كبير فإن ذلك يعتبر مؤشرا إيجابيا على سيولة المؤسسة ، و يمكن أن يقارن المحلل مالي صافي الرأس مال المحقق خلال سنوات مع ما تحقق خلال سنوات ماضية للحكم على هذا المؤشر ، في حين لا يمكن إجراء هذه المقارنة بين المؤسسات و ذلك بسبب إختلاف أحجامها .

(ب) _ تحليل قدرة على سداد الديون في الأجل الطويلة :

تهتم هذه النسب بتحليل قدرة المؤسسات على سداد الديون في الأجل الطويلة و تختص الأطراف التي تقوم بمنح القروض طويلة الأجل مثل الأصحاب السندات و المؤسسات المالية .

_ و من بين ما يتضمنه هذا تحليل ، للنسب المالية التالية :

مجموع الإلتزامات

$$\frac{\text{مجموع الإلتزامات}}{\text{مجموع حقوق الملكية}} = \text{نسبة الديون الى حقوق الملكية} \quad \checkmark$$

مجموع حقوق الملكية

تكون الإلتزامات بشقيها القصيرة و طويلة الأجل ، أما حقوق الملكية فتتكون رأس مال الأسهم و الأرباح المحتجزة و إن الحصول على نسبة العالية يعني إعتقاد المؤسسة على مصادر التمويل الخارجي و هذا ما يقلق أصحاب الديون و المقترضين ، لأن ذلك يعتبر مؤشرا على إزداد درجة المخاطرة لدى المؤسسة .

مجموع الإلتزامات

$$\frac{\text{مجموع الإلتزامات}}{\text{مجموع الأصول}} = \text{نسبة المديونية} \quad \checkmark$$

مجموع الأصول

(ت) _ تحليل الربحية : (profitabilite)

يعتبر الربحية باستخدام النسب المالية من أهم أشكال التحليل المالي والمحاسبي وأكثرها إنشار ، حيث يلجأ إليه تقريبا كل أصحاب الصلة في المؤسسة من إدارة ، ملاك و مقترضون الخ ، لما له من أثر مباشر على تحليل باقي أوجه نشاط في المؤسسات ، فتحليل السيولة و القدرة على سداد الديون في مدى الطويل لا ينفصل على تحليل الربحية ، بل يتأثر به و بإتجاهاته ، و تمكن الأهمية في تحليل الربحية من أن تحقيق الربح هو سبب قيام المؤسسات و إستمرار نشاطها ، يمكن تقييم نسب الربحية الى قسمين رئيسين :

_ مجموع نسب مرتبطة بالمبيعات ، تهدف الى معرفة علاقة سعر و تكاليف المنتج و من بينها :

صافي أرباح

$$\frac{\text{صافي أرباح}}{\text{المبيعات}} = \text{معدل أرباح} \checkmark$$

المبيعات

و تبين هذه النسبة الى درجة يمكن لسعر بيع أن ينخفض قبل أن تتحمل المؤسسة خسارة شاملة و كلما كان ذلك أفضل للمؤسسة ، و يساعدها الإكتساب ميزة تنافسية .

تكاليف البيع

$$\frac{\text{تكاليف البيع}}{\text{صافي الربح}} = \text{نسبة تكلفة المبيعات الى صافي الربح} \checkmark$$

صافي الربح

و يارتفاع في هذا المؤشر يعطي إنطباطه سلبي ، بينما إنخفاضه جيدا عن أداء المؤسسة في نشاط الرئيسي .

(ج) تحليل نسب النشاط :

تسمى أيضا نسب الدوران أو نسب الأداء و هي مجموعة من النسب التي يتم بموجها قياس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة ، لغرض تحقيق اهداف الموجودة ، من بين هذه النسب نذكر مايلي :

صافي المبيعات

$$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي المدنين}} = \text{معدل دوران الذمم المالية} \checkmark$$

صافي المدنين

يسي هذا معدل كفاءة إدارة الإئتمان و مدى فعالية سياسات الإئتمان و التحصيل ، و كلما زاد معدل دوران الذمم المالية كان مؤشرا جيدا و العكس بالعكس .

تكلفة بضاعة المبيعة

✓ معدل دوران مخزون =

رصيد المخزون

و يقيس هذا المعدل مدى الكفاءة و فاعلية إدارة المخزون و كلما زاد كان مؤشرا جيدا.

(6) دور التحليل المالي في مراقبة التسيير:

يعتبر التحليل المالي من بين أهم الأدوات التي يستخدمها العديد من المهتمين به من مستثمرين مؤسسات، بنوك إلى غير ذلك من أجل معرفة الوضعية المالية من خلال هذا التحليل و اتخاذ القرار المناسب الذي يبحثون عنه بأسلوب علمي دقيق.

التحليل المالي بصورة مبسطة هو مجموعة الأساليب و طرق الإحصائية و الفنية التي يقوم بها محلل المالي على البيانات و التقارير و توقع ما سيكون عليه في مستقبل.

يستعمل التحليل المالي في مراقبة التسيير للتعرف و الحكم على مستوى أداء المؤسسات و اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم و نوع الأصول الواجب شراؤها، و حجم و نوع التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة و هذا بالعمل على¹:

- قرار الاستثمار طويل الأجل ما يرتبط بهذا القرار من تحليل طرق تقييم مقترحات الاستثمار و كيفية حساب تكلفة الفرصة للأموال و أسعار الفرص البديلة و أسس حساب مخاطر الأعمال.
- قرار تمويل طويل الأجل و ما يرتبط من دراسة أفضل هيكل تمويلي للمؤسسة في ضوء الهياكل التمويلية للمؤسسات المماثلة في نشاط ، و ذلك ما يرتبط من تحليل المصادر المثلى للتمويل طويل الأجل و أثر كل مصدر على ربحية المؤسسة من جهة و على استخدام المال العام من ناحية أخرى.
- إدارة رأس مال العامل و كل كما يرتبط من حيث كيفية رفع كفاءة إدارة النقدية.
- رفع كفاءة في تحصيل المقبوضات و استفادة القصوى من الفرص التأخير في الدفع.
- التحليل الاقتصادي للإئتمان من حيث شروطه و مدته و الناتج من زيادة المبيعات و المخاطر المتوقعة.
- التحليل الحجم اقتصادي الأمثل للطلبة و مواعيد .

¹:- سيد الهواري، مدخل إلى الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر 1996 ص 14، 11.

- اختيار مصادر تمويل قصير الأجل و كل ما يرتبط بها من حيث تحليل اقتصادات كل من الائتمان التجاري و الائتمان المصرفي في الضوء أهداف المؤسسة .

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية

1 مفهوم الميزانية التقديرية:

قبل التطرق إلى مفهوم الميزانية التقديرية بشكل عام نتطرق أولاً إلى تعريف الميزانية حيث تعرف على أنها «عبارة عن تقدير يوضع المعلومات الخاصة باستخدام المؤسسة المتمثلة بأصولها و مصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الخصوم و الحقوق الملكية.

_ أما تقدير فيقصد به التوقع لما يحدث في المستقبل.

{تعرف الميزانية التقديرية على أنها " خطة عمل تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب بتنفيذها و توزيع هذه خطة على جميع المستويات حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم }

_ كما يعرف تعريفها على أنها: قائمة بالأهداف العامة و فرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبرا عنها ماليا، و هي تتخلل كل مستوى للنشاط محققة تكامل خطط إيرادات و خطط المصروفات و الاحتياجات من الأصول و الاحتياجات التمويل.¹

_ و تتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم و تتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة.³

و منه نستنتج أن الميزانية التقديرية هي خطة عمل تفصيلية تقوم المؤسسة بإعدادها لترجم فيها أهداف مؤسسة في شكل صورة مالية تعتمد على التقرير و هي نتائج مجملية و ذلك من أجل تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة خلال فترة معينة .

(2) _ أهداف الموازنة التقديرية:

_ تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي:²

- مراقبة الأنشطة و ذلك للاستخراج الفروقات بين التقديرات و الواقع.
- إيصال أهداف العامة لكل مسؤولين.
- دفع مسؤولي المؤسسة التي تحصل مسؤولياتهم.
- تحسين الإيرادات و ذلك بزيادة الأرباح.
- تقدير كفاءات المسؤولين.

(3) _ أنواع الميزانية التقديرية :

1_ من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها و تتمثل في:¹

¹ - مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع الأردن 2012 ص 208
² - كمال خليفة أبوزيد عطية عبد الغني مرعى، مبادئ المحاسبة الادارية حديثة الدار الجامعة الاسكندرية 2004 ص 47

- 1/1_ ميزانية قصيرة الأجل: تغطي هذه الميزانية فترة محاسبية واحدة و تستخدم كأداة للتخطيط.
- 2/1_ ميزانية طويلة أجل: تغطي فترات زمنية طويلة تتراوح ما بين خمس سنوات إلى عشرة سنوات كأداة للتخطيط.
- 3/1_ ميزانية مستمرة: تعد على أساس مستمر و بالتالي تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة و تستخدم كأداة للتخطيط ووسيلة للرقابة.
- 2_ من حيث طبيعة عمليات النشاط : و تتمثل في:²
- (1/2)_ ميزانية العمليات الجارية: تختص هذه الميزانية بتخطيط أنشطة العمليات التجارية في المشروع (ميزانية المبيعات، ميزانية الإنتاج، ميزانية المشتريات).
- (2/2)_ ميزانية العمليات الرأسمالية: تختص هذه الميزانية بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المشروع (المشاريع الرأسمالية أي ميزانية الأصول) بحيث تعرف المشاريع الرأسمالية على أنها: المشاريع التي يتم فيها الاتفاق على تكوين أو إنشاء أو إقناع موجودات ثابتة أو إضافات تستفيد منها المؤسسة على فترة طويلة تمتد على أكثر من سنة.
- (3/2)_ ميزانية العمليات النقدية : تخص هذه الميزانية بتخطيط أنشطة العمليات النقدية في المشروع .
- 3_ من حيث مستويات النشاط :و تتمثل في:
- (1/3)_ الميزانية الثابتة: تعد هذه الميزانية لمستوى واحد من مستويات النشاط بحيث تعرف "على أنها الميزانية التي يتم إعدادها انطلاقاً من مستوى نشاط ثابت و محدد و بالتالي تتم المقارنة بين الأرقام الفعلية و الأرقام المقدرة في تلك الميزانية.
- (2/3)_ الميزانية المرنة: تعد الميزانية المرنة لعدة مستويات من النشاط يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الميزانية و يستلزم التمييز بين العناصر الثابتة و العناصر متغيرة.
- بحيث تعرف على أنها "الميزانية التي يتم إعدادها للأكثر من مستوى واحد متوقع من نشاط، و على أساس أن تتغير الإيرادات و المصاريف المتوقعة ، بشكل يعكس التقلبات التي يمكن أن تطرأ على مستوى النشاط المحقق .
- 4_ دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير:

¹ - مصطفى بلهاشي "فعالية نظام الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير" مذكرة نيل شهادة الماستر في علوم تسيير 2016 ص 35

² -مجد فركوس "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير" ديوان المطبوعات الجزائرية 2001 ص05

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل التخطيطية التي تستخدم في مراقبة التسيير لأنها تساعد إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على وجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة، والتي تضمن السير الحسن للمؤسسة كوضع المالي كفاءة الإطارات و العاملين و الطاقات الإنتاجية المتاحة علاقة مؤسسة مع الموردون و الزبائنالخ.¹

وهي تعتبر كهي أو مالي الأهداف المؤسسة المسطرة ، كما يمكن اعتبارها خطة تفصيلية محددة مسبقا للأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في مستقبل مترجم عنها في شكل نفدي .

و لا يتوقف دور الموازنة عند الوضع الخطة فقط، إذا إن التخطيط ما هو إلا خطوة الأولى للرقابة على الأنشطة، و من ثم ينبغي الالتزام بالخطة خلال تنفيذ، ثم متابعة و الرقابة عليها خلال تنفيذ، ثم متابعة و الرقابة عليها، و إلا أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها .

لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة عن طريق :

- متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.
- مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.
- تحليل الانحرافات و التعرف على أسبابها و علاجها في وقت مناسب و تساعد الموازنة بهذا الإجراء على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب "الإدارة بالاستثناء " أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن مخطط تاركة بذلك أمور الروتينية التي تسيير سيراً طبيعياً من دون أن تضيع وقتها في تلك مباشرة الأمور .

مراقبة التسيير دورا هام في الميزانية التقديرية و استخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال، فالمرقب المالي دور يتبين لنا من خلال قيامه بتوزيع التعليمات اللازمة لإيضاح آليات إعداد مختلف الميزانيات و متابعة تنفيذها و مدى توافقها و تسلسلها، كما يقوم بإعداد مختلف الميزانيات النهائية مقارنة بين النتائج الفعلية و المقررة للاستخلاص فروقات إيجابية أو سلبية تداركها عن طريق مساعدة المسؤولين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة و كل هذا يساعد المسؤولين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة و كل هذا يساعد على تقييم الأداء و فرص نظام رقابة فعال داخل مؤسسة .

¹ - بن ربالة جبهيدة مذكرة مقدمة شهادة الماستر في العلوم مالية و محاسبة " الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط و مراقبة المبيعات مؤسسة اقتصادية سنة 2015 ص14.

المطلب الثالث: لوحة القيادة

1- مفهوم لوحة القيادة : هي أداة حديثة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين أو قياس الانحرافات المتواجدة بالمقارنة مع الوضعية التنبؤية، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات و هي متعلقة بطبيعة المسؤوليات ، تتميز بسرعة الوضع مقارنة بالأدوات الأخرى و هي تعرف كالاتي¹:

¹ - قريشي محمد صغير "واقع مراقبة التسيير في مؤسسات صغيرة و متوسطة" أطروحات دكتوراه كلية العلوم اقتصادية و التجارية جامعة ورقلة سنة 2013 ص 133

"لوحة القيادة هي مجموعة المؤشرات و المعلومات الأساسية التي تسمح بأخذ رؤية شاملة حول الوضعية نشاط المؤسسة و كشف الاختلالات و الانحرافات المسجلة في مركزها ، و تكون بلغة واحدة لجميع أفراد المؤسسة و بالتالي فهي تساعد على اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق أهداف الاستراتيجية .

- تعريف (michelgervais): "لوحة القيادة تطابق نظام المعلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة و تسهل لهذه الأخير ممارسة المسؤوليات .¹
- تعريف Richrdsulzen jean :تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية و ضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت سلطة نحو الاستعمال الحسن للوسائل الاستغلال المتاحة لهم .²
- لوحة القيادة هي وسيلة رقمية instrument numerique : تشير الى مستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية و هي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطاتهم .

(2)_دورها:

لوحة القيادة دور مهم مراقبة التسيير من خلال الاختيارات مناسب للمؤشرات التي تساعدنا في الشرح المفصل للأداء مؤسسة و تقوم ايضاً بترجمة الأهداف و ذلك لأنها تسمح بـ:

- 1_دراسة الانحرافات و الاختلالات و البحث عن أسبابها .
- 2_ تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف في المؤسسة .
- 3_ اقتراح التعديلات و السياسات المناسبة لتصحيح الانحرافات .
- 4_ إرفاق كل المركز المسؤولية بوحدة قيادة خاصة فتجد بالتالي لوحات قيادة خاصة بالإدارة المشتريات ، إدارة الإنتاج التسويق الإدارة المالية و الموارد البشرية .
- 5_ اتخاذ القرارات المناسبة من أجل التحقيق أهداف المسطرة مسبقاً بفعالية كفاءة .
- 6_ الاتصال و تنسيق بين العمال و المديرين التنفيذيين .
- 7_ التركيز على أهم النقاط بتحفيز و تقييم و متابعة أداة العمال و ذلك من خلال اتخاذ القرارات المناسبة .

(3)_خصائص لوحة القيادة:

¹ -m :gouais , « control de gestion» ED economica 1997 p 593.

² - R.sulzer , « comment construire le tableau de bord» les objets et les méthodes d'élaboration ,EDdunod 1975 p 10

1) تناسق المعلومات : حيث تكون المعلومات من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة و في مختلف المستويات ، من جهة متعارف عليها و بلغة واضحة مع سرعة انتقال هذه المعلومات .

2) المؤشرات المناسبة: يتم اختيار المؤشرات بما يعبر عن طبيعة النشاط و يقيس مستوى الأداء في كل مركز ، تتعلق هذه المؤشرات أما بنشاط فترة سابقة أو بالتنبأ مستوى نشاط أو هدف معين ، تظهر في مشكل نسب ، جداول ، اشكال بيانية أو علامات ساطعة .

3) أداة اتصال و تفاوض: لوحة القيادة أداة اتصال و تفاوض بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير و المؤشرات و معرفة مخلف مستويات الأداء أو من خلال المناقشة الدورية حول القيادة و مراجعتها.

4) هرمية لوحة القيادة : حيث تخصص لكل مستوى لوحة القيادة ، أو لكل مركز مسؤولية لوحة القيادة مناسبة لطبيعة و اهداف ، لينتج من محصلة هذه المراكز لوحة القيادة شاملة للمؤسسة على مستوى الإدارة العليا .

5) وسيلة تنبؤ : تبرز بعد تحديد الانحرافات في كل مركز ، فهي العملية تجعل من لوحة القيادة المشخص الحقيقي لوضعية المؤسسة مما يؤدي بالمسيرين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرارات المستقبلية و تحديد أهداف العملية .

6) وسيلة لقياس الأداء: من خلال مقارنة الأهداف مسطرة بإنجازات و استخلاص الانحرافات (سلبية و ايجابية) و من ثم اتخاذ القرارات و قيام بالتصحیحات مناسبة .

7) أداة التحفيز : تعتبر لوحة القيادة مرآة عاكسة لما يحققه المسؤولون من نتائج أعمال في فترات مختلفة ، مما يؤدي إلى تحفيز المسؤولين بعضهم لبعض من أجل تحسين وضعيتهم ليصلوا إلى مستوى أعلى .

4) أهداف لوحة القيادة :

تعتبر لوحة القيادة هي أداة لمراقبة و ذلك تستعمل للمقارنة و نظرا لما تحتويه من معلومات فهي كذلك أداة للاتصال و كذلك تساعد لوحة القيادة على اتخاذ القرار .

يمكن تلخيص أهداف لوحة القيادة فيما يلي:¹

¹ - قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة 2013 ص133.

1/4_ لوحة القيادة كأداة للمراقبة : تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على تحقيق و مقارنة الأهداف المحددة و هي تجلب الانتباه للنقاط الحساسة المفتاح للتسيير و مدى انحرافها بالنسبة للمعايير ، و هي تسمح أيضا بتشخيص و فحص نقاط الضعف و إظهار النقائص لها تأثير مباشرة على النتيجة المؤسسة ، لكل هذه الوظائف تتوافق على نوعية المعلومات و ضمن في لوحة القيادة .

2/4_ لوحة القيادة كأداة للاتصال: بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الهرم الإداري ، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد و تبادل المعلومات بين المسؤولين و يجب أن تسمح للمنفذين أي اسفل الهرم بمناقشة النتائج و كذلك نقاط القوة و الضعف و يجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لها هو مطلوب و منتظر منه (المنفذين)

3/4_ لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة و الضعف للتسيير كما هو معروف على المزالق و الانحرافات الممكنة لكم أهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ إجراءات و افعال ملموسة.

معرفة نقاط القوة و الضعف أن يرفق و يتم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر و كذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة و المدى ، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار و من تم تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير .

4/4_ لوحة القيادة تساهم في قياس الأداء : و تتم عن طريق مقارنة الأهداف المسطرة ، حيث تأخذ بعين الاعتبار النتائج المحددة سابقا و نتائج المحققة و الفرق الناتج يمثل الانحراف .

5)_ دور لوحة القيادة في المراقبة التسيير :

لوحة القيادة هي وسيلة الاتصال و اتخاذ القرار و التي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظرا المسؤول إلى نقاط هامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير و ذلك قصد تحسينها¹.

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير ، و هي تنتمي إلى المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة ، كما تضمن

¹ - معراج هواري مصطفى الباهي "مدخل الى مراقبة التسيير" ديوان المطبوعات الجامعة بن عكنون الجزائر 2011 ص 86، 85.

تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها و هي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات و تعمل لوحة القيادة على مراقبة التسيير من خلال¹:

_توضيح استراتيجية المؤسسة و ترجمة أهدافها ، من خلال استعمال مؤشرات الإيصال و التعبير عن المفاهيم ، قد تكون معقدة أحيانا تحت شكل محدد .

_تبلغ الأهداف مع المؤشرات الاستراتيجية ، حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على وضعها لبلوغ أهداف الكل ، و ذلك بوضع و تعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي ، و الذي يسمح للفاعلين بالتوزيع على هيكل لفهم عمل المجموعة ، و تأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين .

_تخطط و تحدد الأهداف و توافق المبادرات الاستراتيجية ، و مقارنة مستويات الأداء المنتظرة و الإنجازات ، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء و التي تسعى المبادرات الاستراتيجية .

_تقوية عودة الخبرات و المتابعة الاستراتيجية ، و توضع هذه على مفهوم حصر النظام ، فنجد أن المسيرين ملزمون بضمان أن الاستراتيجية نفذت كما جدت في بادئ الأمر ، و بعد ذلك إعادة اختبار فرضياتهم حتى يضمنوا بأن النظرة التي تقود نشاطهم تبقى ملائمة بالنظر للإنجازات و الملاحظات و للخبرة المتلقاة من المؤسسة .

خلاصة الفصل الثاني

يعتمد نظام مراقبة التسيير على العديد من أدوات و تقنيات من أجل ضمان متابعة إنجازات المؤسسة و التحكم الجيد في أدائها و تهدف الى تجنيد الطاقات و القدرات من اجل الإستعمال الفعال و الملائم للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل بلوغ أهداف المسطرة وفقا الإستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الهدف بالنتائج المحققة و كذلك الانحرافات مستقبلا و هذا بالأخذ بمختلفة أدوات المراقبة ، كالمحايبة

¹ Ministère de la fonction publique et de la réforme de l'état, le contrôle de gestion dans les administrations de l'état, éléments méthodologie France juin 2002 fiche 19 p 18

العامة تهدف الى تسجيل الوقائع التي تقوم بها المؤسسة مع الغير و لوحة القيادة التي تسمح بالمتابعة الجيد لسير العمليات ، و تساعد على الإلتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع .
و تعتبر الموازنة التقديرية من بين أساليب الكمية في التسيير و التي تعتبر كأداة فعالية في مراقبة و كرجمة المستقبلية الى جانب هذا نجد كذلك التحليل المالي و المحاسبة التحليلية الخ.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية في

مؤسسة سونطراك

لمركب فرتيال-أرزيو

مقدمة الفصل الثالث:

بعد دراستنا في الفصل الأول والثاني سنحاول إسقاطه على الواقع وبالتحديد في المؤسسة الاقتصادية سونطراك من خلال دراسة أهمية مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية ومهدف تحقيق غرض إثبات ما هو عملي من الموضوع فقد تم اعتماد على الدراسة الميدانية لجمع ومعالجة المعلومات والبيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة، وتحليلها بطريقة علمية لغرض الاستبدال وتحلي النتائج، فقد تم استخدام العديد من الأساليب المناسبة للقياس وذلك بغرض تحليل.

حيث تم تقييم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

1. المبحث الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سونطراك
2. المبحث الثاني:الميزانية المحاسبية وحسابات النتائج CR .

