



العنوان

دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي -دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الأستاذ المشرف:
أ- قروش عيسى

إعداد الطالبة:
مجدوب أحلام

لجنة المناقشة

الصفة
رئيسا ومناقشا
مقررا ومشرفا

الرتبة
أستاذ مساعد "أ"
أستاذ مساعد "أ"

أعضاء اللجنة
1. عبد الرؤوف عزالدين
2. قروش عيسى

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي
أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ
صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴿

النمل: ١٩

نجم

شكر و التقدير

الحمد لله الذي وهبنا الصبر وحسن التدبير ، والشكر سبحانه الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع ، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون .

أقدم الشكر الجزيل إلى صاحب الفضل الكبير الأستاذ المشرف

"قروش عيسى"

ونشكره على مساهمته الفعالة وجهده الكبير في توجيه لنا وصبره علينا حتى تمكنا إتمام هذا العمل .

كما نوجه الشكر إلى أساتذة قسم علوم التسيير الأفاضل لما منحوه من جهد ووقت وتوجيهات وإرشادات ودعم لإنجاز هذا البحث .

كما أوجه الشكر والتقدير إلى أساتذة أعضاء اللجنة المناقشة وأشكرهم على تفضلهم بقبول الاشتراك في مناقشة هذا البحث المتواضع وتقييمه .

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأخ والأستاذ "عبد الرحمان" على ما قدمه في مجال إنجاز وإنجاح هذا العمل .

وأتوجه بجزيل الشكر إلى كل عمال مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة للمعلومات المقدمة وحسن المعاملة .

أحلام

أهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
{وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ}
صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب

الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك جل جلالك
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ووضح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين ..
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى من غلنتني بينبوع حنانها
أهدي ثمرة جمدي وخلاصة عملي إلى نبع الحنان وهبة الرحمان التي رمطني في بحر للأمان
إلى أعز ما أملك في الوجود قرة عيني وسبب وجودي

أبي حفظك الله وأطال في عمرك

إلى رائد في الحياة الذي ناضل لتربتي وسعادي وتعلمي لبلوغ أسمى المراتب، إلى الذي
كان لي قدوة ومثلاً أعلى في الحياة، إلى الذي علمني الصبر والمثابرة .

إلى أبي حفظك الله وأطال في عمرك

إلى من كانوا وما زالوا فخري وسندي ومنيع فرحي لإخوتي "علي، سعيد،
مصطفى، عبد الباسط"

وإخواتي العزيزات "فاطمة، رشيدة، منى، هجيرة م، عقيلة، مسعودة"

وإلى أزهار البيت "سندس، مبارك، تسنيم (سنومة)، رهف، محمد، سراج منير"

وإلى شريك حياتي وزوجي "السعيد" جعله الله سندا وداعما لي في الحياة .

وإلى أعز الناس على قلبي صديقاتي "مريم، رقية، بشرى، حورية، عفاف، هنى

، مباركة ، مسعودة ، أمينة ، آسيا، فاطمة ، فوزية ، شريفة ، سارة،

، ليلي، حبيبة، سمية، هجيرة.

إلى جميع طلبة الماجستير دفعة 2013/2014

إليك جميعاً أهدي هذا العمل

أحلام




فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	
	تشكرات.....
	فهرس المحتويات.....
	فهرس الأشكال.....
	فهرس الجداول.....
أ-د	مقدمة.....
الفصل الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير	
06	تمهيد.....
07	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.....
07	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة في المؤسسة الاقتصادية.....
10	المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير.....
12	المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير.....
15	المطلب الرابع: أهداف وأهمية لمراقبة التسيير.....
18	المبحث الثاني: طريقة عمل نظام مراقبة التسيير.....
18	المطلب الأول: دور مراقبة التسيير.....
20	المطلب الثاني: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير.....
21	المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير.....
24	المبحث الثالث: مراقب التسيير داخل المؤسسة.....
24	المطلب الأول: مراقبة التسيير ومراكز المسؤولية.....
28	المطلب الثاني: صلاحيات مراقبة التسيير.....
30	المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها مراقبة التسيير.....
31	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي	
33	تمهيد.....
34	المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير.....
34	المطلب الأول : نظام المعلومات.....
36	المطلب الثاني : المحاسبة العامة.....

38	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية.....
42	المطلب الرابع: التحليل المالي.....
44	المطلب الخامس:الميزانية التقديرية.....
50	المبحث الثاني:الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.....
50	المطلب الأول : لوحة القيادة.....
53	المطلب الثاني : بطاقة الأداء المتوازن.....
55	المطلب الثالث:التكلفة على أساس النشاط.....
58	المطلب الرابع: التكلفة المستهدفة.....
60	المبحث الثالث: ماهية التقييم الأداء المالي.....
60	المطلب الأول : مفهوم تقييم الأداء المالي.....
62	المطلب الثاني : خطوات تقييم الأداء المالي.....
63	المطلب الثالث:مؤشرات تقييم الأداء المالي.....
69	خلاصة الفصل.....
الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة مطاحن الحضنة	
71	تمهيد.....
72	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.....
72	المطلب الأول:لحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف.....
75	المطلب الثاني: تعريف عام لمطاحن الحضنة وأهدافها.....
76	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة.....
82	المبحث الثاني:واقع نظام مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الحضنة.....
82	المطلب الأول: تقدم نظام مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الحضنة.....
83	المطلب الثاني: واقع أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الحضنة.....
88	المبحث الثالث:تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الحضنة.....
88	المطلب الأول: المؤشرات غير المالية.....
90	المطلب الثاني: المؤشرات المالية.....
95	خلاصة الفصل.....
97	الخاتمة.....
101	قائمة المراجع.....
	الملاحق.....



فهرس الأشكال



فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان الشكل	رقم الشكل
09	مراحل الرقابية	(1-1)
13	مثلث مراقبة التسيير (العلاقة بين الأهداف الوسائل والنتائج)	(2-1)
16	أهداف مراقبة التسيير	(3-1)
23	مسار مراقبة التسيير	(4-1)
26	تابعية مراقب التسيير للمدير العام	(5-1)
27	تابعية مراقب التسيير للمدير المالي	(6-1)
27	الاتصالات على هيئة أسنان المشط	(7-1)
29	المحاور الثلاث لحوار التسيير	(8-1)
36	عناصر نظام المعلومات	(1-2)
43	وظائف التحليل المالي	(2-2)
46	أداة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة	(3-2)
53	مراحل إعداد لوحة القيادة	(4-2)
55	مكونات بطاقة الأداء المتوازن	(5-2)
74	الهيكل التنظيمي لرياض سطيف	(1-3)
77	الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة بالمسيلة	(2-3)




فهرس الجداول




فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	(1-1)
63	الميزانية المالية المختصرة	(1-2)
64	الميزانية المالية المفصلة	(2-2)
88	لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج (2012-2013).	(1-3)
89	لوحة القيادة الخاصة بالمبيعات (2012-2013).	(2-3)
90	الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الحظنة للفترة (2011-2013) جانب الأصول.	(3-3)
91	الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الحظنة للفترة (2011-2013) جانب الخصوم.	(4-3)
91	حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة للمؤسسة للفترة (2011-2013).	(5-3)
93	احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة مطاحن الحظنة للفترة (2011-2013).	(6-3)
93	الخزينة لمؤسسة مطاحن الحظنة لفترة (2011-2013).	(7-3)



مقدمة عامة



مقدمة عامة :

أدت التغيرات التي عرفها محيط المؤسسات المعاصرة إلى تعقد العمليات التسييرية بها وتشعبها الأمر الذي زاد من صعوبة عملية الرقابة والمتابعة لمختلف أنشطة المؤسسة باستخدام الطرق التقليدية خاصة ما تعلق بالجوانب المالية، من هنا بات من الضروري إيجاد أساليب ومناهج جديدة للمؤسسة من خلال مخرجاتها بالوقوف على مختلف نقاط القوة والضعف في كافة أنشطتها وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة وفي الأوقات المناسبة.

وباعتبار أن مقاييس الأداء الكلاسيكية التي تعتمد بصفة جوهرية على تحليل المؤشرات المالية فقط، لم يعد بقدرتها إظهار صورة متناسبة عن الأداء المالي للمؤسسات المعاصرة أصبح لزاما على المؤسسات التي تسعى للبقاء والمنافسة، تطوير وتعديل المؤشرات المالية إلى جانب دراسة وتحليل باقي المؤشرات غير المالية.

إن نظام مراقبة التسيير بكل أدواته ومناهجه يعتبر من الأنظمة الهامة تعنى بالتسيير العام للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس وتقييم الأداء من أجل ضمان ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، ومن أهم الأدوات الفعالة التي تعتمد عليها المؤسسة في مراقبة عملياتها والمساعدة على قياس أداءها المالي.

وهنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تساهم أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي ؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمراقبة التسيير؟ وما هي أدواته؟
- ماهية تقييم الأداء المالي ؟
- ما هي أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الحظنة ؟

فرضيات البحث:

- لمعالجة الإشكالية السابقة وكذا التساؤلات الفرعية المكمل لها ، يمكن صياغة الفرضيات التالية:
- وجود أدوات مراقبة التسيير يسمح للمسيرين بتقييم أدائهم المالي ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط وتحديد الانحرافات وتصحيحها.
- تقييم الأداء المالي هو تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة سلفا.
- تعتمد مؤسسة مطاحن الحضنة في تقييم أدائها المالي على الأدوات الحديثة.

أهمية وأهداف البحث:

- تتبع أهمية البحث من كون نظام مراقبة التسيير وأدواته جوهر العملية التسييرية في المؤسسة، إلى جانب إبراز ضرورة مساهمة أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسات ما يسمح للمسيرين باتخاذ القرار.
- وعموما يمكن إبراز أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة فيما يلي:
- التعرف على مراقبة التسيير وإبراز مهامها .
- معرفة أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسات الاقتصادية.
- تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة باستخدام المؤشرات المالية.
- إبراز أهمية استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي.

منهجية الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للموضوع، من خلال عرض شامل وتفصيلي لكل المفاهيم والأطر النظرية المتعلقة بنظام مراقبة التسيير من جهة، والأداء المالي ومختلف مؤشرات قياسه وتقييمه من جهة أخرى، كما استخدمنا منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من اجل تحليل بعض المؤشرات والجداول الواردة في هذا الجانب.

حدود الدراسة:

نحاول من خلال هذا البحث التطرق لأهمية أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة مدى تطبيق مختلف تقنيات مراقبة التسيير في تقييم أنشطتها المختلفة، من خلال دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، من خلال تحليل البيانات والمؤشرات المالية للفترة الممتدة ما بين (2011-2013).

حدود مكانية: لقد تم إسقاط الجانب النظري لهذه الدراسة على مؤسسة ملبنة الحضنة.

حدود زمنية: تمت هذه الدراسة في المؤسسة المعنية خلال الستة الدراسية الحالية 2013-2014

صعوبات البحث:

- تمثلت الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة فيما يلي :
- نقص المراجع بالعربية خاصة لموضوع مراقبة التسيير وصعوبة الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.
- قصر المدة الزمنية المتاحة للبحث.
- صعوبة إيجاد مؤسسة تسمح لنا الحصول على البيانات اللازمة أثناء الدراسة الميدانية.

هيكل البحث:

تمت معالجة مختلف جوانب الموضوع من خلال ثلاثة فصول مترابطة ومتكاملة ،منها فصلان عنيا بالجانب النظري للموضوع وفصل ثالث خصص للدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة. حيث تناول الفصل الأول أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام مراقبة التسيير، أما الفصل الثاني فحاولنا من خلاله تسليط الضوء على استخدامات أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي من خلال الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة التي تستعملها من أجل تطور الأداء داخل المؤسسات الاقتصادية، وأخيرا الفصل الثالث الذي حاولنا من خلاله إسقاط كافة المعلومات النظرية الواردة في الفصلين السابقين واختبارها في مؤسسة مطاحن الحضنة التي احتضنت دراستنا الميدانية.

أسباب اختيار الموضوع :

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى مجموعة من الدوافع، منها ما هو علمي أكاديمي مرتبط أساسا بقلة البحوث حول موضوع الدراسة من جهة، وعدم اهتمام المؤسسات بعملية تقييم الأداء المالي للتعرف على المشاكل التي تعاني منها لتحديد البدائل الممكنة لحلها من جهة أخرى، إلى جانب مجموعة من الدوافع الذاتية التي تنبع من رغبة شخصية في دراسة كل ما هو مرتبط بمراقبة التسيير وأدواتها المختلفة.

الدراسات السابقة :

في إطار البحث المكتبي الذي رافق إعداد المذكرة، تم حصر بعض المواضيع التي تتقاطع مع دراستنا الحالية نورد بعضا منها كما يلي :

- **دراسة عقون سعاد بعنوان:** نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل إقامته المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2001. خلصت هذه الدراسة إلى نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهمة صعبة لغياب أدواته من جهة وعدم شعور المديرين ومختلف المسؤولين بأهمية هذه الأخيرة وبالتالي يستدعي تغيير طريقة تفكيرهم والعمل على تحسينهم بحقيقة الرهانات الحالية الواجب رفعها للاستمرار، ثم العمل بعد ذلك على إنشائه.
- **دراسة صفاء لشهب بعنوان:** نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005. خلصت هذه الدراسة انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة الخاصة بها وهذا راجع في نظرنا لعدم إحاطة العاملين بهذه المصلحة بالطرق والكيفيات التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك بسبب نقص تكوينهم في هذا المجال.

الفصل الأول

مدخل إلى مراقبة التسيير

تمهيد:

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها ومع تطور وتعقد العملية التسييرية ككل.

فأصبحت مراقبة التسيير اليوم إحدى الوسائل الضرورية من خلال مسارها الذي يقوم بثلاث أدوار أساسية، وهي دور تقديم المعلومات اللازمة للإدارة المؤسسة التي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى، ويطبق المخططات التي يتم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة، وأيضاً دور تقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل.

وعليه فإن مراقبة التسيير تظهر في المؤسسة كنظام فرعي يسمح بتنظيم عملية التغذية العكسية اللازمة، والمساعدة على اتخاذ القرار، ومن خلال هذا الفصل تم التطرق إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.
- المبحث الثاني: طريقة عمل نظام مراقبة التسيير.
- المبحث الثالث: مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير الوظيفة الرئيسية للإدارة من خلالها يمكن تحقيق الأهداف وتصحيح الانحرافات الراهنة في المستقبل لكل المستويات ومن خلال هذا يتم التطرق في المطلب الأول مفاهيم عامة حول الرقابة والمطلب الثاني مفهوم مراقبة التسيير والمطلب الثالث خصائص مراقبة التسيير أما المطلب الرابع أهداف وأهمية مراقبة التسيير.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة

أولاً: مفهوم الرقابة

للرقابة تعاريف عديدة يمكن إيجاز بعضها بعض منها كما يلي:

التعريف الأول "وهي عملية مستمرة متجددة، يتم بمقتضاها التحقق من أنالأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية، وذلك بقياس درجة نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الأهداف والمعايير بغرض التقويم والتصحيح" ¹.

التعريف الثاني: "تعرف الرقابة بأنها عملية قياس للأداءوأخذ الخطوات اللازمة لضمان الحصول على نتائج مستمرة، تهدف الرقابة إذإلى تنظيم نشاطات المؤسسة بهدف حصول المؤسسة على مستويات معينة من الأداء المرغوبة به" ².

التعريف الثالث "الرقابة عبارة عن قياس وتصحيح أداء المرؤوسين، للتأكيد من أنأهداف المنظمة والخطط الموضوعية لبلوغ هذه الأهداف قد تم تنفيذها بشكل مرضي" ³.

التعريف الرابع: "لا يمكن التحدث عن عملية الرقابة الإدارة دون وجود عملية رقابية" ⁴ فالرقابة وظيفة من وظائف الإدارة شأنها شأن التخطيط والتنظيم والتوجيه، وتساعد على اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة".

¹ نعيم ابراهيم الظاهر، أساسيات الإدارة المبادئ والتطبيقات الحديثة، عالم الكتب الحديثة، ط1، أريد، 2009، ص190.

² حسن ابراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في ادارة المؤسسات دار النهضة العربية، ط1، بيروت - لبنان، 2005، ص 456.

³ جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، دار لومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2005، ص143.

⁴p. lauzel et R. Teller , contrôle de gestion et budget, Sirey éditions, paris 7eme éditions, 1994, p 9.

التعريف الخامس: "الرقابة هي غالباً مرتبطة بالتحقيق حين يظهر عدم احترام القوانين وينتج عنه عامة محدد"¹.
ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أنالرقابة بأنها عملية منتظمة سيؤكد من خلالها المدراء من مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف وباستخدام طرق فعالة وذات كفاءة عالية.

ثانياً: مراحل عملية الرقابة

تتكون عملية الرقابة الإدارية من الخطوات الرئيسية التالية:

1- وضع المعايير: يمكن مراقبة أداء المنظمة لأعمالها بطريقة كفؤة، فإنه يجب أن تكون هناك معايير موضوعة لمستويات الأداء، وتختلف المعايير من منظمة لأخرى، فنجد بعض المنظمات تحدد رقماً معيناً كمعيار لنتيجة نشاطها تعمل جاهدة على الوصول إليه، وفي منظمات أخرى يكون وضع المعايير في شكل تحديد مكانة المنظمة في السوق².

2- قياسالأداء: وهنا يقاس الأداء الفعلي بطريقة مستمرة لتقدير ما إذا كان الأداء متفقاً مع المعايير، وقد يكون القياس شاملاً أو بالعينة³.

3- مقارنة الأداء مع المقياس: أي مقارنة نتائج الأداء مع الأهداف ومعايير الأداء لاكتشاف الفروقات الحاصلة بين الأداء الحالي والمعايير المحددة للأداء .

وهذه المقارنة تتخذ الاحتمالات الآتية:⁴

- تجاوز الأداء للمعايير المحددة له.
- تدني الأداء عن المعايير الموضوعية له.
- تعادل الأداء مع معاييره.

4- اتخاذ الإجراءاتالإدارية اللازمة: اتخذ صانع القرار الإجراءات الضرورية لتنفيذ ما اكتشفتها الرقابة يختار المديرون الإجراءاتالآتية لتسهيل عمل هذه الخطوة:

¹alianburlond, control de gestion, éditions Foucher, France 2009/2010 p 12.

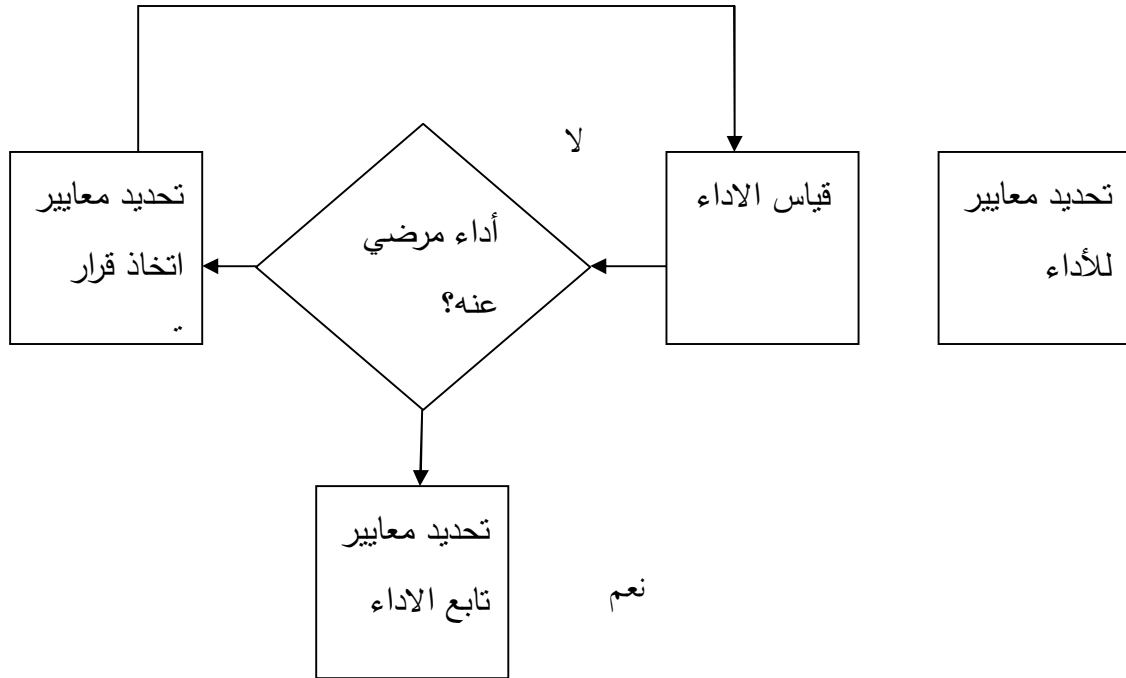
²جمال الدين لعويسات، مرجع سبق ذكره، ص143.

³نعيم ابراهيم الطاهر، مرجع سبق ذكره ، ص 192.

⁴حسن ابراهيم بلوط، مرجع سبق ذكره ، ص 463.

- تصحيح الأداء الحالي.
- إعادة النظر بالمعايير.
- ترك الأمور كما هي¹.

الشكل (1-1): مراحل الرقابة



المصدر: محمد رفيق الطيبي، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، ج2، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 275.

ثالثا: أدوات الرقابة

تعدد أدوات الرقابة المستخدمة في أي مشروع طبقا لحجمه وظروفه وإمكانياته، وتتمثل فيما يلي:

- 1- الأهداف.
- 2- السياسات.
- 3- الخرائط (تسلسل العمل ، انسياب الإجراءات ، نقط التعادل، الجودة على الإنتاج).
- 4- الخرائط التنظيمية والأوصاف الوظيفية.
- 5- الموازنات التخطيطية.

¹حسن ابراهيم بلوط ، مرجع سبق ذكره ، ص 463.

6- الحسابات المالية.

7- المراجعة الداخلية.

8- المراجعة الخارجية¹.