المبحث الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة سونطراك

تزخر الجزائر بثروات كبيرة من النفط والغاز استثمرت من اجل دفع الآلة الصناعية التي تمكن من رفع التحدي في الوجه التطور الاقتصادي في الجزائر.

وهنا يظهر الدور الذي تلعبه مؤسسة سونطراك في هذه الإستراتيجية التطورية عن طريق استخراج النفط والغاز تم تحويله ليصبح مادة قابلة للاستغلال وتوزيع نحو دول العالم.

هذه السلسلة الطاقوية تؤدي إلى استثمارات معتبرة، هذا ما يفترض على شركة سونطراك هيكلًا ماليًا ومحاسبيًا يضمن الفعالية في تسيير موارد المكونة لموجودات الشركة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

تعتبر سونطراك من هم المؤسسات البترولية في الجزائر وإفريقيا، هي تشارك في التنقيب، الإنتاج، ويهدف مواصلة إستراتيجية العالمية تنشط سونطراك في الجزائر وعدة بلدان في العالم: إفريقيا (مالي، النيجر، ليبيا، مصر) في أوروبا (اسبانيا، ايطاليا، البرتغال، بريطانيا العظمى)، في أمريكا اللاتينية (البيرو) وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية، برقم أعمال يقارب 56.1 مليار دولار محقق خلال سنة 2010 تحتل سونطراك المرتبة أولى في إفريقيا، الثانية عشر في العالم، هي أيضا رابع مصدر للغاز الطبيعي المميع وثالث مصدر عالمي لغاز البترول المميع وخامس مصدر للغاز الطبيعي¹.

1. المجالات التي تنشط فيها المؤسسة:

توجه الشركة نشاطاتها صوب مهام استراتيجي المتمثلة فيما يلي:

- البحث والتنقيب عن الآبار البترولية.
- استغلال الموارد البترولية.
- تمييع الغاز طبيعي وتحويل محروقات.
- نقل المحروقات.
- المبادلات التجارية للمنتوجات البترولية (التسويق).

المطلب الثاني: تعريف بمركب فرتيال

فرتيال FERTIAL هو مركب صناعي خاص بإنتاج الامونياك وحمض النتريك ونوات الامونياك، أنشأت نتيجة عقد وقعته سونطراك مع المجموعة TECHNIPENS الفرنسية في 28 جويلية 1966 وكانت الانطلاقة الفعلية في شهر مارس 1969.

¹ وثائق مقدمة من طرف المركب، تعريف بمؤسسة سونطراك.

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

وتم تدشينها من طرف الرئيس الراحل هواري بومدين عام 1970، وأخذت برفع قدرتها الإنتاجية بوضع عدة وحدات لتشغيل، وهذا نظرا لازدياد الاحتياجات الدائمة والكبيرة لأسمدة الازوت على المستوى الوطني، لذلك قامت بإبرام عقدين:

الأول: مع شركة "Croust-Loire" سنة 1971 وهو عقد بإنشاء وحدة الامونياك وذلك حسب مبدأ "KELLOGG" الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة الأمريكية.

الثاني: من شركة نمساوية "VOESTGALPIN" سنة 1977 لإنشاء وحدتين لصناعة نتراتالامنيوم، هذه الوحدة تعمل حسب طريقة "CHEMICO".

وكانت آخر اتفاقية في 2005/08/04، حيث وقعت عقد شراكة مع مجتمع الاسباني "FERTIAL" فتغير اسمها من الزوقرت إلى فرتيال بنسبة شراكة 66% للدولة الاسبانية و 34% للدولة الجزائرية، ويترأس المؤسسة مدير اسباني بالإضافة إلى إطار جزائري وأخذت هذه الشراكة مع اسبانيا لان الدولة لديها الخبرة في مجال صناعة الامونياك ومن بين أهدافها.

- تلبية الطلب الوطني من الامونياك.
- تصدير الأسمدةالازوتية والامونياك.
- إنتاج المواد الهيدرو كربونية محليا.
- المشاركة المباشرة والغير المباشرة في كل العمليات التجارية والصناعة التي تأتي بهدف اجتماعي.

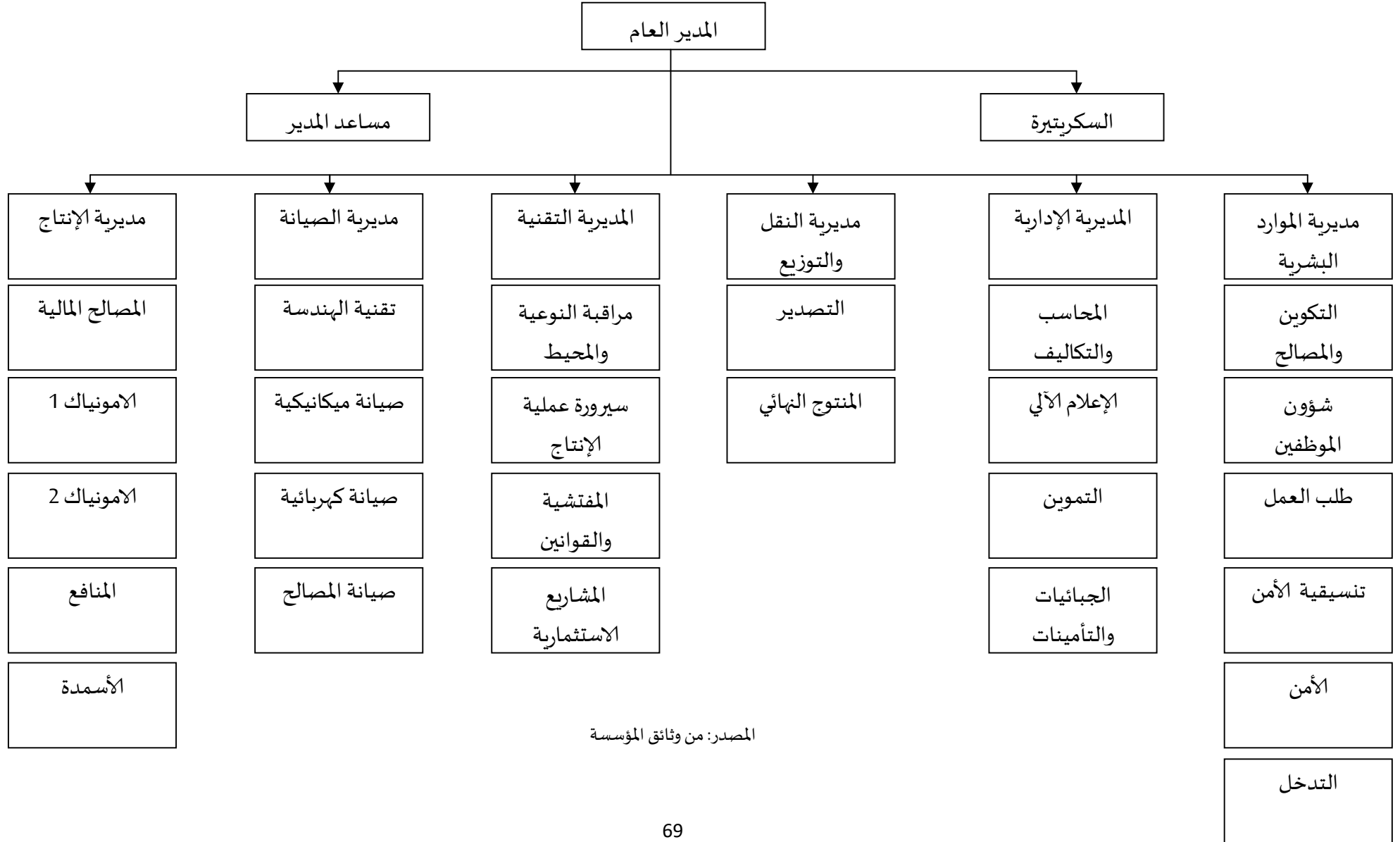
الموقع: تقع "فرتيال" على ضفة البحر للمنطقة الصناعية للارزيو، بحوالي 40 كلم شرق وهران و 3 كلم شرق ارزيو، و 4 كلم جنوب بطيوة، محاطا بالمركزين الصناعيين GL2/Z غربا، ومعهد البترول IAP جنوبا، وهي فروع سونطراك.

المساحة: تمتد هذه المساحة تقدر ب 52 هكتار.

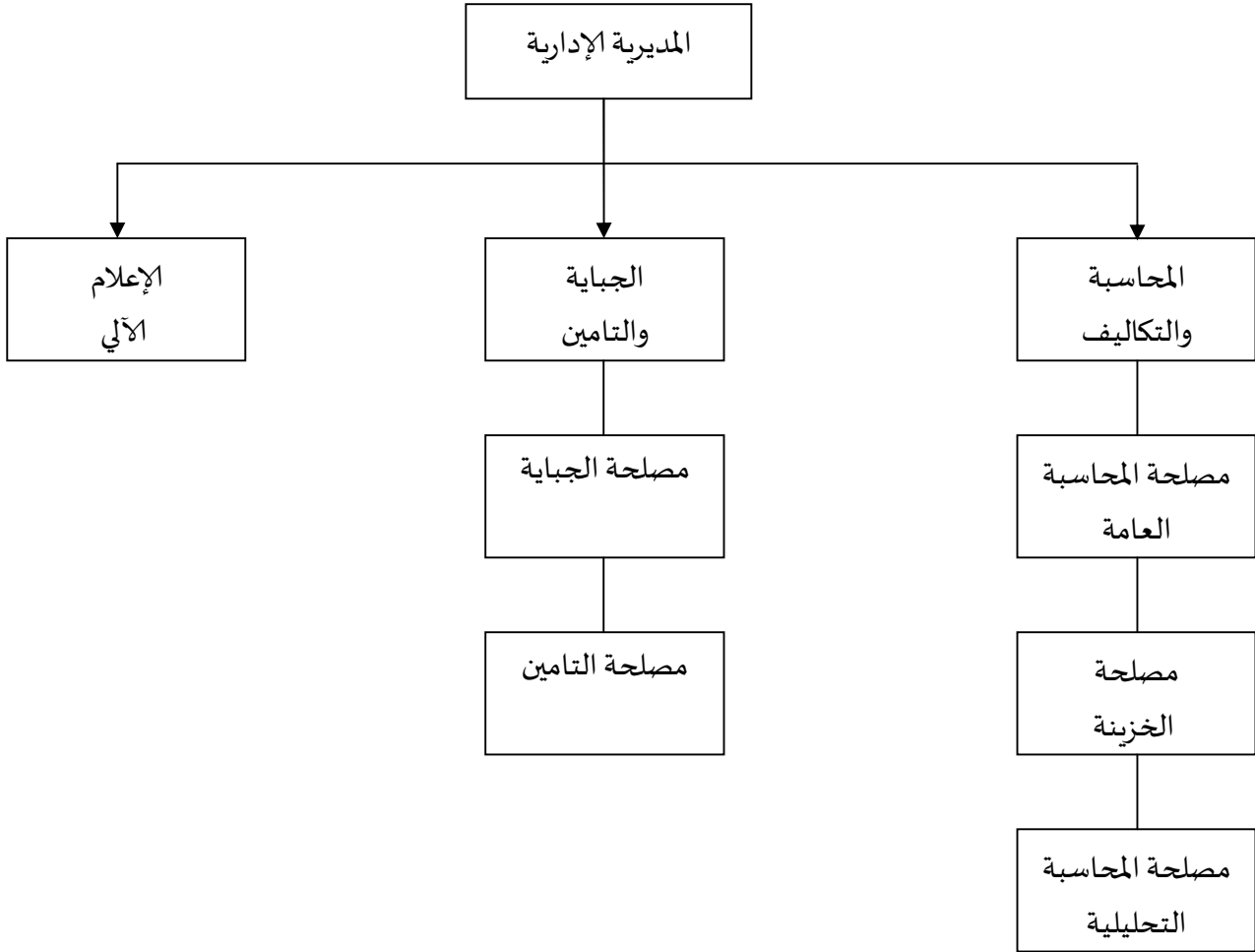
الإنتاج: تقوم بإنتاج الأمونياك 1 والأمنياك 2، وحمض النتريك، ونترات الامونيوم، والأسمدة الأزوتية.