رابعاً: خصائص نظام الرقابة

- 1- دقة المعلومات: إن تكون المعلومات المتداولة في أي نظام رقابي دقيقة كفي لا تكون نافعة ومفيدة².
- 2- حسن توقيت المعلومات المقدمة: حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول المنشأة، على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخول إحدنا المناقصات³.
- 3- التوقيت الملائم: توفير البيانات في الوقت المناسب عند ظهور الحاجة لاستخدامها⁴.
- 4- سهولة الفهم: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيداً نظام الرقابة وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها ، وهنا الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة⁵.
- 5- الملائمة: أن يلائم نظام الرقابة ظروف المؤسسة⁶.
- 6- تسهيل اتخاذ القرارات: بتقديم معلومات محددة تصلح أساساً لاتخاذ القرار ، دون حاجة للتفسير والتحليل والاستقصاء ، تلك الأمور التي تستهلك وقت المسير وتعقد مهمته⁷.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير

أولاً: مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج وتنوعها ، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات، ووضع مراقبة على المنفذين، وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850-1910 في الولايات

¹ عبد الفتاح الصحن، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الاسكندرية، بدون سنة النشر، ص 4-5.

² نعيم ابراهيم الظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 197.

³ محمد رفيق الطيبي، مرجع سبق ذكره، ص 277.

⁴ نعيم ابراهيم الظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 197.

⁵ محمد رفيق الطيبي، مرجع سبق ذكره، ص 277.

⁶ نعيم ابراهيم الظاهر، مرجع سبق ذكره ، ص 197.

⁷ محمد رفيق الطيبي، مرجع سبق ذكره ، ص 277.

المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجياً مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين أداؤها¹.

وحتى بداية السبعينات من القرن الماضي قامت المؤسسات الفرنسية التي طبقت نظام مراقبة التسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:

- مسار للتخطيط ولتسيير الموازنات ومراقبتها.
 - بنية سليمة مجزأة عمودياً إلى مراكز مسؤولية.
 - نظام قيادة يعتمد على المزاوجة بين الأهداف والوسائل².
- ويمكن عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقاربة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والانجازات الفعلية بهدف تحديد المسؤوليات
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة اجتماعية ، اقتصادية ، مشاركة واتصال وتحفيز
المقاربة النظامية	قيادة المؤسسة، نظام قائم بين الاتصال، المعلومات والأداء نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي والأهداف والأداء.

Source: pierre lauzel et rteller , contrôle de cretion , op – citp 08.

ثانياً: مفهوم مراقبة التسيير

ومن أجل توضيح جيد لمفهوم مراقبة التسيير فإنه سيتم عرض بعض التعاريف لأبرز الكتاب في هذا المجال:

التعريف الأول: " هي سيرورة تهدف إلى تشخيص وتمدحة العلاقات الموارد وطرق استهلاكها وبين الغايات التي جمعت واستهلكت من أجلها"³.

التعريف الثاني: " هي عملية يتم فيها تأثيرالمسيرينعلى أعضاء المؤسسة ، وذلك قصد وضع استراتيجية ذات فعالية وكفاءة"⁴.

¹ ناصر دادى عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2010، ص 42.

² صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص 54.

³henry bouquin ,Le Control De Gestion ,Paris puf ,6^{eme}edition,2004,P 28.

⁴Alainburland , contrôle de gestion ,op-cit ,p 12

التعريف الثالث: "تعرف مراقبة التسيير على أنها نظام لتنظيم سلوك الفرد في ممارسة وظيفته وخاصة عندما تمارس في المجال المنظمة".¹

التعريف الرابع: "هي تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة".²

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف الشامل والذي يتمثل في أن "مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا من خلالها التأكد من استعمال الموارد المتاحة استعمالا فعالا وفي إطار أهداف المؤسسة، وذلك بوضع تسيير نظام معلوماتي ملائم يسمح بتحديد الانحرافات من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير

مما سبق يمكن استخراج الخصائص التالية التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير

1- مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل: يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث والنشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة.³

يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل وخلال، وبعد الأداء.

هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح بالقيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

¹alainburland :le controle de gestion , op –cit , p 13.

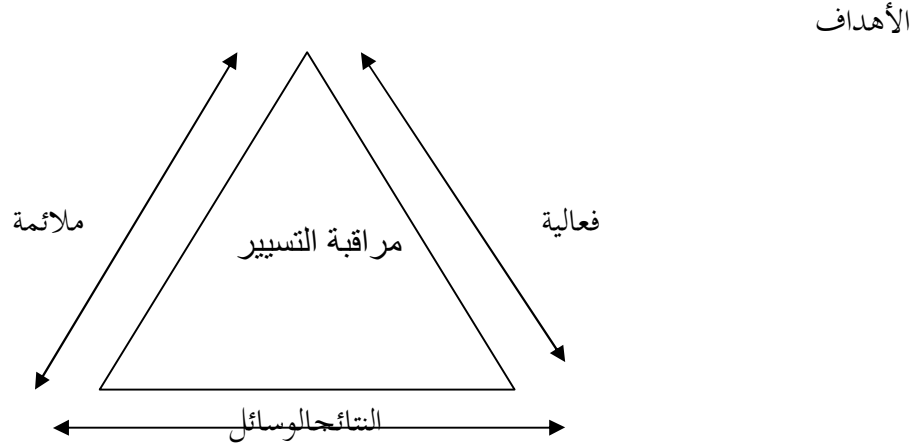
²ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية، دار المحمدية الجزائر، 2004، ص 10.

³henri bouquin :les fondements du contrôle de gestion ,paris ,duf,1994 ,p 21.

2- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظيفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين:¹

الشكل رقم (1-2): مثلث مراقبة التسيير (العلاقة بين الأهداف الوسائل والنتائج)



Source : H, Ioning , le contrôle de gestion : organisation et Mise en Œuvre , 2^{eme} edition , édition Dunod , paris , 1998, p 6

أ- العلاقة بين (الأهداف- والوسائل): يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة متزامنة ومترابطة ، فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين قيودا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى، وحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لا بد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة، كما أن تجزئة الأهداف وتوزيعها على مراكز اتخاذ القرار للمؤسسة لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة.²

ب- العلاقة بين (الوسائل - النتائج): يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة والمشكل الذي سي طرح لاحقا هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضبطت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة.

¹ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 57

² ناصر دراري عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره ، ص 47.

ج- العلاقة بين (الأهداف - النتائج): وهي مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة، ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة ، أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة وبوصف المسؤول الذي يحققه هدفه بالفعالية فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف¹.

وفي الأخير يمكننا القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية، الكفاءة والملائمة، ويقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة، أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة (من حيث التكاليف والوقت...) أما الملائمة فهي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها.

3- تساعد المسؤولين والعاملين مع التحكم في أدائهم التسييري:

يعمل نظام مراقبة التسيير على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والناجحة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي ، والتي تساعد على التحكم في أدائهم على اتخاذ القرار.

لذلك على القائم بعملية مراقبة التسيير أن يسعى لإيقاع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير، وليس المراقبة بمعنى العقاب، حتى يكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصادقتها، كما عليه أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة ، وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها.

حتى يتم التوصل إلى النتائج المطلوبة وفقا للاستراتيجية المسطرة، فتصبح بذلك عملية قياس النتائج وتحليل الانحرافات منطقية يرتاح إليها الأفراد ويقتنعون بأنها أحسن وسيلة للتحكم في أدائهم وتحسينه².

¹ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² ناصر داري عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 48-49.

المطلب الرابع: أهداف وأهمية مراقبة التسيير

أولاً: أهداف مراقبة التسيير

من خلال تعرضنا لبعض التعاريف الخاصة بمراقبة التسيير يتضح لنا أنها وظيفة ضرورية، تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى:

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

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

3- الوقف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

4- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشد لموارد المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

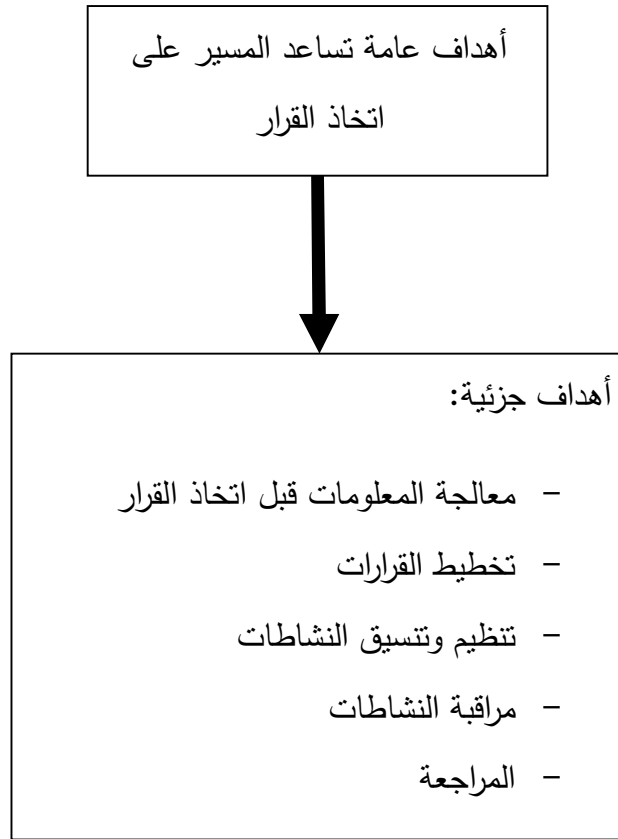
5- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة وذلك يتبنى استراتيجية مدروسة وتسيير امثل للأفراد، إذ أن بهذين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.²

ويمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

¹ محمد خليل والآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات، www.r4ee.net

² توفيق غفصي، كمال زيتوني، المحاسبة التحليلية كأداة المراقبة التسيير ودورها في تنظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراق، الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.

الشكل رقم (1-3): أهداف مراقبة التسيير



Source :Calunde Alazard, Sabine Separi , contrôle de gestion, 5^{ème} édition, paris , 2001 ,p08.

ثانيا: أهمية مراقبة التسيير

لقي نظام مراقبة التسيير اهتماما كبير من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:

- 1- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعرض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- 2- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- 3- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- 4- التثبيت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.

- 5- الوصول إلى المعلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل بأهدافه¹.
- 6- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: إذ الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة.
- 7- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها وتحقيقها للأهداف المسطرة وهذا ما تقوم به مراقبة التسيير بالدرجة الأولى.
- 8- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وتنشيطها².

¹ محمد الصغير قريش، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2011/09، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 167-168.

² أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن 2000، ص 9-10.

المبحث الثاني: طريقة عمل نظام مراقبة التسيير

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات يتطلب توفر شروط فعالية، وكذلك أن يعرف مراقب التسيير دوره بأكثر فعالية ومن خلال هذا سيتم التطرق في المطلب الأول إلى دور مراقبة التسيير، المطلب الثاني شروطه، المطلب الثالث مسار مراقبة التسيير.

المطلب الأول: دور مراقب التسيير

يعد مراقب التسيير ملاحا للمؤسسة فهو يساعد على تحديد أهدافها ويضع برامج العمل، ويضمن المتابعة الجيدة لنشاطها، كما يعمل على إعداد الوسائل التي تسمح بممارسة التغذية العكسية ويحدد معايير الأداء المرتبطة بمختلف مسؤولي النشاطات فهو عادة ما يعتبر:¹

- المستشار الاقتصادي للمؤسسات ذات البنية الوظيفية.
- الميكانيكي لنظام الموازنات إذا يتولى صياغة، تنشيط وصيانة النظام بعد أن اقتصر دوره في البدايات الأولى على إعداد التقارير المالية واختيار مفاتيح التوزيع والمتابعة.
- المحرك لنظام مراقبة التسيير في المؤسسات المبنية على أساس المصفوفات وفي بعض الحالات يحتل منصب رئيس مشروع ويلعب دور المسير الحقيقي.

يختلف إطار تدخل مراقب التسيير بحسب نوع المؤسسة وبنيتها الداخلية:

- ففي المؤسسات المتوسطة والصغيرة غالبا ما تضم وظيفته مهام المحاسبة والمالية.
- أما في المؤسسات الكبيرة فوظيفته تمارس من طرف أقسام مختلفة مثل:
- **المراقب المساعد:** الذي يتولى مسؤولية مجال أو مجالين من النشاطات (جدول القيادة، تحليل المخزونات، المصاريف العامة).
- **مراقب الموازنات:** حيث يتولى مهمة إعداد ومراقبة التنبؤات وكذلك ما تم تحقيقه من الموازنات.

¹ نعيمة بجياوي، أدوات مراقبة التسييرين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 36-37.

- **مراقب التسيير الصناعي:** يرتبط هذا الأخير بمدير الموقع مباشرة، ويتولى مهمة تحليل أسعار التكلفة، تكاليف الإنتاج،... ويتدخل بنشاط في تحسين المردودية بالإضافة إلى مهام كمراقب للموازنات ومعد للتقارير.
- **مراقب التسيير الجاري:** في هذه الوظيفة يتولى مهمة إعداد الأسعار والهوامش، تحليل مردودية المنتجات حسب الأسواق وحسب المناطق ويراقب تكاليف التوزيع كما يساهم بالتعاون مع المدير التجاري في إعداد تقديرات المبيعات والتعريف بالأهداف.

يقوم مراقب التسيير بتقديم العون للمسؤولين التنفيذيين ومساعدتهم على التحكم في نشاطاتهم من خلال :

- تحديد الأهداف بدقة.
- مراقبة خطط العمل.
- متابعة تنفيذ العمليات.
- تحليل الفروقات الحاصلة بين التوقعات والنتائج الفعلية.
- اقتراح إجراءات تصحيحية عند حدوث أي انحراف.
- المساعدة في تحديد المؤشرات القيادية¹.
- نصح ومساعدة الإدارة العامة في اتخاذ القرار.
- المساعدة في تقييم أداء الأفراد.
- المراقبة التقنية لعملاء أدوات نظام مراقبة التسيير.
- تشخيص الاحتياجات وتطوير الأدوات التقنية².

¹ أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006، ص 25.

² H, Ioning , le contrôle de gestion, organisation et Mise en Œuvre, 2^{ème} édition, édition Dunod , paris , 2003,p242

المطلب الثاني: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير

استخلاصا لما تم ذكره في عملية عمل مراقبة التسيير يمكن القول بأن أهم خصائص النظام الرقابي الفعال هي:

- **حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها:** يعتبر تقديم معلومات خاطئة مضللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير كي لا تضيع وقت المسير.

- **سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق:** إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه يسيء تفسيرها مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة¹.

- **القدرة على التحفيز:** النظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة، لذا يتم الاستعانة بنظام المكافآت والحوافز المادية وغير المادية من اجل دفع الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

- **توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز فالمعلومة التي يوجهها مراقب التسيير للمسؤول عن قسم البحث والتطوير في مجمع صيدلاني مثلا يجب أن تتضمن كل برامج البحث والتحديث اللازمة للمشاريع المتعلقة بالأدوية ومعلومات حول عدد الباحثين اللازمين للعملية وتواريخ الانتهاء من المشاريع ومقارنة النتائج الفعلية مع الميزانيات. وفي حالة مجمع غذائي لإنتاج وبيع الحلويات مثلا: فإن نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة يساعد المسؤول من خلال التركيز على المتغيرات الأساسية للنشاط والتي تتمثل في:

رضى العملاء، حصة السوق، تكاليف الإنتاج، مردودية خطوط الإنتاج...، من أجل مساعدته على التخطيط الجيد والتحكم في النشاط.

- **التركيز على استراتيجية وأهداف المؤسسة:** لكي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو استراتيجية وأهداف المؤسسة، ومن بين الأمثلة حول الاستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك مضاعفة

¹ محمد رفيق الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير¹.

المطلب الثالث: مسار مراقبة التسيير

تجتمع التعاريف المقترحة والمقدمة سابقا عن مراقبة التسيير، على اعتبار هذا الأخير مسار دائم للتعديل والتحكم بغية توضيح طبيعة هذا المسار لا بأس من اقتراح تعريف آخر لمفهوم المسار وربط بمراقبة التسيير.

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

يشمل النظام مراقبة التسيير يمثل هذا التعريف، جملة من الأنشطة المتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل، وأخيرا التصحيح².

المرحلة (1): التخطيط

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة يعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقب التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وأيضا المدى القصير (أقل من سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل.

¹ أحمد بونقيب، مرجع سبق ذكره ، ص 46.

² سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل وإقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 73-74.

المرحلة (2): التنفيذ

مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط، فيعد ما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة¹.

المرحلة (3): مرحلة المتابعة والتحليل

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئياً على الظروف المحيطة، وبالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود نظام للقياس، ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات ومجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف النتائج والهدف منها مقارنة النتائج المقاسة بتلك المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات، وبالتالي فهي تمثل مراقبة أولية، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة نحو الأهداف المنتظرة.

المرحلة (4): مرحلة الإجراءات التصحيحية

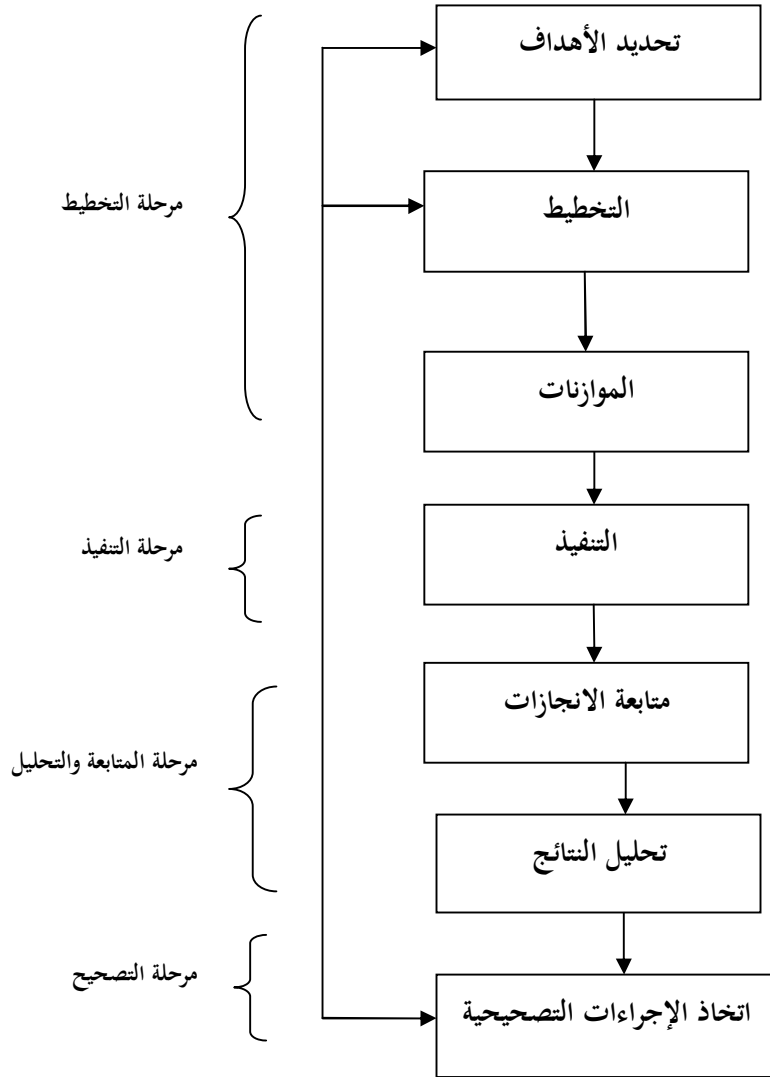
تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل المتوقع ضروري اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها، أي طريقة التنفيذ أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها، في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط، حتى اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تدرج ضمن صلاحياته².

ويمكن تلخيص مسار مراقبة التسيير في الشكل التالي:

¹ صفاء لشهب، مرجع سابق ذكره، ص 65-66.

² قويدر الواحد عبد الله، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، ص 34-35.

الشكل رقم (1-4): مسار مراقبة التسيير



Source: H, Ioning , le contrôle de gestion: organisation et Mise en Œuvre, 2^{eme} edition, édition Dunod , paris , 2003, p 3

المبحث الثالث: مراقبة التسيير داخل المؤسسة

إن مراقبة التسيير هي وظيفة كمختلف الوظائف، كما هو معلوم لكل وظيفة موقعها في المؤسسة من بين الوظائف الأخرى، ومن خلال هذا سيتم التطرق في المطلب الأول مراقبة التسيير ومراكز المسؤولية، المطلب الثاني صلاحيته، المطلب الثالث الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير.

المطلب الأول: مراقبة التسيير ومراكز المسؤولية

أولاً: مراكز المسؤولية

1- مبادئ مراكز المسؤولية: من أجل هيكل المؤسسة في مراكز مسؤولية هناك عدة مبادئ يجب مراعاتها وهي كالآتي:

● **المسؤولية:** يرتكز هذا المبدأ على تفويض المسؤولية إلى المستويات الأدنى في الهيكل الوظيفي ويعطي كل الحقوق والواجبات للمفوض له ، إذا أصبح مسؤولاً عن النتائج في الفترة التفويض فيها، ويتميز هذا المبدأ بأنه يرسخ ضمناً معنى الرقابة أي أن المفوض له يبقى خاضع للمراقبة لأن التفويض يقصد به تفويض المسؤولية مع الخلط في المسؤوليات والمهام¹.

● **مبدأ قابلية المراقبة:** إن قياس أداء مراكز مسؤولية معين يجب أن يرتكز على العناصر الأساسية التي يتحكم بها هذا المركز، هذا يعني أنه عند تحديد أهداف المركز يجب مراعاة:

- توفر الإمكانيات الضرورية للمركز.
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية: التكاليف، رقم الأعمال، معايير أخرى، والتي يكون نشاط المركز فيها كبيراً.

- في عملية تقييم أداء المركز يجب عدم إدراج عوامل كان لمراكز مسؤولية أخرى نصيب كبير فيها.

إذن، فهذا المبدأ قائم على تقييم أداء المراكز وفق العناصر التي يتحكم بها هذا المركز دون غيره².

¹Hélène, Ionig , le contrôle de gestion : organisation et Mise en Œuvre , 3^{ème} edition , édition Dunod , paris, 2008, p 17.

²أحمد بونقيب ، مرجع سبق ذكره، ص 25.