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

الشكل (1-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال



الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي لقسم المالية



المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

المبحث الثاني: الميزانية المحاسبية وحسابات النتائج CR

ميزانية محاسبية لسنة 2014:

جانب الأصول لسنة 2014:

N-1	صافي N	اهتلاك رصيد N	مبالغ	أصول
				<u>أصول غير جارية</u>
	741 469.00	77 831.80	819 300.00	تثبيتات معنوية
				تثبيتات عينية
	778 500.00	1 895 739.00	2 674 239.00	أراضي
				مباني
	44 89 616 337.00	9 493 937 628.00	13 983 553 965.00	تثبيتات عينية أخرى
				تثبيتات ممنوح امتيازها
	168 074 413.00		168 074 413.00	تثبيتات يجري إنتاجها
				تثبيتات مالية
				سندات موضوعية موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة
				سندات أخرى مثبتة
				قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة على الأصل
	4 659 210 719.00	9 49 911 198.00	14 155 121 917.00	مجموع الأصول غير جارية
				<u>أصول جارية:</u>
	1 511 544 457.00	61 457 323.00	1 573 001 780.00	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة أخرى
	2 917 821 001.00		291 782 101.00	الزبائن
	670 963 687.00	1 744 687.00	673 708 874.00	المدينون الآخرون
	43 620 526.00		43 620 526.00	الضرائب وما شابهها
				حسابات دائنة أخرى
				الموجودات وما شابهها
				الموال الموظفة وأصول المالية جارية
			1 339 345 336.00	الخزينة
	3 858 256 107.00	63 202 010.00	3 921 458 117.00	مجموع الأصول الجارية
	851 746 686.00	9 559 113 208.00	18 076 580 034.00	مجموع العام للأصول

المصدر: من وثائق المؤسسة

جانب الخصوم لسنة 2014

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
	1 060 000 000.00		<u>رأسمال</u>
	218 748 142.00		الاحتياطات
	203 176 316.00		فوارق وإعادة التقييم
	1 570 000 000.00		نتيجة صافية
			رؤوس أموال خاصة أخرى
	3 051 924 458.00		مجموع
			<u>الخصوم الغير جارية</u>
			قروض وديون مالية
			ضرائب
			ديون أخرى جارية
	667 776 273.00		مؤونات ومنتوجات ثابتة
	667 776 273.00		مجموع الخصوم غير جارية
			<u>الخصوم الجارية</u>
	3 865 079 233.00		موردون وحسابات ملحقة
	47 658 642.00		ضرائب
	885 028 220.00		ديون أخرى
	4 797 766 095.00		مجموع الخصوم الجارية
	8 517 466 826.00		مجموع العام للخصوم

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

الميزانية المحاسبية لسنة 2015:

جانب الأصول لسنة 2015:

N-1	صافي N	اهتلاك رصيد N	مبالغ	أصول
741 469.00	3 488 339.00	594 961.00	4 083 300.00	<u>أصول غير جارية</u> تثبيتات معنوية تثبيتات عينية
778 500.00	605 490.00	2 068 739.00	2 674 239.00	أراضي مباني
44 89 616 337.00	4 439 206 481.00	9 715 386 132.00	14 154 592 613.00	تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها
168 074 413.00	840 407 186.00		8 404 071 860.00	تثبيتات يجري إنتاجها تثبيتات مالية سندات موضوعية موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
4 659 210 719.00	5 283 707 506.00	9 718 049 822.00	15 001 757 338.00	مجموع الأصول غير جارية
1 511 544 457.00	1321926227.00		1 472 968 302.00	<u>أصول جارية:</u> مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة أخرى
2 917 821 001.00	760 622 373.00		760 622 373.00	الزبائن
670 963 687.00			759 440 231.00	المدينون الآخرون
43 620 526.00			34 845 954.00	الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى الموجودات وما شابهها
			2 148 763 783.00	الموال الموظفة وأصول المالية جارية الخزينة
3 858 256 107.00	5 025 598 568.00	151 042 075.00	5 176 640 643.00	مجموع الأصول الجارية
851 746 686.00	10 309 306 074.00	9 869 091 907.00	20 178 397 981.00	مجموع العام للأصول

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

جانب الخصوم لسنة 2015:

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
1 060 000 000.00	106 000 000.00		<u>رأسمال</u>
218 748 142.00	457 222 720.00		الاحتياطات
203 176 316.00	1 233 253 878.00		فوارق وإعادة التقييم
1 570 000 000.00			نتيجة صافية
			رؤوس أموال خاصة أخرى
3 051 924 458.00	2 750 476 598.00		مجموع
			<u>الخصوم الغير جارية</u>
			قروض وديون مالية
			ضرائب
			ديون أخرى جارية
667 776 273.00	1 104 439 098.00		مؤونات ومنتوجات ثابتة
667 776 273.00	1 104 439 098.00		مجموع الخصوم غير جارية
			<u>الخصوم الجارية</u>
3 865 079 233.00	5 245 926 847.00		موردون وحسابات ملحقة
47 658 642.00	289 281 774.00		ضرائب
885 028 220.00	919 181 757.00		ديون أخرى
4 797 766 095.00	6 454 390 378.00		مجموع الخصوم الجارية
8 517 466 826.00	10 309 306 074.00		مجموع العام للخصوم

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

الميزانية المحاسبية لسنة 2016:

جانب الأصول لسنة 2016:

N-1	صافي N	اهتلاك رصيد N	مبالغ	أصول
				<u>أصول غير جارية</u>
3 488 339.00	329 829 376.00	2 181 567.00	332 010 944.00	تثبيتات معنوية
	432 490.00	2 241 739.00	2 674 239.00	تثبيتات عينية
605 490.00				أراضي
				مباني
4 439 206 481.00	5 896 720 940.00	10 346 963 775.00	16 243 684 718.00	تثبيتات عينية أخرى
				تثبيتات ممنوح امتيازها
840 407 186.00	160 422 285.00		160 422 185.00	تثبيتات يجري إنتاجها
				تثبيتات مالية
				سندات موضوعية موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة
				سندات أخرى مثبتة
				قروض وأصول مالية أخرى غير
				جارية
				ضرائب مؤجلة على الأصل
5 283 707 506.00	6 387 405 002.00	10 351 387 081.00	16 738 792 086.00	مجموع الأصول غير جارية
				<u>أصول جارية:</u>
1321926227.00	1 365 529 889.00	232 592 458.00	1 598 121 347.00	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة أخرى
760 622 373.00	636 938 175.00		636 938 175.00	الزبائن
				المدينون الآخرون
				الضرائب وما شابهها
				حسابات دائنة أخرى
				الموجودات وما شابهها
				الموال الموظفة وأصول المالية جارية
				الخزينة
5 025 598 568.00	27 361 697 966.00	232 591 458.00	27594289424.00	مجموع الأصول الجارية
10 309 306 074.00	33 749 102 978.00	10 583 978 539.00	44 333 081 510.00	مجموع العام للأصول

المصدر: من وثائق المؤسسة

جانب الخصوم لسنة 2016:

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
106 000 000.00	106 000 000.00		<u>رأسمال</u>
457 222 720.00	106 000 000.00		الاحتياطات
1 233 253 878.00	1 021 336 737.00		فوارق وإعادة التقييم
	22 693 141 102.00		نتيجة صافية
			رؤوس أموال خاصة أخرى
2 750 476 598.00	24880477839.00		مجموع
			<u>الخصوم الغير جارية</u>
			قروض وديون مالية
			ضرائب
			ديون أخرى جارية
1 104 439 098.00	217 538 379.00		مؤونات ومنتجات ثابتة
1 104 439 098.00	217 538 379.00		مجموع الخصوم غير جارية
			<u>الخصوم الجارية</u>
5 245 926 847.00	7 394 138 024.00		موردون وحسابات ملحقة
289 281 774.00	239 572 815.00		ضرائب
919 181 757.00	1 017 375 914.00		ديون أخرى
6 454 390 378.00	8868 625 132.00		مجموع الخصوم الجارية
10 309 306 074.00	33749102971.00		مجموع العام للخصوم

المصدر: من وثائق المؤسسة

• تقييم التثبيتات: خلال ثلاث سنوات 2014، 2015، 2016:

التعليق:

نلاحظ: تتمثل تثبيتات معنوية في شراء البرمجيات الإعلامية ثم شراءها أو انجازها في 2010 خاصة بالنظام المحاسبي المالي وكذلك أجرة وخدمات التجارية.
تثبيتات عينية: وتتمثل في الأراضي وتجهيزات الإنتاج وتجهيزات الاجتماعية، أما التثبيتات قيد التنفيذ تتمثل في المشاريع التثبيتية الجاري قيام بها ولا تنتهي بعد، وهذا لضخامة مشاريع التي تقوم بها المؤسسة ويكون انخفاضها عندما يتم انجازها 100/100 ثم يتم توجيهها إلى خدماتها الحقيقية.
التثبيتات المالية: ثم تصنيفها حسب استقلالها من طرف المؤسسة.

تقييم المخزونات خلال ثلاث سنوات 2014، 2015، 2016:

من خلال ملاحظتنا بالنسبة للمخزونات مواد ولوازم هذا يعود إلى طبيعة مؤسسة أنها صناعية ونشاطها إنتاجي، بالنسبة البضائع شرائها وبيعها.
ونلاحظ كذلك بالنسبة للمخزونات أن موارد ولوازم هذا يعود إلى طبيعة مؤسسة أنها صناعية ونشاطها إنتاجي، بالنسبة البضاعة شرائها وبيعها.
ونلاحظ كذلك بالنسبة للمنتوجات غير تامة صنع في كل نهاية سنة وهي منتوجات التي وصلت إلى مرحلة معينة من تحويل وتتمثل مرحلة التحويل أخرى حتى تصبح جاهزة تماما.
أما بالنسبة منتوجات التامة: نلاحظ ارتفاع هذا البيان من 2014 إلى 2016 وذلك زيادة المؤسسة في الإنتاج

التقييم على الذمم مدينة وحسابات ملحقة:

من ملاحظتنا للذمم مدينة وحسابات ملحقة يتم تعليق عليها كالتالي:

زبائن: زبائن مؤسسة الذين لم يسدد مبلغ مبيعات نلاحظ بارتفاع في هذا البيان وهذا لعدم تسديد العملاء ديون عليها كما نلاحظ انخفاض هذا البيان من 2015 إلى 2016 وهذا لتسديد العملاء ديون التي كانت عليهم زيادة مبيعات على بيان.

أما بالنسبة للتسبيقات الجارية (ذمم): نلاحظ في هذا البيان خلال ثلاثة سنوات وهذا لأن المؤسسة لم يعد عليها التسبيقات على أعباء الأخرى.

تقييم الديون خلال ثلاث سنوات 2014، 2015، 2016:

نلاحظنا انخفاض في هذا البيان من 2014 إلى 2015 مما يفسر أن مؤسسة أصبحت تسدد ديونها بينما نلاحظ ارتفاع هذا البيان في سنة 2016 مما يفسر هذا المؤسسة عليها الديون.

أما بالنسبة الديون الأخرى نلاحظ انخفاض من 2014 إلى 2016 ومعاودة ارتفاع في 2016 وهذا راجع إلى تغيير ديون التي كانت على ذمة مؤسسة ومتمثلة في ضمان الاجتماعي، تسبيقات على ضريبة و ذلك حقوق الإدارة الجبائية (TVA) وبعض حقوق أخرى.

تقييم الأموال الخاصة:

وأول ما يمكن ملاحظته وهو غياب بعض بيانات ضمن أموال الخاضعة في أموال جماعية وشخصية ونلاحظ كذلك غياب بيان فارق إعادة التقييم وهو حساب يسجل فيه الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الحقيقية، ونلاحظ أن المؤسسة طيلة هذه السنوات لم تقييم تثبياتها.

ونلاحظ كذلك المؤسسة لم تطبق القيمة السوقية (J.V) مع القيمة المحاسبية (V.N.C) خلال ثلاثة سنوات لتبين خسارة القيمة بالنسبة للتثبيات.

نلاحظ أن الاحتياطات ارتفعت أن وحدة تملك احتياطات ونلاحظ انعدامه في 2016 أي لم يعد لديها احتياط، وفي هذه سنة 2016 مؤسسة لها احتياط القانوني يتمثل في نسبة صغيرة.

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

حسابات النتائج لسنة 2014 (CR):

N-1	N	ملاحظة	
	3 685 955 240.00 (-) 91 140 505.00 1 44 344265.00		رقم الأعمال(A) تغيير مخزون والمنتجات المصنعة ومنتجات قيد صنع(B) الإنتاج مثبت (C) إعانات الاستغلال
	3 739 159 000.00		(1) إنتاج السنة المالية
	1 937 086 919.00 505 306 103.00		المشتريات المستهلكة(E) الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى(F)
	2 442 393 022.00		(2) استهلاك سنة المالية
	1 296 765 978.00		(3) القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
	436 085 478.00 29 475 546.00		أعباء المستخدمين الضرائب ورسوم والمدفوعات المشابهة
	831 204 954.00		(4) الفائض الإجمالي عن الاستغلال
	952 984 347.00 854 252 084.00 665 514 568.00		المنتجات العمليةأخرى(D) أعباء العمليةأخرى(G) المخصصات للاهلاكوالمؤونات استثناء عن خسائر القيمة ومؤونات
	264 422 649.00		(5) النتيجة العملية
	13 587 691.00		المنتجات المالية أعباء مالية
	13 587 691.00		(6) النتيجة المالية
	250 834 958.00		(7) النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
	47 658 642.00 3 739 159 000.00		الضرائب الواجب دفعها عن نتائج العادية الضرائب (المؤجلة) حول نتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية
			(8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
			(9) النتيجة غير العادية
	203 176 316.00		(10) النتيجة الصافية للسنة المالية
	203 176 316.00		(11) النتيجة الصافية للمجموع المدمج

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

حسابات النتائج لسنة 2015 (CR):

N-1	N	ملاحظة	
3 685 955 240.00	6 943 628 724.00		رقم الأعمال (A)
(-) 91 140 505.00	(-) 7 045 325.00		تغيير مخزون والمنتجات المصنعة ومنتجات قيد صنع (B)
1 44 344265.00	1 37130 752.00		الإنتاج مثبت (C)
			إعانات الاستغلال
3 739 159 000.00	7 073 714 151.00		(12) إنتاج السنة المالية
1 937 086 919.00	2 773 869 856.00		المشتريات المستهلكة (E)
505 306 103.00	509 376 459.00		الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى (F)
2 442 393 022.00	3 283 246 315.00		(13) استهلاك سنة المالية
1 296 765 978.00	3 790 467 836.00		(14) القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
436 085 478.00	511 547 865.00		أعباء المستخدمين
29 475 546.00	57 373 536.00		الضرائب ورسوم والمدفوعات المشابهة
831 204 954.00	3 221 546 435.00		(15) الفائض الإجمالي عن الاستغلال
952 984 347.00	565 640 176 .00		المنتجات العملية أخرى (D)
854 252 084.00	1 491 408 018.00		أعباء العملية أخرى (G)
			المخصصات للاهتلاك والمؤونات
665 514 568.00	6 76 342 773.00		استئناف عن خسائر القيمة ومؤونات
264 422 649.00	1 619 435 820.00		(16) النتيجة العملية
			المنتجات المالية
13 587 691.00	96 900 168.00		أعباء مالية
13 587 691.00	96 900 168.00		(17) النتيجة المالية
250 834 958.00	1 522 535 652.00		(18) النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
47 658 642.00	289 281 774.00		الضرائب الواجب دفعها عن نتائج العادية
			الضرائب (المؤجلة) حول نتائج العادية
3 739 159 000.00	7 073 714 151.00		مجموع منتجات الأنشطة العادية
	1 233 253 878.00		(19) النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
			(20) النتيجة غير العادية
203 176 316.00	1 233 253 878.00		(21) النتيجة الصافية للسنة المالية
203 176 316.00	1 233 253 878.00		(22) النتيجة الصافية للمجموع المدمج

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

حسابات النتائج لسنة 2016 (CR):

N-1	N	ملاحظة	
6 943 628 724.00	6 001 096 376.00		رقم الأعمال (A)
(-) 7 045 325.00	46 929 098.00		تغيير مخزون والمنتجات المصنعة ومنتجات قيد صنع (B)
1 37130 752.00	214 287 801.00		الإنتاج مثبت (C) إعانات الاستغلال
7 073 714 151.00	6 262 313 275.00		23 إنتاج السنة المالية
2 773 869 856.00	2 882 681 413.00		المشتريات المستهلكة (E)
509 376 459.00	4 89 978 708.00		الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى (F)
3 283 246 315.00	3 372 660 121.00		24 استهلاك سنة المالية
3 790 467 836.00	2 889 653 154.00		25 القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
511 547 865.00	543 799 620.00		أعباء المستخدمين
57 373 536.00	23 649 128.00		الضرائب ورسوم والمدفوعات المشابهة
3 221 546 435.00	2 322 204 406.00		26 الفائض الإجمالي عن الاستغلال
565 640 176 .00	235381723.00		المنتجات العملية أخرى (D)
1 491 408 018.00	413 081 737.00		أعباء العملية أخرى (G)
6 76 342 773.00	805 036 205.00		المخصصات للاهتلاك والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة ومؤونات
1 619 435 820.00	1 339 468 187.00		27 النتيجة العملية
96 900 168.00	78 558 635.00		المنتجات المالية أعباء مالية
96 900 168.00	78 558 635.00		28 النتيجة المالية
1 522 535 652.00	1 260 909 552.00		29 النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
289 281 774.00	239 572 815.00		الضرائب الواجب دفعها عن نتائج العادية
7 073 714 151.00	6 262 313 275.00		الضرائب (المؤجلة) حول نتائج العادية
1 233 253 878.00	5 240 976 538.00		مجموع منتجات الأنشطة العادية
1 233 253 878.00	1 021 336 737.00		30 النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
			31 النتيجة غير العادية
1 233 253 878.00	1 021 336 737.00		32 النتيجة الصافية للسنة المالية
1 233 253 878.00	1 021 336 737.00		33 النتيجة الصافية للمجموع المدمج

المصدر: من وثائق المؤسسة

حساب النواتج:

مبيعات بضاعة: يسجل في هذا الحساب رقم أعمال المحقق من مبيعات البضائع التي تتاجر بها المؤسسة، ونلاحظ انه يمثل نسبة ضئيلة في جميع السنوات.

إنتاج مباع: يسجل في هذا الحساب قيمة منتجات المؤسسة التي لم يتم بيعها وتم إدخالها إلى المخازن، ونلاحظ أن هذا الحساب تقريبا غير موجود مما يبين أن مخازن المؤسسة فارغة.

إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة: يسجل في هذا الحساب قيمة منتجات المؤسسة التي تستعملها لأغراضها الخاصة أي أنها لم تعرضها للبيع إنما قامت باستهلاكها لنفسها، ونلاحظ أن هذا الحساب يمثل نسبة صغيرة مقارنة بالمصاريف الأخرى.

خدمات ممنوحة: يسجل في هذا الحساب مبالغ الإيرادات التي حققتها المؤسسة لقاء الخدمات التي تقدمها لزملائها، وهو شبه منعدم.

منتجات مختلفة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المحققة من المنتجات الأخرى والتي لا تتعلق بنشاط المؤسسة الأساسي، وهذا الحساب يمثل نسبة ضئيلة جدا.

التعليق على حساب أعباء:

بضائع مستهلكة: نسجل في هذا الحساب تكلفة البضائع التي تم شراؤها وإعادة بيعها، هذا الحساب يمثل نسبة ضئيلة في المصاريف، لأن المركب لا يركز على شراء وبيع البضائع.

مواد ولوازم مستهلكة: إن هذا الحساب نجده في المؤسسات الصناعية، تسجل فيه التكلفة الحقيقية للمواد واللوازم التي تم استعمالها خلال الدورة المحاسبية لإنتاج المنتجات التي تخصص المؤسسة في صناعتها، ونلاحظ أن قيمة هذا الحساب في ارتفاع مستمر.

الخدمات: يحمل هذا الحساب مصاريف وتكاليف الخدمات التي تحتاجها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية من بينها المصاريف الخاصة بأقل والتكاليف الإيجارية، تكاليف الصيانة والتصليلات التي تقوم بها المؤسسة مصاريف العقود والمنازعات القضائية ...، نلاحظ انخفاض ضئيل في هذا الحساب راجع إلى ثبات أجور المستخدمين.

أعباء المستخدمين: يمثل المصاريف المخصصة لعمال المؤسسة، نلاحظ ارتفاع في هذا الحساب لكنه ضئيل وهذا نتيجة لثبات أجور المستخدمين.

ضرائب ورسوم: تسجل في هذا الحساب كل التزامات المؤسسة اتجاه الدولة، باستثناء ضرائب على أرباح الشركات، وتمثل الدفع الجزافي، ورسوم على النشاط المهني، أداءات الطوابع.

أعباء مالية: يقصد بالمصاريف المالية كافة النفقات التي تتحملها المؤسسة للحصول على القروض والسلف والخدمات المصرفية والمالية في نهاية السنة المالية مثل خصومات ممنوحة، مصاريف شراء سندات.

أعباء مختلفة: يسجل في هذا الحساب كافة المصاريف الأخرى التي لم يتم ذكرها في الحسابات السابقة مثل التامين، نقص في مواد التعبئة، مصاريف انعقاد المجالس والجمعيات.

مخصصات الاهتلاك وخسارة القيمة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المخصصة لمواجهة الاهتلاك الذي يصيب هذا الحساب على مدى الثلاثة سنوات نتيجة إطفاء بعض التثبيتات.