- مبدأ الشمولية: يعتبر هذا المبدأ أقل أهمية من سابقه، غير أنه من الواجب احترامه عند تقسيم المؤسسة إلى مراكز المسؤولية، فهو يعني التأكد - فيما يخص النتائج المحاسبية ومعايير تقييم الأداء- من أنه تم إرفاق كل موقع حساب من حسابات الميزانية والنتائج على الأقل بمركز مسؤولية ، وان مراكز المسؤولية تغطي جميع الأنشطة في المؤسسة، بحيث يجب أن تغطي هيكله مراكز المسؤولية بدون وجود أي فجوة أو نقصان وتؤكد بذلك من أن كل معيار من المعايير الخاصة بتقييم أداء المؤسسة موجودة في يد مسؤول معين يتحكم بها ويتابع تطورها خلال الزمن¹.

ثانيا: التوقع السلمي لمراقب التسيير

من خلال الأدوار التي يقوم بها نظام مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون له الإمكانيات والوسائل اللازمة وكذلك حتى يتمتع بالاستقلالية ليقوم بالأدوار الموكلة إليه ويعلم المسؤولين بالانحرافات الحاصلة عن الهدف المتوقع للاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بمساعدة منه.

يحتل نظام مراقبة التسيير موقعا وظيفيا يكون تابعا إما للمدير العام أو المدير المالي أو لمواقع أخرى هي:

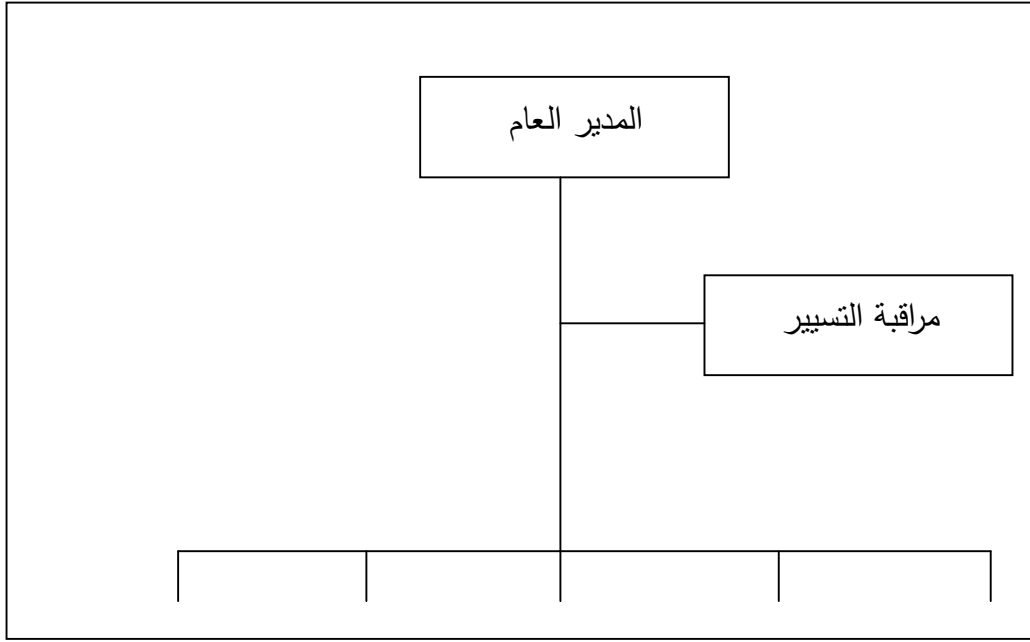
1- تابعة مراقب التسيير للمدير العام:

تمثيل التوجهات الحديثة إلى مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذه الوضعية تدعم مراقب التسيير بالاستقلالية والتدخل بصورة أكثر أهمية كما هو موضح في الشكل التالي²:

¹ سعاد عقون ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

2Isabelle DeKerviler ,LoicDeKerviler,LeContrôleDe Gestion Porte de tous , 3eme,edition,paris,édition,économisa,2000,p12.

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



Source: Xavier Bouin Français, Xavier Simon, contrôle de gestion, paris, douod 2000, p 54.

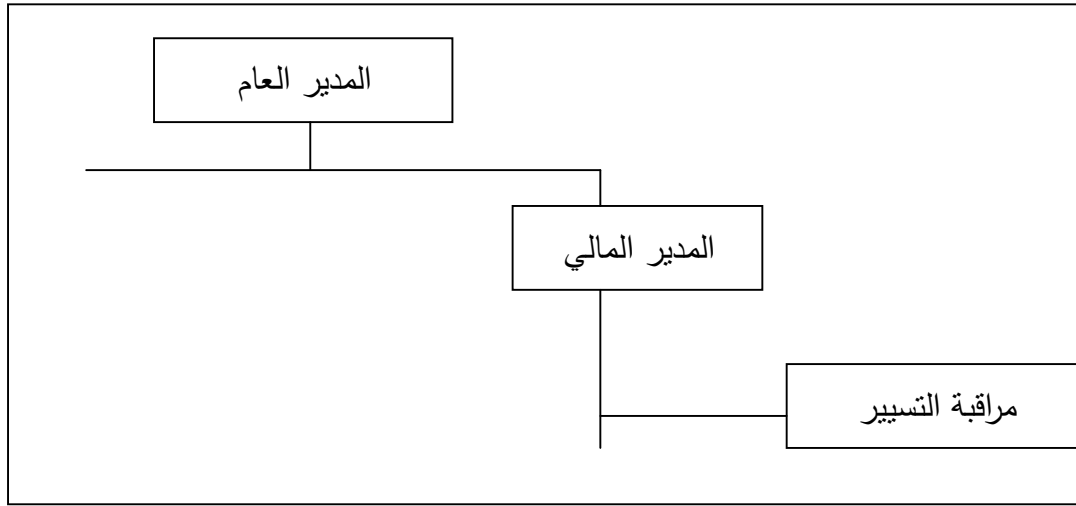
2- تابعة مراقب التسيير للمدير المالي:

لهذه التابعة عدة سلبيات¹:

- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ومراقب التسيير.
- يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقاته مع المنفذين مسؤوليهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت.
- تكون مصادرة المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى.

¹Xavier Bouin F- Xavier Simon , op cit , p 54.

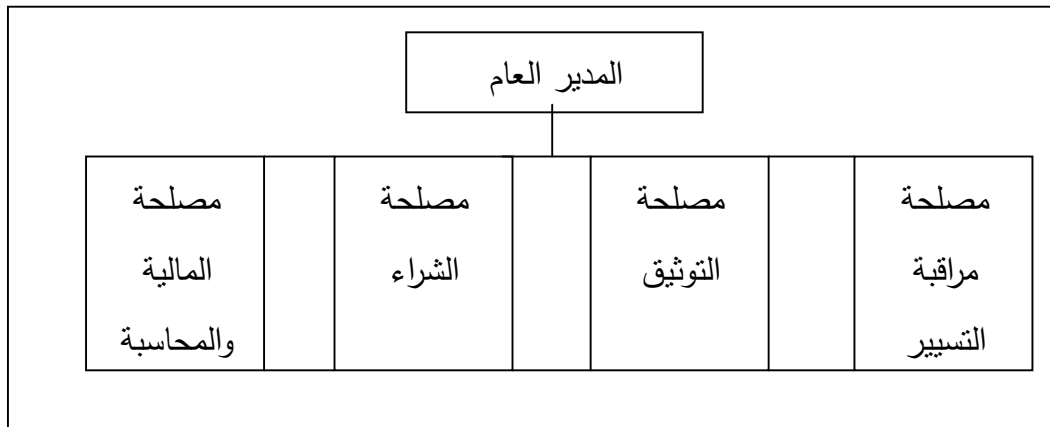
الشكل رقم (1-6): تابعة مراقبة التسيير للمدير المالي



Source: Héléne, Ioning, le contrôle de gestion : organisation et Mise en Œuvre , 3^{ème} édition , édition Dunod , paris , 2008, p 17.

3- تابعة مراقب التسيير لمختلف المصالح الأخرى: تضع بعض المؤسسات منصب مراقبة التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة، وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح، ويظهر ذلك حسب الشكل¹:

الشكل رقم (1-7): الاتصالات على هيئة أسنان المشط



Source : xavier Bouin F-XavierSimon , op cit , p 54.

¹ ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مرجع سبق ذكره ، ص 82.

المطلب الثاني: صلاحيات مراقبة التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقبة التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة.

1- الصلاحيات الكلاسيكية:

تختلف صلاحيات مراقبة التسيير من مؤسسة إلى أخرى في جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي:¹

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة في مخطط طويل أو المتوسط المدى.
- يترجم بمساعدة المعنيين: الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازنتهم.
- ينسق مجموع البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام.
- يراقب مختلف الإنجازات ويقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات².
- يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومة الرئيسية أو النقاط الحساسة ، وبصورة عامة يكون مسؤولاً عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة.

2- الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير:

إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي:³

1- مرافق للتغيرات:

لكل مهنة لغتها ورمزها وطرفها وتقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة للمبتدئين، ومن هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى:⁴

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة.
- تبليغ الرسائل المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج.
- تطوير الحوار مع المنفذين.
- المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.

¹Xavier Bouin F-Xavier Simon , op cit, p 43.

²H,Bouquin, le contrôle de gestion 3^{ème} édition , paris , puf , 1997, p 113.

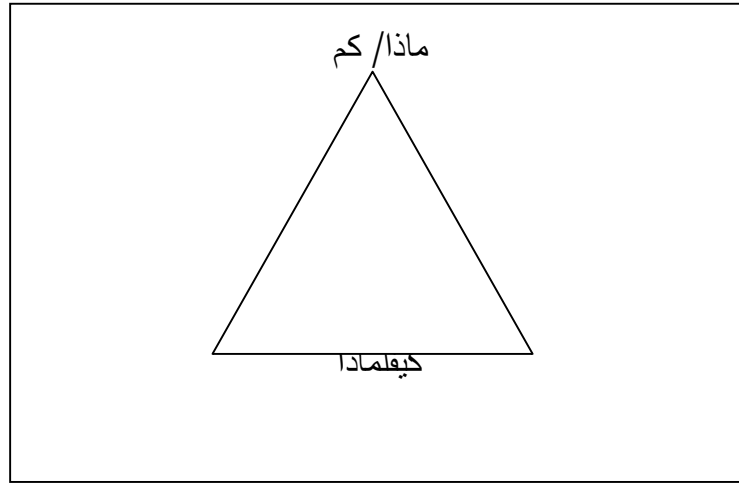
³Xavier Bouin F -Xavier Simon , op cit , p 45.

⁴ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

وعادة ما يعتمد مراقبو التسيير إلى تقديم النصائح والتوجيهات للموظفين الجدد قبل مطالبهم بالأرقام والمعلومات وهذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين.

2- رجل حوار التسيير: ويهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه والإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف، وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات وتقديم المبررات اللازمة.

الشكل رقم (1-8): المحاور الثلاثة لحوار التسيير



Source : Xavier Bouin F-XavierSimon , op-cit , p 50.

ج- تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير: يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة وموضع التنفيذ فهو الذي ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقبة الموازنات ويجعلها تنسجم مع هيكل المؤسسة، ومن جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينظم كيفية استقبالها ومعالجتها، وأخيراً يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضرورياً¹.

¹ صفاء لشهب: مرجع سبق ذكره ، ص 74-75.

المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها مراقبة التسيير

إلا أن هناك صعوبات ترتبط بالتحقيق العملي لأسس مراقبة التسيير، تشكل الصعوبات من الضروري التطرق إليها ومعالجتها للحكم على مدى كفاءة هذا النظام وبالخصوص طابعه العملي، نذكر من بينها ما يلي:

- خاصية تعدد الاختصاصات لمراقب التسيير، المتعلقة بكثرة الكفاءات الواجب أن يتحكم فيها والإلمام بتقنيات التخطيط المتعددة (الاستراتيجي، العلمي، التنفيذي)، الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي، القدرة على التنسيق الاتصال حصر المعطيات المتعددة... الخ، هذا ما يجعل من مراقب التسيير فردا نادرا يصعب إيجاده .
- المشكل الثاني له علاقة باختيار المعلومات التي تحتاجها المؤسسة فعلا من ضمن جملة المعلومات المتاحة إليها، بمعنى مدى صلاحية المعلومات التي تم توفيرها من قبل مراقب التسيير للعملية التسييرية، وهذا ما يرتبط بملاءمتها لاحتياجات المستفيدين منها بصورة جيدة¹.
- وتعتبر عملية تقييم الأداء بدورها مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير، فبرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي يتم على أساسها تقييم النتائج وقياس الانحرافات.
- هناك مشكل آخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير، أي تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها ويهدف لهذا النظام إلى الاستغلال الأمثل للموارد وإللاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب.
- يتطلب وضع مثل هذا النظام معرفة دقيقة لتكاليفه ونتائجه، لكن الملاحظ أن تحديد هذه التكاليف والأرباح وقياسها هو أمر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس والبعض الآخر يصعب تحديده وبالتالي يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير².

¹ سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² Teller, R le contrôle de gestion ,pour un pilotage intégrant stratégie et finance ed management, 1999, p26

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى نظام مراقبة التسيير الذي يحتل الصدارة في التنظيم داخل المؤسسة والذي يكمن في تحقيق الأهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة لتجنب الانحرافات السلبية، فهو النظام الشامل للمعلومات وحركتها الداخلية يسمح بتحقيق اللامركزية، وتوفر المعلومات اللازمة والأكثر دقة للإدارة العليا من أجل التجنيد الفعال لموارد المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة .

الفصل الثاني

إستخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم
الأداء المالي

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

تمهيد:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية باعتبارها أداة رئيسية يتم من خلالها تقييم الأداء، وذلك على أساس ثلاثة مفاهيم وهي الموارد البشرية والموارد المتاحة، الأهداف المسطرة، والنتائج المحققة وهذا لضمان السير الحسن لمختلف النشاطات بعد اكتشاف انحرافها وتصحيحها ولضمان ذلك يجعل المؤسسة أن تعتمد على عدة أدوات من أجل التحكم بشكل جيد في أداء المؤسسة وخاصة أداءها المالي ويوجد نوعين من الأدوات، أدوات تقليدية وأخرى حديثة وسنتطرق في هذا الفصل إلى الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة، ماهية التقييم الأداء المالي.

- **المبحث الأول:** الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
- **المبحث الثاني:** الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
- **المبحث الثالث:** ماهية التقييم الأداء المالي.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

المبحث الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

بعدما تعرفنا على مختلف الأسس التي تقوم عليها مراقبة التسيير كيفية تحديد مساره وعمله وشروطه للتصميم نظام رقابي فعال لا بد من التطرق إلى أهم الأدوات التقليدية التي يستخدمها مراقب التسيير ومن بين هذه الأدوات هي:

نظام المعلومات، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الميزانية التقديرية.

المطلب الأول: نظام المعلومات

أولاً: تعريف نظام المعلومات

توجد عدة تعاريف لنظم المعلومات نذكر منها:

التعريف الأول: "نظام من الأنظمة الأخرى الموجودة بالمشروع يقوم بمهمة تجميع البيانات وتحويلها إلى معلومات حسب إجراءات وقواعد محددة تساعد بها الإدارة وفئات أخرى في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط والرقابة".¹

التعريف الثاني: " هو مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة، وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم".²

التعريف الثالث: " أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم".³

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى التعريف التالي:

نظام المعلومات هو مجموعة من الإجراءات المنظمة داخل مشروع معين يبين طريقة معالجة البيانات لتوفير معلومات تستخدم لدعم عمليات صنع القرار والرقابة في المنظمة.

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية (مصر)، بدون سنة النشر، ص51.

² عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2009، ص15.

³ سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، (مصر)، 1997، ص14.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

ثانيا : عناصر نظام المعلومات

يتكون نظام المعلومات من العناصر التالية:

1- المدخلات: تتضمن ضم وتجميع العناصر أو الأجزاء معا وإعدادها لكي يدخل النظام لمعالجتها ولا بد من التأكد من أن المدخلات قد دخلت صحيحة إلى النظام، لأن عدم الدقة في البيانات الداخلة للنظام سيؤدي إلى نتائج خاطئة في المعلومات.¹

2- المعالجة (التشغيل): يقوم نظام المعلومات بتحويل البيانات الخام إلى معلومات قابلة للاستخدام، ويجب أن تحدد أهداف المنشأة والمعلومات المفيدة في تحقيق هذه الأهداف وذلك عند تحديد التشغيل المراد تأديته بما يمكن من توفير المخرجات المطلوبة.²

3- المخرجات: يتم إيصال المعلومات إلى المستفيدين وفق أشكال مختلفة مثل التقارير والجداول والقوائم والأشكال البيانية، وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات، والهدف الرئيسي لأن النظام المعلومات هو إنتاج معلومات مناسبة للمستخدمين النهائيين.

4- التغذية العكسية : هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، ولكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلاءم حاجات المستخدمين بطلب إحداث تغييرات في النظام هذه الطلبات يطلق عليها التغذية العكسية.³

5- الرقابة: قد توجد بعض الأخطاء في البيانات التي تم إدخالها وقد تفقد بعض البيانات لذلك يعتبر التأكد من صحة ودقة البيانات المخزنة (والمعلومات أيضا) من الوظائف الهامة لنظام المعلومات، كما تعتبر خطوة لتحقيق من العناصر الرقابية المطبقة خلال مرحلتي التجميع والتشغيل.⁴

¹ فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص23.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سبق ذكره، ص58.

³ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص16.

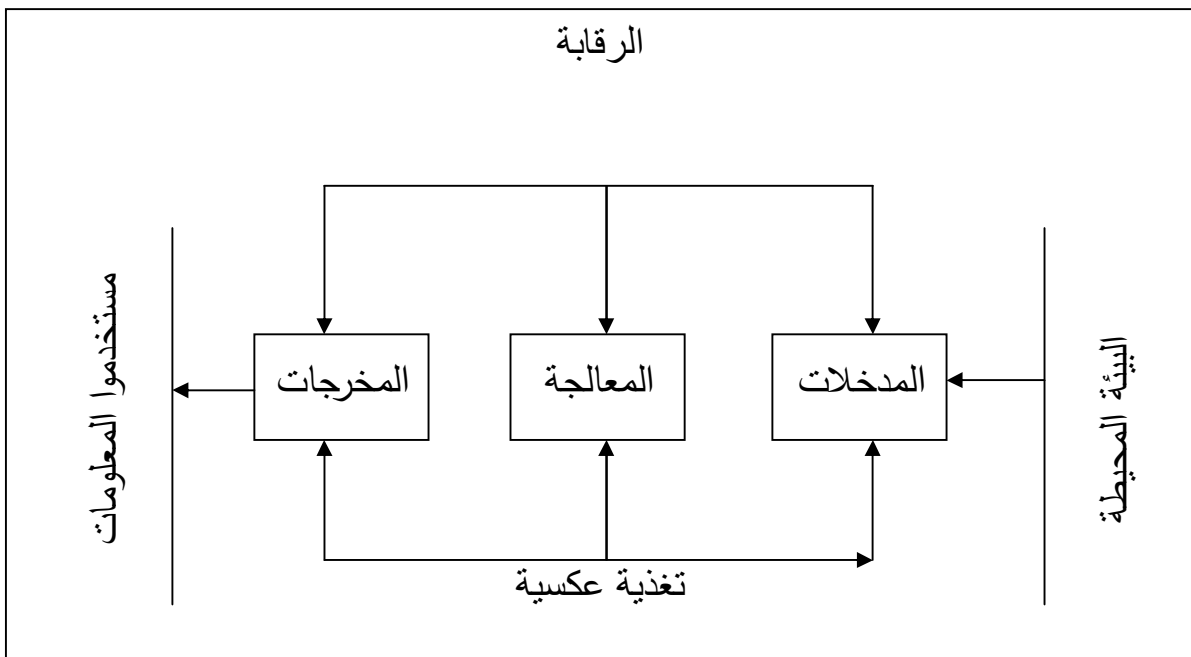
⁴ ثنان علي القبايني، نظم المعلومات الحاسبية، الدار الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 2008، ص16.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

6- البيئة: إن المنظمة هي نظام مفتوح وقابل للتكيف، لذلك فهو نظام يتقاسم المدخلات والمخرجات مع الأنظمة الأخرى في البيئة، لذا يتوجب إقامة علاقات مناسبة مع النظم الأخرى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في بيئتها حيث يمكن لنظام المعلومات أن يساعد المنظمة على بناء علاقات مع هذه المجموع.¹

ويمكن توضيح عناصر نظام المعلومات في الشكل التالي:

شكل رقم (2-1): عناصر نظام المعلومات



المصدر: عبد الرزاق محمد القاسم، مرجع سبق، ص16.

المطلب الثاني: المحاسبة العامة

أولاً: تعريف المحاسبة العامة

التعريف الأول: " المحاسبة نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين والتي يمكن التعبير عنها بالنقود".²

¹ فايز جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص25.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص1.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

التعريف الثاني: "هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة".¹

ثانيا : أهداف المحاسبة العامة :

تهدف المحاسبة العامة إلى :²

- 1- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الموضوع الحالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
- 2- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة من خلال فترة محددة من الزمن نتيجة ممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله.
- 3- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة في المؤسسة.
- 4- توفر المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين، المحللين، المالكين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار والتمويل.
- 5- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق وتقييم الأداء.

ثالثا: مبادئ المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة أداة لإظهار وتقديم النتائج، وهي نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات تفهني إذن لغة الاتصال ذات قواعد أساسية، فهي تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموما تسمى المبادئ المحاسبية.

¹ محمد خليل ، وآخرون، مرجع سبق ذكره .

² بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص12.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

وهي قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة لدى الجميع وهي تتصف بالقوة القانونية ولن تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة – مهما كانت جدية وصدق المحاسبين الذين هم بحكم المهنة بجاولون تقدم صورة صادقة لنوعية المؤسسة – بالقول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة تطبيقا سليما وتشمل هذه المبادئ عموما في:¹

- مبدأ استمرارية النشاط.
- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية.
- مبدأ استقرارية الوحدة النقدية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ ثبوت أو استمرارية الطرق المحاسبية.
- مبدأ نظرية القيد المزدوج.

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية

التعريف الأول: " المحاسبة التحليلية أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى، تحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها المسير القرارات المتعلقة من النشاط الاستغلالي أو الاستثنائي كما تمكن من دراسة المردودية، مراقبة المسؤوليات وتحديدتها، سواء على المستوى التنفيذي أو المستوى القرار".²

التعريف الثاني: "المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف".³

¹ عاشور كنوش، المحاسبة العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص14.