الفصل الثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

الميزانية المالية لسنة 2014:

N-1	N	الخصوم	N-1	N	الأصول
		<u>رؤوس الأموال</u>			<u>أصول غير جارية</u>
	1 060 000 000.00	رأسمال الشركة		741 469.00	تثبيتات معنوية
	218 748 142.00	احتياطات		4 658 469 250.00	تثبيتات عينية + تثبيتات يجري انجازها
	203 176 316.00	نتيجة			تثبيتات مالية
	1 570 000 000.00	رؤوس أموال أخرى			
	3 051 924 458.00	مجموع أموال خاصة		4 659 270 719.00	مجموع أصول غير جارية
		<u>خصوم غير جارية</u>			<u>أصول جارية</u>
		قروض بنكية		1 511 544 457.00	المخزونات
		قروض أخرى على المدى الطويل			<u>ذمم مدينة وحسابات مماثلة</u>
	667 776 273.00	المؤونات والمنتوجات		291782101.00	زبائن
	667 776 273.00	مجموع خصوم غير جارية		715584213.00	زبائن ودائن أخرى
		<u>خصوم جارية</u>		1339345336.00	خزينة
	3 865 079 233.00	مورد			
	932 686 862.00	ديون أخرى للاستغلال			
	4 797 766 095.00	مجموع خصوم جارية		3 858 256 107.00	مجموع أصول جارية
	8 517 466 826.00	مجموع خصوم		8 517 526 826.00	مجموع أصول

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

الميزانية المالية لسنة 2015:

N-1	N	الخصوم	N-1	N	الأصول
		<u>رؤوس الأموال</u>			<u>أصول غير جارية</u>
1 060 000 000.00	1 060 000 000.00	رأسمال الشركة	741 469.00	3488339.00	تثبيتات معنوية
218 748 142.00	457222720.00	احتياطات	4 658 469 250.00	5280219157.00	تثبيتات عينية + تثبيتات يجري انجازها
203 176 316.00	1233253878.00	نتيجة			تثبيتات مالية
1 570 000 000.00		رؤوس أموال أخرى			
3 051 924 458.00	2 750 476 598.00	مجموع أموال خاصة	4 659 270 719.00	5283707506.00	مجموع أصول غير جارية
		<u>خصوم غير جارية</u>			<u>أصول جارية</u>
		قروض بنكية	1 511 544 457.00	1 321 926 227.00	المخزونات
		قروض أخرى على المدى الطويل			<u>ذمم مدينة وحسابات مماثلة</u>
667 776 273.00	1 104 439 098.00	المؤونات والمنتوجات	291782101.00	760 622 373.00	زبائن
667 776 273.00	1 104 439 098.00	مجموع خصوم غير جارية	715584213.00	794 286 185.00	زبائن ودائن أخرى
		<u>خصوم جارية</u>	1339345336.00	2 148 763 783.00	خزينة
3 865 079 233.00	5 245 926 874.00	مورد			
932 686 862.00	1 208 463 531.00	ديون أخرى للاستغلال			
4 797 766 095.00	6 454 390 378.00	مجموع خصوم جارية	3 858 256 107.00	5 025 598 568.00	مجموع أصول جارية
8 517 466 826.00	10 309 306 074.00	مجموع خصوم	8 517 526 826.00	10 309 306 074.00	مجموع أصول

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

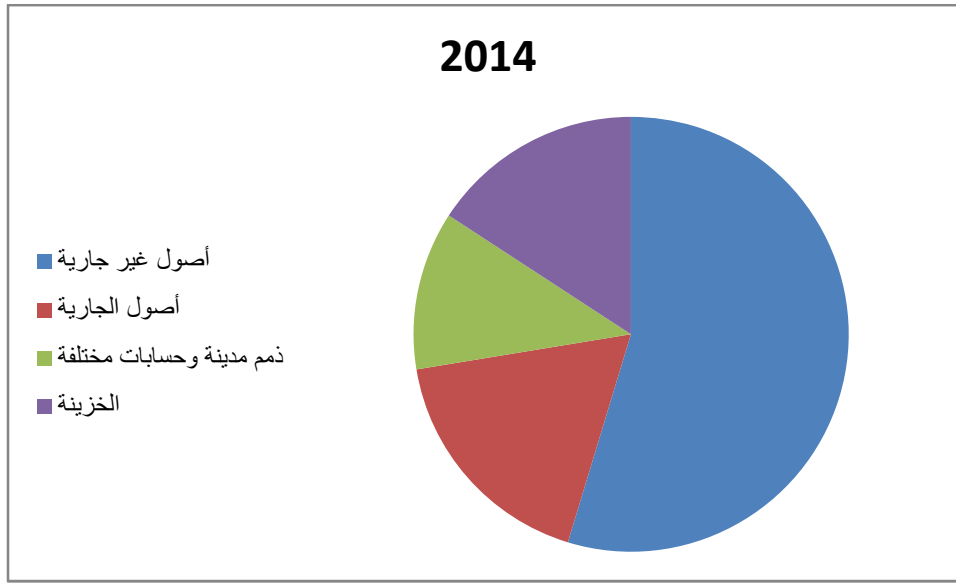
الميزانية المالية لسنة 2016:

N-1	N	الخصوم	N-1	N	الأصول
		<u>رؤوس الأموال</u>			<u>أصول غير جارية</u>
1 060 000 000.00	1 060 000 000.00	رأسمال الشركة	3 488 339.00	329 829 376.00	تثبيتات معنوية
457 222 720.00	1 060 000 000.00	احتياطات	5 280 219 157.00	6 057 575 615.00	تثبيتات عينية + تثبيتات يجري انجازها
1 233 253 878.00	1 021 336 737.00	نتيجة			تثبيتات مالية
	22 693 141 102.00	رؤوس أموال أخرى			
2 750 476 598.00	24 880 477 839.00	مجموع أموال خاصة	5283707506.00	6 387 405 002.00	مجموع أصول غير جارية
		<u>خصوم غير جارية</u>			<u>أصول جارية</u>
		قروض بنكية	1 321 926 227.00	1 365 529 889.00	المخزونات
		قروض أخرى على المدى الطويل			<u>ذمم مدينة وحسابات مماثلة</u>
1 104 439 098.00	217 538 379.00	المؤونات والمنتوجات	760 622 373.00	636 938 175.00	زبائن
1 104 439 098.00	217 538 379.00	مجموع خصوم غير جارية	794 286 185.00	909 680 735.00	زبائن ودائن أخرى
		<u>خصوم جارية</u>	2 148 763 783.00	24 419 549 167.00	خزينة
5 245 926 874.00	7 394 138 024.00	مورد			
1 208 463 531.00	1 256 948 729.00	ديون أخرى للاستغلال			
6 454 390 378.00	8 868 625 132.00	مجموع خصوم جارية	5 025 598 568.00	27 361 697 966.00	مجموع أصول جارية
10 309 306 074.00	33 749 102 971.00	مجموع خصوم	10 309 306 074.00	33 749 102 971.00	مجموع أصول

المصدر: من وثائق المؤسسة

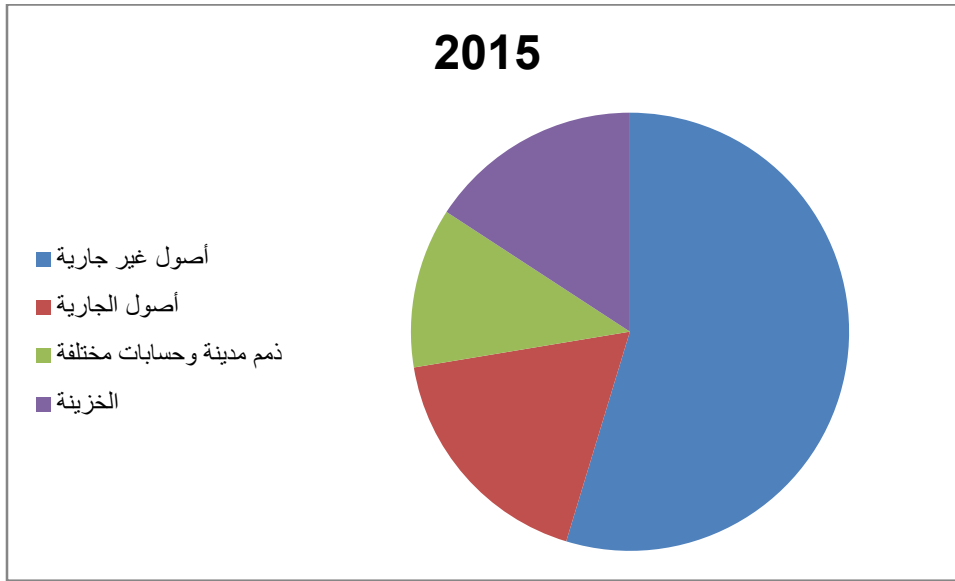
1. تقديم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2014:

أصول	مبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
أصول غير جارية	4 659 270 719,00	54,70%	أموال خاصة	3 051 924 458,00	35,80%
أصول الجارية	1 511 544 457,00	17,70%	خصوم غير جارية	667 776 273,00	7,80%
ذمم مدينة وحسابات مختلفة	1 007 366 314,00	11,80%	خصوم جارية	4 797 766 095,00	56,40%
الخزينة	1 339 345 336,00	15,80%			
المجموع	8 517 526 826,00	100%	المجموع	8 517 526 826,00	100%



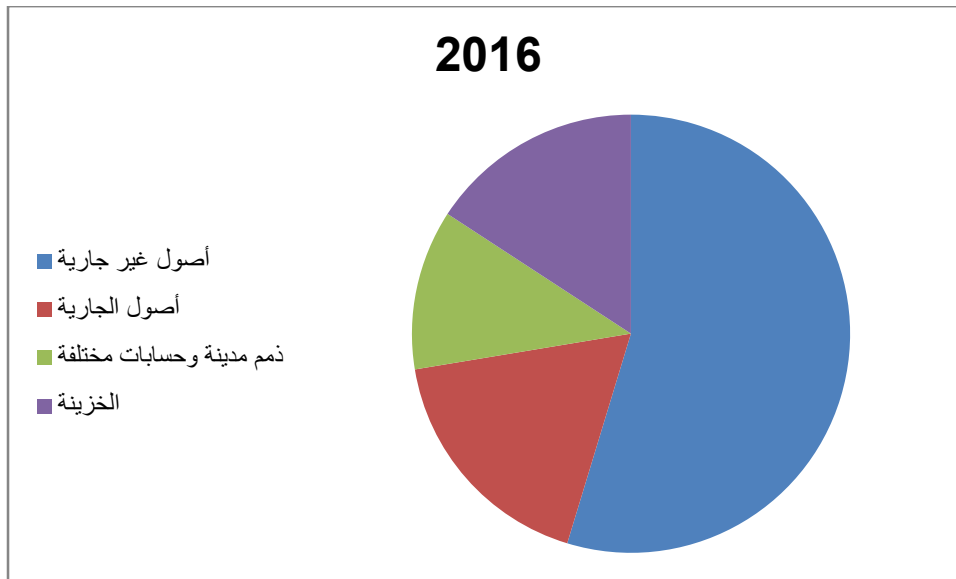
2. تقديم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2015:

أصول	مبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
أصول غير جارية	5 283 707 506,00	51,25%	أموال خاصة	2 750 476 598,00	27,00%
أصول الجارية	1 321 926 227,00	12,80%	خصوم غير جارية	1 104 439 098,00	10,70%
ذمم مدينة وحسابات مختلفة	1 554 908 558,00	15,75%	خصوم جارية	6 454 390 378,00	62,30%
الخزينة	2 148 763 783,00	20,80%			
المجموع	10 309 306 074,00	100%	المجموع	8 517 526 826,00	100%



3. تقديم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2016:

أصول	مبالغ	%	الخصوم	المبالغ	%
أصول غير جارية	6 387 405 002,00	18,90%	أموال خاصة	24 880 477 839,00	73,70%
أصول الجارية	1 365 529 889,00	4,00%	خصوم غير جارية	217 538 379,00	1,00%
ذمم مدينة وحسابات مختلفة	1 546 618 910,00	4,60%	خصوم جارية	8 868 625 132,00	25,30%
الخزينة	24 419 549 167,00	72,50%			
المجموع	33 749 102 971,00	100%	المجموع	8 517 526 826,00	100%



حساب رؤوس الأموال:

• حساب رأس المال العامل FR:

$$\text{ر م ع} = \text{أموال دائمة} + \text{أصول ثابتة}$$

أو

$$\text{ر م ع} = \text{أموال دائمة} - \text{أموال التثبيتية (أ غ خ)}$$

1. الجهة العليا:

2016	2015	2014	البيان
3 719 700 731,00	3 854 915 696,00	3 719 700 731,00	اموال دائمة
6 387 405 002,00	5 283 707 506,00	4 659 270 719,00	اموال ثابتة
- 2 667 704 271,00	- 1 428 791 810,00	- 939 569 988,00	ر م ع

$$\text{أموال دائمة} = \text{أموال خاصة} + \text{خصوم غير جارية}$$

$$3 719 700 731,00 = 667 776 273,00 + 3 051 924 458,00 =$$

2. الجهة السفلى:

2016	2015	2014	البيان
27 361 697 966,00	5 025 598 568,00	3 858 256 107,00	اصول جارية
4 797 766 095,00	6 454 390 378,00	4 797 766 095,00	خصوم جارية
- 2 667 704 271,00	- 1 428 791 810,00	- 939 569 988,00	ر م ع

ملاحظات:

ملاحظات على الجهة العليا: نلاحظ أن رأس المال العامل خلال ثلاثة سنوات سلبية لهذا تبين لنا إثباتات

أكثر من أموال دائمة، لهذا أموال دائمة خلال ثلاث سنوات لا تستطيع تمويل الأصول الثابتة.