² بديسي فهيمه، محاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص9.

³ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجامعية الجزائر، 1999، ص9.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية:

هناك عديد من الأهداف للمحاسبة التحليلية نذكر مايلي:

1- قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:¹

- تحديد تكلفة كل عنصر.
- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز التكلفة.
- تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط.
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

2- تحديد درجة المردودية وتسهيل اتخاذ القرارات الموضوعية وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف، مراكز للربح ومراكز للمردودية، وهذا سيمكن من اتخاذ القرارات.²

3- المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية: تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسبة التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو كل فرع من فروع الشركة.

4- فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج والمواد العمل، التكاليف غير المباشرة، بهدف الوصول إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية.³

5- مراقبة ظروف الاستغلال الداخلية، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية قصد تحديد الانحرافات والبحث عن أسبابها.⁴

¹ غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط2، الأردن، 2006، ص17.

² بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص10.

³ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000، ص 16 – 17.

⁴ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص10.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

6- المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية: تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات وإعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ القرارات الإدارية على النحو التالي:¹

- تحديد المشكلة.
- التعرف على البدائل المتاحة.
- تقييم البدائل.
- المفاضلة بين البدائل.

ثالثا: التكاليف وسعر التكلفة

1-تعريف التكلفة:"هي المستنفذة التي تربط بشكل مباشر بالخدمة أو السلعة ولها علاقة مباشرة بالإيراد الذي يتحقق ومنها تكلفة المواد الخام والعمل المباشر وتكلفة الحصول على الأصول الثابتة وغيرها."²

2-تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع أعباء مختلف من مؤسسة إلى أخرى كالاتي:³

- من أجل المؤسسة التجارية

تكلفة الشراء=ثمن المشتريات + مصاريف الشراء

سعر التكلفة= ثمن المشتريات + مصاريف الشراء.

- من أجل المؤسسة الصناعية

تكلفة شراء المواد الأولية=ثمن الشراء المواد الأولية + مصاريف الشراء.

تكلفة الإنتاج المنتجات المصنعة= تكلفة الشراء الأولية المستعملة+ مصاريف الإنتاج.

سعر التكلفة المنتجات المباعة= تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف البيع (التوزيع).

¹عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2001، ص16.

²عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ط2، عمان، الأردن، 2006، ص12.

³هدى جاب الله، دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2012، ص65.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

3-العناصر المكونة للتكاليف: الأعباء التي تعالج في إطار المحاسبة التحليلية بعضها مصدر المحاسبة العامة، والبعض الآخر خارج عن مجال المحاسبة العامة، وتتمثل هذه الأعباء في:

أ- الأعباء المعتبرة (المحملة): هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة من أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة الأعباء العناصر الإضافية أو تطرح منها لأعباء غير محملة (غير المعتبرة)،

أي أن أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - أعباء غير معتمدة¹.

ب- الأعباء أو العناصر الإضافية: أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لأنها لا تمثل مصاريف مدفوعة إلا أنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، وتعتبر فروق تحميل وتتمثل هذه العناصر أساسا في:

- راتب مالك المؤسسة: راتب مالك المؤسسة لا يمثل عبئا، وفي المحاسبة العامة يقتطع من الأرباح غير أن المحاسبة التحليلية تعتبره عبئا (نظريا أو وهميا) يضاف لسعر التكلفة.

- الفائدة المحسوبة على الرأسمال الخاص: عند استخدام المؤسسة لأموال خارجية، في شكل ديون أو قروض تدفع فوائد تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة العامة، أما عند استعمالها لرأسمال خاص فلا تدفع فوائد ومع ذلك تحتسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية.

ففي كلتا الحالتين تعتبر هذه الأعباء وهمية وليست حقيقية على اعتبار أن المؤسسة الخاصة لم تتحمل أي عبء أو تدفع أي مصروف أي أنها تحتسب المصروفين ضمن سعر التكلفة حتى يمكن المقارنة بين سعر التكلفة للمؤسسة المسيرة من قبل مسير يتقاضى أجر (مؤسسة عمومية مثلا) وتقترض أموالا من مؤسسات مالية، وسعر التكلفة الذي تحتسبه من باب تماثل العناصر المكون لسعر التكلفة.

ج- الأعباء غير المعتبرة: هي الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة العامة ولا تحتسب ضمن سعر التكلفة (لا تأخذ بعين الاعتبار ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية)، أو هي تمثل فروقات محاسبية أو فروق تحميل تأخذ لاحقا من أجل تقريب نتيجة المحاسبة العامة والتحليلية ومن هذه الأعباء يمكن ذكر الأعباء خارج الاستغلال (ح/69)، وهي أعباء لم تنتج عن دورة الاستغلال العادية أو الحالية، مخصصات استثنائية

¹ ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1999، ص21.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

(الاهتلاكات، المؤونات)، ديون محصلة مصاريف إعداد للافتات، منح استثنائية مثل منح التأمينات لمواجهة بعض الأخطار.....¹ ويمكن حساب أعباء المحاسبة التحليلية بدلالة أعباء المحاسبة العامة من العلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية= أعباء المحاسبة العامة+ العناصر الإضافية- الأعباء غ المعبرة.

المطلب الرابع: التحليل المالي

أولاً: تعريف التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي خطوة تمهيدية ضرورية للتخطيط المالي إذ من الضروري التعرف على المركز المالي الحالي للمنشأة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية ويعتمد التحليل المالي على البيانات التاريخية التي تظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل لذا فإنه يعتبر أداة للكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف في المركز المالي وفي السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح.²

ثانياً: وظائف التحليل المالي

للتحليل المالي عدة وظائف تتركز على:

1- توجيه المستثمرين لاتخاذ القرار:

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

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

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

4- اتخاذ قرار التخطيط والرقابة المالية: من أجل توجيه ورقابة مختلف العمليات المالية.³

الشكل الموالي يبين وظائف التحليل المالي:

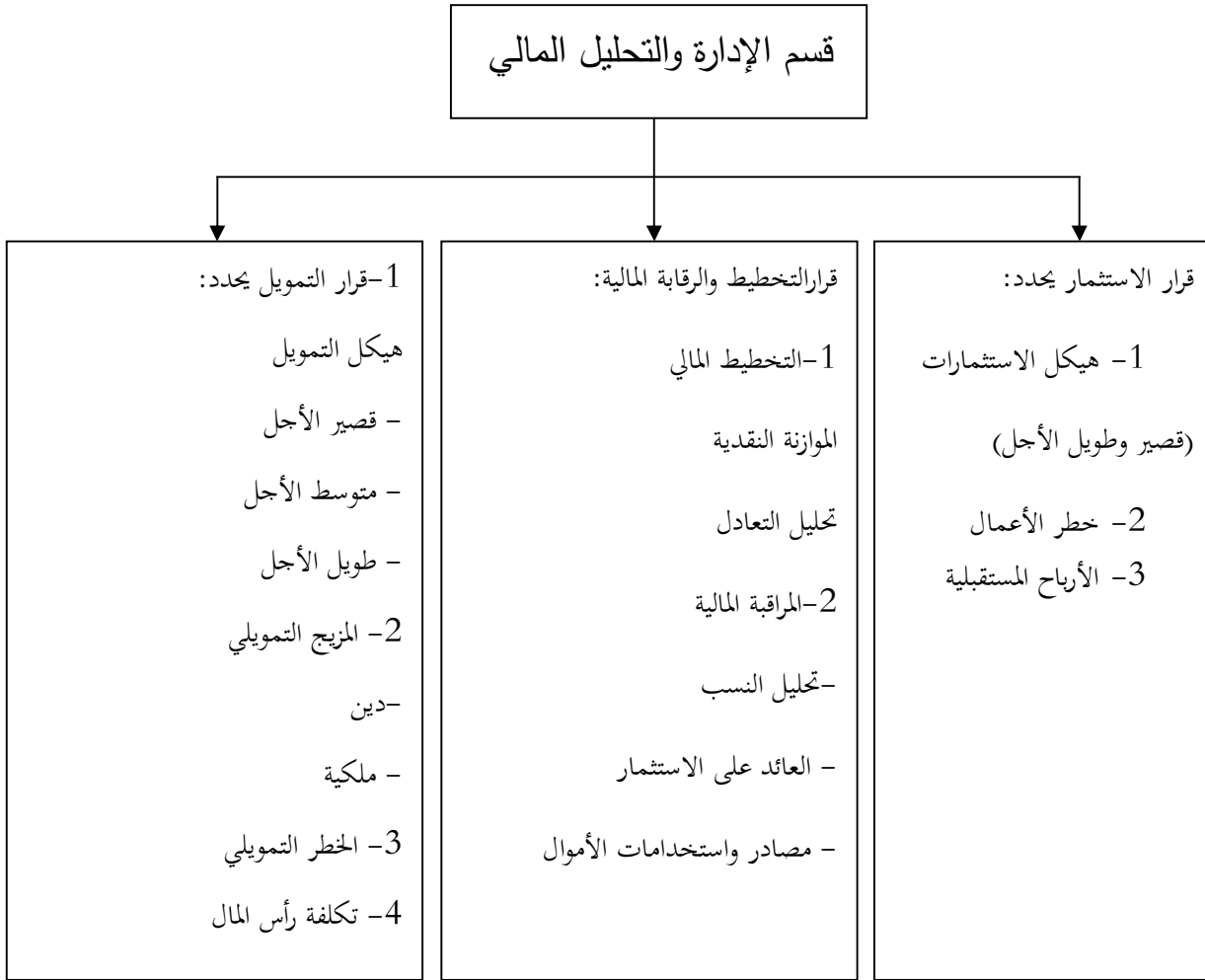
¹ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص18-19.

² خلدون إبراهيم شريفات، إدارة التحليل المالي، دار وائل للنشر، 2001، ص93.

³ بن مالك عمار، المنهج الجديد للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، ص11.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

الشكل رقم (2-2) : وظائف التحليل المالي



المصدر: خلدون إبراهيم شريفات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ثالثاً: أهداف التحليل المالي

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها مايلي:

1- الرقابة: معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق، ومن ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في عدة دورات من نشاطها، وكذلك القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها.

2- اتخاذ القرارات المالية: تتمثل القرارات المالية في قراري الاستثمار ومصادر التمويل، فالأولى يعني اعتبار اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات، بينما القرار الثاني فهو إيجاد مصادر كافية لتمويل المشاريع، ومن أهمها رأس

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

مال المؤسسة الخاصة وكذلك القروض ويصب المحلل اهتمامه نحو دراسة هيكل الأصول وقدرة المؤسسة على الاقتراض والتسديد، وتطور شروط التمويل سواء ذاتيا أو عن طريق الاقتراض، يستطيع المحلل تسيير هيكل الأصول في فترة معينة، ومنه فإن وضع أي برنامج متوازن من طرف مجلس الإدارة يصعب تحقيقه إذا كانت وضعية الانطلاق مختلفة.

3- إعلام الغير: يؤدي ذلك إلى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالي اتجاه السوق المالية، هذه التحاليل يتضمنها تقارير مجلس الإدارة وغالبا ما تتصف سياسة المؤسسة تجاه متعاملها بالحر.