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

ملاحظات على الجهة السفلى: خلال ثلاثة سنوات تبين لنا أصول الثابتة لا تستطيع تمويل ديون

(خصوصاً جارية)

• حساب احتياجات رأس المال العامل BFR:

إ ر م ع = مخزونات + ذمم مدينة وحسابات مماثلة-خصوصاً جارية

البيان	2014	2015	2016
م + ذمم	2 518 910 771,00	287 683 485,00	2 912 148 799,00
خصوصاً جارية	6 454 390 378,00	4 797 766 095,00	8 868 625 132,00
إ ر م ع	- 3 935 479 607,00	- 1 920 931 310,00	- 5 956 476 333,00

ملاحظات: نلاحظ أن احتياجات رأس المال العامل سالب خلال السنوات الثلاث أي أن الوحدة ليست في حاجة إلى موارد إضافية أخرى تزيد مدتها عن دورة الاستغلالية (Exploitation) لتغطيتها، وهنا نتكلم عن فائض رأس مال العامل، ومن هنا فإن احتياج رأس المال العامل يمثل حصة من الأصول المتداولة والتي تضطر المؤسسة لتمويلها عن طريق الأموال الدائمة.

• الخزينة TR:

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

البيان	2014	2015	2016
ر م ع	- 939 569 988,00	- 1 428 791 810,00	- 2 667 704 271,00
إ ر م ع	- 3 935 479 607,00	- 1 920 931 310,00	- 5 956 476 333,00
الخزينة TR	2 995 909 619,00	492 139 500,00	3 288 772 062,00

ملاحظات: نلاحظ أن الخزينة موجبة في السنوات الثلاثة وهذا لا يؤثر على المؤسسة لأن لها أموال

خاصة.

حساب النسب المالية:

- حساب نسبة التمويل الدائم:

$$\text{ن ت د} = \frac{\text{أموال دائمة/أصول ثابتة}}{\text{أموال دائمة}}$$

2016	2015	2014	البيان
3 719 700 731,00	3 854 915 696,00	3 719 700 731,00	اموال دائمة
6 387 405 002,00	5 283 707 506,00	4 659 270 719,00	اصول ثابتة
0,58	0,72	0,79	ن ت دائم

ملاحظة:

نلاحظ أن النسب في جميع السنوات موجبة وهي في تزايد مما يعني أن رأس المال العامل موجب أي أن الأموال الدائمة تغطي على تثبيبات رغم ارتفاعها.

- نسب التمويل الذاتي:

$$\text{ن ت ذ} = \frac{\text{أموال خاصة/أصول ثابتة}}{\text{أموال خاصة}}$$

2016	2015	2014	البيان
24 880 477 839,00	2 750 476 598,00	3 051 924 458,00	اموال خاصة
6 387 405 002,00	5 283 707 506,00	4 659 270 719,00	اصول ثابتة
3,89	0,52	0,65	ن ت ذاتي

ملاحظة:

نلاحظ أن جميع النسب موجبة لكن نسبة 2014 و 2015 اصغر من الواحد وهذا يعني أن رأس مال عامل خاص ايجابي ولكن أموال خاصة تغطي كلها الأصول الثابتة وفي سنة 2016 نلاحظ أنها اكبر من الواحد.

- نسبة سيولة الأصول:

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

ن س أ=الأصول الجارية/مجموع الأصول

البيان	2014	2015	2016
اصول جارية	3 858 256 107,00	5 025 598 568,00	27 361 697 966,00
مجموع الاصول	8 517 466 826,00	10 309 306 074,00	33 749 102 971,00
ن س أ	0,45	0,48	0,81

ملاحظة:

نلاحظ أن نسبة سنة 2014 و 2015 اقل من 0.5 مما يدل على أن الاستعمالات مؤقتة أقل من الاستعمالات الدائمة أما بالنسبة سنة 2016 يكون عكس ذلك راجع إلى زيادة تثبيطات.

• نسبة السيولة العامة:

ن س ع=الأصول الجارية/خصوم الجارية

البيان	2014	2015	2016
اصول جارية	3 858 256 107,00	5 025 598 568,00	27 361 697 966,00
خصوم الجارية	4 797 766 095,00	6 454 390 378,00	8 868 625 132,00
ن س ع	0,8	0,77	3,08

ملاحظة:

نلاحظ في سنتين 2014 و 2015 قريبتين من الواحد بينهما في سنة 2016 أكثر من الواحد مما يعني أن الاستعمالات المؤقتة تغطي ولو نسبة قليلة الموارد الدورية، أي هناك توازن مالي في الجزء الأسفل للبينة المالية.

• نسبة الخزينة الحالية:

ن خ خ=الخزينة /خصوم الجارية

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

2016	2015	2014	البيان
24 419 549 167,00	2 148 763 783,00	1 339 345 336,00	الخزينة
8 868 625 132,00	6 454 390 378,00	4 797 766 095,00	خصوم الجارية
2,75	0,33	0,27	ن خ ج

ملاحظة:

نلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية اقل من الواحد في سنتين 2014 و 2015 وهذا دليل على أن المؤسسة لا تعتمد على أموالها الخاصة وهي في تراجع واضح مما يشكل خطر على استقلالية المؤسسة المالية وتبعيتها لدائها وفي سنة 2016 تقدم المؤسسة لتفادي الخطر على استقلاليتها.

● نسبة قابلية التسديد:

$$\text{ن ق ت} = \frac{\text{الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

2016	2015	2014	البيان
8 868 625 132,00	6 454 390 378,00	4 797 766 095,00	الديون
33 749 102 971,00	10 309 306 074,00	8 517 466 826,00	مجموع الاصول
0,65	0,6	0,56	ن ق ت

ملاحظة:

نلاحظ أن نسبة قابلية التسديد تتجاوز 0.5 وهذا لا يعطي طمأنينة كبيرة لمقرضي المؤسسة من اجل معرفة مصير أموالهم، لان مجموع الديون يمثل نسبة كبيرة من مجموع الأصول بالنسبة للميزانيات الثلاثة.

حساب المردودية:

• مردودية الاقتصادية:

$$\text{مردودية الاقتصادية} = \frac{\text{نتيجة العملياتية} + \text{أعباء مالية}}{\text{أموال دائمة}}$$

2016	2015	2014	البيان
1 418 026 822,00	1 716 335 988,00	40 030 340,00	نتيجة العملياتية + أعباء مالية
3 719 700 731,00	3 854 915 696,00	3 719 700 731,00	أموال دائمة
0,21	0,27	0,01	المردودية الاقتصادية

ملاحظة:

نلاحظ أن المردودية الاقتصادية موجبة في كل السنوات وأنها في ارتفاع من 2014 إلى 2015 ولهذا يمكن أن نقول أن مؤسسة لم تتحسن في استخدام مواردها المالية من سنة إلى أخرى.

• مردودية مالية:

$$\text{مردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة صافية}}{\text{أموال خاصة}}$$

2016	2015	2014	البيان
1 021 336 737,00	123 325 875,00	203 176 316,00	نتيجة صافية
24 880 477 839,00	2 750 476 598,00	3 051 924 458,00	أموال خاصة
0,04	0,01	0,6	مردودية المالية

ملاحظة:

نلاحظ أن مردودية المالية موجبة في جميع سنوات وتمثل نسبة ضئيلة جدا وتعتبر هذه الوضعية خطرة بالنسبة للوحدة ولكنها ظرفية نتيجة لتحمل مؤسسة العبء الضريبي.

• المردودية التجارية:

الفصل ثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

$$\frac{\text{نتيجة صافية}}{\text{رقم الأعمال}} = \text{مردودية التجارية}$$

2016	2015	2014	البيان
1 021 336 737,00	123 325 875,00	203 176 316,00	نتيجة صافية
6 001 096 376,00	6 943 628 724,00	3 685 955 240,00	رقم اعمال
1,07	0,01	0,05	مردودية تجارية

ملاحظة:

نلاحظ أن مردودية التجارية موجبة في جميع سنوات وهي في تزايد مستمر مما يدل على انه حدث تغيير في رقم الأعمال.

التحقيقات 2017:

اسم ولقب الشركة: سونطراك لمركب فرتيال- أرزيو

النشاط: إنتاج الامونياك

العنوان: منطقة صناعية - أرزيو

مخطط التحقيقات 2017 plant de change

KDA

البيان	مبلغ الصفقة %100	ملغ الإنتاج المحققة %25	مبلغ الإنتاج الباقي تحقيقها %75	مبلغ فاتورة الإنتاج	مبلغ التحصيل	فترة الإنتاج
تحقيق منتوجات الامونياك	7 100 000	1 775 000	5 325 000	1 775 000	1 775 000	12 شهرا
	7 100 000	1 775 000	5 325 000	1 775 000	1 775 000	شهر 12 Moi

المصدر: من وثائق المؤسسة

الفصل الثالث:دراسة ميدانية في مؤسسة سونطراك لمركب فرتيال-أرزيو

التقديرات 2017:

اسم ولقب الشركة: سونطراك لمركب فرتيال- أرزيو

النشاط: إنتاج الامونياك

العنوان: منطقة صناعية - أرزيو

KDA

مخطط تمويلي تقديري لسنة 2017 (من جانفي إلى ديسمبر)

المجموع	فصل 4	فصل 3	6	5	4	3	2	1	البيان
+24 419	+ 1 496 382	+1 005 725	+ 842 174	+ 678 623	+ 515 072	+ 351 521	+ 187 970	+24 419	رصيد من جديد
									مصاريف
3 1701 950	792 737	792 737	264 246	264 246	264 246	264 246	264 246	264 246	- بضاعة ومواد أولية
589 977	147 494	147 494	49 165	49 165	49 165	49 165	49 165	49 165	- خدمات خارجية
598 180	149 546	149 546	49 848	49 848	49 848	49 848	49 848	49 848	- أعباء المستخدمين
26 014	6 503	6 503	2 168	2 168	2 168	2 168	2 168	2 168	- ضرائب ورسوم
454 390	113 597	113 597	37 866	37 866	37 866	37 866	37 866	37 866	- أعباء أخرى
86 414	21 604	21 604	7 201	7 201	7 201	7 201	7 201	7 201	- أعباء مالية
4 925 925	1 231 481	1 231 481	410 494	410 494	410 494	410 494	410 494	410 494	مجموع المصاريف
									مداخيل
6 888 545	1 722 137	1 722 138	574 045	574 045	574 045	574 045	574 045	574 045	- منتجات مبيعة
									- تسبيقات تجارية
									- تحصيلات أخرى
6 888 545	1 722 138	1 722 138	574 045	574 045	574 045	574 045	574 045	574 045	مجموع مداخيل
+ 1 962 620	490 657	490 657	163 551	163 551	163 551	163 551	163 551	163 551	الفرق بين مصاريف ومداخيل
+ 1 987 039	+ 1 987 039	+ 1 496 382	+1 005 725	+ 842 174	+ 678 623	+ 515 072	+ 351 521	+ 187 970	القيمة الجاهزة

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراستي التطبيقية لموضوع أهمية مراقبة التسيير وأثناء فترة التبرص بمؤسسة فرتيال، ومن دراستي للوضعية المالية للمؤسسة خلال سنوات 2014، 2015، 2016 تبين ما يلي:

من خلال أهمية مراقبة التسيير في مؤسسة فرتيالبحيث كان التسيير في هذه المؤسسة يلعب دورا هاما ورئيسيا في تحريكها.

- الإدارة المالية هي التي تقوم بصناعة القرارات التي بناء عليها يتم شراء الأصول أو تمويلها ولهذا يمكن القول أن التحليل المالي مرتبط بالمستقبل.
- المؤسسة تتمتع بالاستقلالية كبيرة حيث أن اغلب أصولها بأموالها الخاصة وهذا يعطي ثقة أكثر للموردين والبنوك في لجوء المؤسسة لطلب الديون.
- الوحدة تحقق مردودية التي تعبر عن الإنتاج الفعال إذ يتكون زائد مالي بتحقيق نتيجة موجبة، حيث أنها تسمع بتراكم رأس مالها وهذا يؤدي إلى زيادة التثبيات.
- إن الديون غير مصنفة إلى طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل لمعرفة استحقاقها والاتخاذ التدابير اللازمة لذلك.
- تقييم التثبيات يقوم على أساس القيمة الشرائية بصفة عامة مع استخدام مبدأ الاهتلاك لحساب القيمة المحاسبية الصافية (VNC)، ولكن في الحقيقة أن قيمة الممتلكات أو التثبيات تتأثر بعدة عوامل أخرى كعامل الندرة، التضخم ولذلك فإن القيمة المحاسبية تختلف عن القيمة هذه التثبيات في السوق (IV).
- خلال فترة التبرص، قمت بجمع المعلومات التي ستمكن من معرفة الحالة للمؤسسة، ثم معالجة هذه المعلومات وتحديد المؤشرات إلا أن التعبير عن حالة مالية بالأرقام لا يبرز فرضيات المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، ويجب التنويه إلى بعض النقائص التي لاحظتها خلال فترة التبرص ومن بينها:
 1. نقص في المعلومات وان المؤسسة لا تملك نظاما فعالا لمراقبة التسيير بحكم أننا برزنا عدة نقائص تتخلل النظام.
 2. لا تتوفر المؤسسة على القيم الحقيقية لحسابات الميزانية، مما يجعل مراقبة التسيير يقتصر على قيم المحاسبية.
 3. عدم وجود تسيير المخزون للانعدام الجرد الدائم.

4. من جدول الاهتلاكات لاحتظنا وجود بعض الوسائل التي اهلكت تماما، إلا أنها لازالت تستعمل، وخلال الثلاث سنوات لاحتظنا غياب بيان فارق إعادة تقييم، وهذا لان المؤسسة لم تقم بإدارة تقييم تثبيتها وهذا يعطي صورة خاطئة عن أملاك مؤسسة.

- ومن خلال دراستي مرتبطة أيضا بالأعباء ثابتة من أجور العمال، فان يكن حجم الأعمال كبيرة ومستقر بشكل يتلاءم مع أعباء (بغرض النظر عن الخسائر الموجودة في قوائم المؤسسة) فان المؤسسة تكون معرضة للخطر.

كما لاحتظنا أن مؤسسة تقوم بالمقارنة انطلاقا من وضع برنامج إنتاج، وعليه قمنا بوضع التكاليف ومقارنتها بحجم المبيعات التي تخص السنوات 2014، 2015 و 2016، حسب الطريقة التي عرضناها في الدراسة النظرية والتي تنطلق من موازنة المبيعات باعتبار أن المؤسسة عليها أن تتبع ما يمكن أن تتبع.

- كل هذه العوائق نقول دون تحسين مردودية رقم أعمال ولهذا نقترح على المؤسسة:

- استعمال تقنيات الجرد الدائم.
- تجديد وسائل إنتاج بالشكل الذي يتماشى مع تكنولوجيا العصر الجديد.
- البحث عن أسواق جديدة لترويج منتوجاتها.

الخاتمة:

إن التطور السريع الذي شهدته مراقبة التسيير على مستوى المؤسسات الاقتصادية خول له تبوأ مكانة هامة على مستوى الإداري، وذلك نظرا للحاجة إليه التي قابلت توسع التغيرات في القرارات الاقتصادية وعوامل البيئة المحيطة بها فكان لا بد من توحيد الضوابط كمكمل لتلك القرارات وكذلك بغية توحيد أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها، مما يوجب الاستفادة الأطراف الفاعلة من تلك القرارات أو المهام المخولة لهم، فكانت مراقبة التسيير السبيل الوحيد للتأثير على فعالية تلك القرارات التي توجه المؤسسة حول التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الجهد والوقت على تلك المؤسسات الاقتصادية حيال تطبيقها ميكانيزمات مراقبة التسيير.

إن الهدف من وراء العملية التسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة، لكن عملية تحقيق هذه الأخيرة لا يمكن أن تتم بسهولة وبدون مواجهة مشاكل نظرا للصعوبات التي تواجه تنفي الأعمال، وهذا ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة في الوقت المناسب.

من هذا المنطق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين أساسيين، الأول نظري تطرقنا فيه إلى نظام المؤسسة ومراقبة التسيير و أما القسم الثاني فقد خصصه للدراسة الميدانية واخترنا مؤسسة سونطراك لمركب فريتل – ارزيو- مثلا عن مؤسساتنا الاقتصادية، حاولنا من خلال هذا القسم أن نقوم بدراسة تقسيمية لمراقبة التسيير المتواجدة بالمؤسسة وسمحت لنا هذه الدراسة بالاستخراج المشاكل ونقاط القوة والضعف التي تعاني منها وبالتالي انعكاساتها السلبية على التسيير، انطلاقا من هاذين القسمين المتكاملين حاولنا استخراج النتائج والتوصل إلى:

الفرضيات:

الفرضية الأولى: تعتبر عملية مراقبة التسيير طريقة من خلالها نستطيع توجيه الموارد المؤسسة منها البشرية، المالية، والمادية وهذا ما تؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: لنظام مراقبة التسيير أهمية ودور في المؤسسة الاقتصادية فهي الطريقة التي تستطيع المؤسسة من خلالها تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات وتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية وهذا تثبته الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: نستنتج انه يوجد تأثير بين نظام مراقبة وظائف المؤسسة الاقتصادية ويتم تطبيق هذا النظام بالاعتماد على سياسات التسيير الفعالة في النظام الرقابي بكفاءة وفعالية لملائمتها مع وظائف المؤسسة وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

من خلال اختبار صحة الفرضيات الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

1. التسيير عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة بالاستخدام الموارد المتاحة.
2. تقوم العملية التسييرية على مجموعة من الوظائف المتكاملة التي يمارس المسيرين لتحقيق أهدافهم.
3. صعوبة إعداد مراقبة تسيير فعال في المؤسسات الاقتصادية نظرا لغياب أدواتها وقلة فعاليتها.

اقتراحات البحث:

من خلال النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

1. تصحيح المفاهيم حول نظام مراقبة التسيير كونه يساعد على تحقيق الأهداف وليس عملية تفتيش.
2. تجميع أدوات مراقبة التسيير وجعلها متكاملة من اجل الوفاء بالغرض الموضوع من اجله.
3. النظر إلى مراقبة التسيير على انه عملية دورية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد.
4. يؤدي نظام مراقبة التسيير المطبق في المؤسسة دورا هاما إذا تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتسيير المؤسسة.
5. التركيز على تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- محمد أكرم العدلوني، العمل المؤسسي " دار بن حزم، لبنان، الطبعة الأولى، 1998، ص 14.
- ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار محمية العامة، الجزائر، طبعة أولى، 1998، صفحة 10.
- زاهد محمد ديري، الرقابة الادارية، دار مسيرة، عمان، 2011، ص 02.
- محمد عبد الفتاح باغي، مبادئ الادارة العامة، مطبعة الفرزدق، الرياض، السعودية، 1994، ص 304.
- محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان 2008، ص 19.
- احمد حسن طاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص 09، 10.
- علاء السالحي و آخرون، " أساسيات نظام المعلومات الإدارية،, طبعة 1 ،مؤسسة حورس الدولية للنشر و التوزيع ،مصر، 2005، ص 45-46.
- سلوى أمين السامرني، "نظم المعلومات الإدارية"، مطبعة الإشعاع الفنية ،مصر 1999، ص12.
- سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص15.
- أمينة محمود حسين محمود " نظام المعلومات التسويقية " مطبعة كلية الزراعة القاهرة ،سنة 1995، ص18.
- ضيف خيرة، "في محاسبة الإدارية:ميزانية التقديرية، دار نهضة العربية، لبنان، 1945، ص 15.
- ناصر عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، دار معمدية، جرائد، 1999، ص 8.
- كمال خليفة، أبوزيد عطية عبد الغني مرعى، مبادئ المحاسبة الادارية حديثة،الدار الجامعة الاسكندرية، 2004، ص 47.
- مفلح عقل مقدمة و التحليل المالي، دار المستقبل للنشر عماد، 2000، ص79.
- فهد محمد شيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008، ص 03.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي، الإدارة المالية دار محمية العامة الجزائر، 1999، ص 11.
- سيد الهواري، مدخل إلى الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1996، ص14، 11.
- مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع الأردن 2012، ص 208.

- عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجدوي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 18.
- أمينة محمود حسين محمود " نظام المعلومات التسويقية " مطبعة كلية الزراعة القاهرة، سنة 1995، ص18.
- مجد فركوس، الموازنات التقديرية اداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2001، ص05.
- معراج الهواري مصطفى باهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات، جامعة بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 06.
2. الرسائل الجامعية (دكتوراه، ماجستير)
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 13.
- مذكرة ماجستير، مدى مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012، ص46.
- سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير، أدواتها ومراحل إقامتها في مؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2013، ص 72.
- الشيخ ولد محمد، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية " استخدام نظم المعلومات في إتخاذ القرارات في مؤسسة اقتصادية، سنة 2011، ص99.
- محمد لصالح عواشيرة، التحليل المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب، بالبلدية، 2005، ص 67.
- مصطفى بلهاشي، مذكرة نيل شهادة الماستر في علوم تسيير، "فعالية نظام الموازنات التقديرية أداة في مراقبة التسيير، 2016، ص31، 32.
- مصطفى بلهاشي، " فعالية نظام الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة تسيير، مذكرة شهادة ماستر في علوم تسيير، جامعة تموشنت، 2016، ص 31
- عبد الهادي مسلم، "مذكرة في نظم المعلومات الإدارية-المبادرة و التطبيقات" مركز التنمية، مصر، 1944، ص 16.
- د. قريشي محمد الصغير، د.رفاع شريفة، مطبوعات دروس في مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2015.
3. المجالات:

- سليمة طبايبية "دروس في محاسبة التحليلية"، جامعة قلمة 2015، ص 12.
- رجم خالد، سلسلة محاضرات مراقبة تسيير مقياس الأسس النظرية لمراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2015، ص 06.
- محمد صغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، سنة 2011، ص 167.
- محمد خليل، عبد الحميد احمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في مؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات.
- بوقرة رايح، عربوة معهاد، اثر المحاسبة في تفعيل أدوات مراقبة تسيير لتحسين الأداء في المؤسسات، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 01 جوان 2014 جامعة أم البواقي.
- 4. المواقع الالكترونية:
- محمد خليل، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبة أبحاث والدراسات الاقتصادية www.Tt4ee-het.
- قويدر الحاج قوارين، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مقالة جامعة شلف , <http://www.docudesk.com> cit visite le : 10/05/2018
- <http://ahlemen,man.9.com/t.78,topic>
- 5. المراجع باللغة الفرنسية:
- Boudjra B. un March financier pour une économie a venir perspective , n 08
- Norbert Guedj, le control de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, paris, 2000, page 45.
- M :gouais , « control de gestion» ED economica 1997 p 593.
- [Rttp://ahlenen.mam9.com/t78.topic](http://ahlenen.mam9.com/t78.topic).
- Hamadouch Malika, L'ESC, mémoire de magister, "contrôle de gestion d'une entreprise publique, Algérie, 2000, p 09.
- d , R ,sulzer , « comment construire le tableau de bord» les objets et les méthodes d'élaboration ,EDdunod ,1975, p 10.
- Bouquin H: le contrôle de gestion, paris, PUF,6 eme édition ,2004,page 28 .

- Robert.R. système de l'information et management de organization nuibert Paris ,
September 2002، p 75.
- Ministère de la fonction publique et de la reforme de l'état, le contrôle de gestion dans les
administrations de l'état, éléments méthodologie، France، juin 2002، fiche 19، p 18.