بصورة عامة يمكن الكشف عن حقيقة المركز المالي بتوفير بيانات محاسبية ومالي والتي تستخلص منها النتائج المعبرة عن المركز المالي وبالتالي التخطيط للسياسات.¹

المطلب الخامس: الميزانية التقديرية

أولا: تعريف الميزانية التقديرية

الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة.

- يعرفها معهد التكلفة والمحاسبة الإدارية بإنجلترا كما يلي " خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإجراء المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".

- أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها: " تقديري قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد" فموازنة الاستغلال هي: " التقديري القيمي لكل عناصر الموافقة لفرضية استغلال معينة لفترة محددة " كما يعرف الموازنات التقديرية بأنها أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة، مع إشراك المسؤولين إلى برنامج أعمال تدعى الموازنات.²

¹ ناصر دادي عدون، تحليل مالي، دار البعث، قسنطينة، 1988، ص 11.

² فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 04.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

ثانيا : أهمية الميزانية التقديرية

الموازنة التقديرية تبرز أهميتها كأداة تجمع بين الرقابة والتخطيط وأداة اتصال وتنسيق تساعد المسير في اتخاذ القرار وتنفيذ استراتيجية المؤسسة ويمكن توضيح هذه الأهمية فيما يلي:

1-أداة التخطيط: عن طريق توصيف الأهداف في صورة كمية، وتبيان الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة ووضع أنماط أو معدلات للأداء أو باستخدام الطرق العلمية وفي هذا يذكر أن الوظيفة الأولى للموازنات هي التخطيط على مستوى المنشأة، وذلك بطريقة منظمة ومنطقية يتضمن مايلي:

- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف الطويلة الأجل وقصيرة الأجل.
- الترجمة الرقمية لهذه الأهداف.
- تحديد الإمكانيات المتاحة لضمان الاستغلال الأمثل لها.
- توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أدائهم.

2- أداة الرقابة واتخاذ القرار: الرقابة تشمل دراسة وفحص الموازنات وتقييم الأهداف المحددة بواسطة الإدارة العليا وبناء على هذه الدراسة يتقرر تعديل أو عدم تعديل الأهداف لضمان فاعليتها، وذلك في ضوء نتائج التنفيذ الفعلي، وأنا المتطلبات الأساسية لإنجاح نظام الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية يكون:

- تحديد دقيق للتنظيم وللوظائف الإدارية المختلفة وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة.
- تحديد معايير علمية تستخدم في أغراض التخطيط.
- دراسة تفصيلية لأهداف المشروع والأقسام المختلفة فيه وللمشاكل المتوقعة وللعلاقات بين أقسام المشروع المختلفة.¹

3-أداة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة : إن الموازنات التقديرية هي وسيلة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة المتمثلة في أهدافها العامة ونوعية المنتجات والأسواق التي تعمل فيها وكيفية اكتساب الميزة التنافسية لمواجهة المنافسين حيث

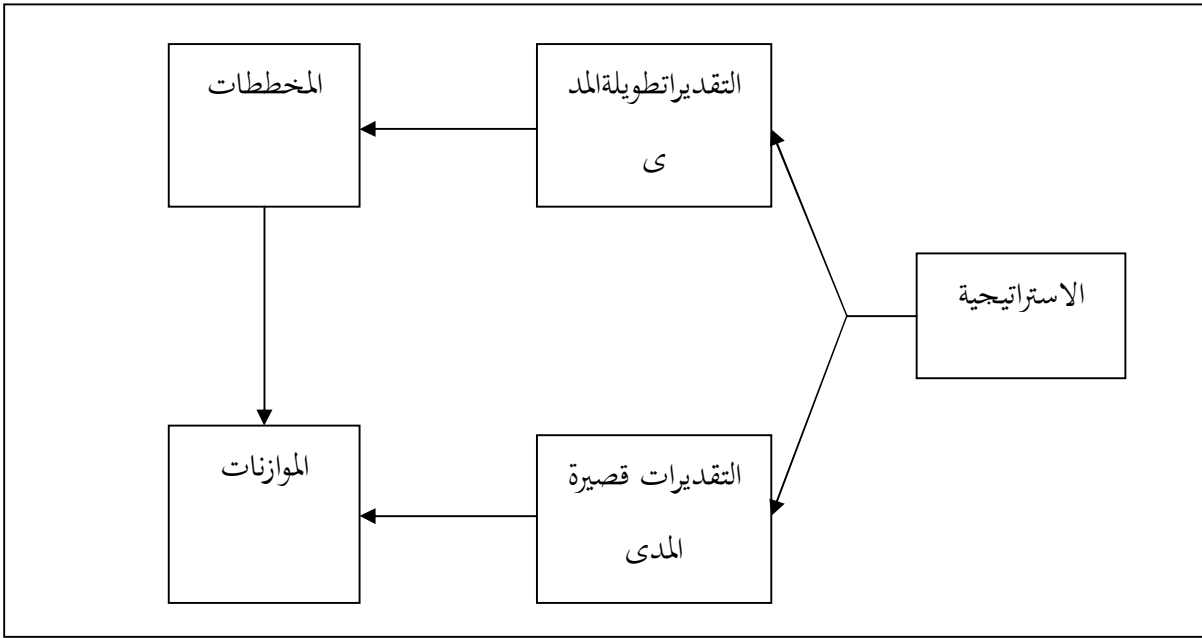
¹ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، (نظرة متكاملة)، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2005، ص 139-140.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

ترجع هذه الإستراتيجية إلى مخططات طويلة ومتوسطة المدى ثم تحويل هذه المخططات إلى برامج قصيرة المدى تتمثل في الموازنات التقديرية التي تعبر عن مختلف الوظائف والأنشطة المالية، وغير المالية، وبالتالي فإن تقدير الموازنات يجب أن يأخذ بالحسبان الأبعاد الاستراتيجية لتكون في نفس الاتجاه معها¹.

يمكن توضيح هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3) : أداة لتنفيذ استراتيجية المؤسسة.



المصدر: قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص97

ثالثاً: أنواع الموازنات

يمكن تقسيمها على النحو التالي:

1- من حيث طبيعة المجال: إن الموازنات هي أداة للتخطيط والرقابة تنصب على جميع أوجه النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية ويمكن تقسيمها إلى:

¹ قريشي محمد الصغير ، مرجع سابق ذكره، ص96.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

أ- موازنة تشغيلية: وهي التي تغطي الأعمال العادية للمؤسسة، حيث تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد الناتجة والاستخدامات اللازمة لها والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل استغلالها وأدائها.¹

ب- الموازنة المالية: وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط والاتفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم فهذه الموازنة تتكون من العناصر الآتية: الموازنة الاستثمارية، الموازنة النقدية، جدول التمويل التقديري وموازنة القدرة على التمويل الذاتي وتتكون الموازنة الشاملة من الاستغلال والموازنة المالية.²

2- من حيث الثبات والمرونة:

أ- الموازنة الثابتة: هي المرتكزة عند إعدادها على فرضية واحدة لمستوى النشاط وهي موازنة يجري العمل بها عادة في ظل الظروف المستقرة والروتينية.

ب- الموازنة المرنة والمتغيرة: فيها يتم تحديد عدة مستويات للنشاط وهي موازنة يجري العمل وهي عادة عند وجود صعوبات في التقدير بدقة أو عند توقع تغيرات في الظروف خلال فترة الموازنة.³

3- من حيث الفترة الزمنية

أ- موازنة طويلة الأجل: وتعد غالبا لفترة من خمسة إلى عشر سنوات كموازنة الاستثمار.

ب- موازنة قصيرة الأجل: وتعد لمدة سنة مالية أو ثلاث شهور أو شهر كموازنة التشغيلية.⁴

تستخدم الموازنات التشغيلية في أغلب المؤسسات ومنها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بحسب حجم المؤسسة وطبيعة تنظيمها، حيث توجد عدة أنواع من الموازنات التشغيلية، نذكر منها:

¹ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الإسكندرية، مصر، 2001، ص36.

² محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص08.

³ الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في تسيير الاستثمار، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2006، ص12.

⁴ محمد بوهالي، مراد رايس، واقع أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني واقع تقنيات مراقبة التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، بدون سنة، ص03.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

- موازنة المبيعات: تعد موازنة المبيعات من أهم الموازنات في المؤسسة، مهما كان نوعها (تجارية أو صناعية أو خدمات)، فهي تسعى إلى بيع منتجاتها أو خدماتها للآخرين الأجل تحقيق أكبر ربح ممكن أو تقديم أفضل خدمة بالنسبة للمؤسسات، وتمثل في تقدير ما يتم بيعه في السنة القادمة بناءً على إمكانيات المؤسسة ووضعية السوق، وبالتالي فإن باقي الموازنات الأخرى تبني على أساس موازنة المبيعات.

- موازنة الإنتاج: يقصد بموازنة الإنتاج تقدير حجم إنتاج كل نوع من المنتجات في الفترة المقبلة، بناءً على ما يتوقع بيعه وحجم الطاقة الإنتاجية وسياسة تخزين المنتج النهائي، ثم برمجة عملية الإنتاج بما يتناسب مع إمكانيات المؤسسة (كفاية وسائل الإنتاج، توفر المواد الأولية واليد العاملة...) ويهدف الاستخدام الأمثل للطاقة المتاحة وتكون:

الوحدات المنتجة التقديرية = الوحدات المباعة + التغير في المخزون (مخزون آخر لمدة - مخزون أول لمدة)

ويمكن الاستعانة بالطرق العلمية لبرمجة الإنتاج بطريقة تسمح بالاستخدام الأمثل للطاقة المتاحة، كتطبيق البرمجة الخطية أو مصفوفة المواد، ومن ثم تقدير المصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة وذلك على النحو التالي:

تكاليف المواد الأولية اللازمة للإنتاج = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة المواد الأولية المقدر لكل وحدة.

- موازنة التمويل: تستخدم موازنة التمويل في مختلف المؤسسات الاقتصادية تجارية كانت أم صناعية وتهدف إلى ضمان تلبية احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية اللازمة بالكمية المطلوبة وبأفضل نوعية وبأقل تكلفة، وتعتمد برمجة التمويل على تحديد كمية التمويل المطلوبة وعدد الطلبات المناسبة خلال فترة الموازنة وكذا توزيع تقديم هذه الطلبات.

للحصول على تكلفة التمويل المثلى يؤخذ بعين الاعتبار تكلفة إعداد الطلبية وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون.

تكلفة إعداد الطلبات = عدد الطلبات × تكلفة الطلبية.

التخزين = متوسط المخزون × تكلفة الاحتفاظ بالوحدة

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

- موازنة الخزينة: تتمثل موازنة الخزينة محصلة مختلف الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة، وتعرف بأنها عملية تحويل مختلف المصاريف والنواتج إلى مدفوعات ومقبوضات، لضمان التوازن بين المقبوضات والمدفوعات وذلك بوضع وسائل التمويل اللازمة في المدى القصير في حالة احتياج السيولة، ومن ثم ضمان تنفيذ مختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في أحسن الأحوال¹

¹ قرشي محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 98-100.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

المبحث الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

رغم أهميتها في المؤسسة أصبحت الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير مواجهة التحديات الجديدة المفروضة عليها ويتطلب هذا من المؤسسة لتحسين الإنتاج وتحقيق الأرباح، ومن بين هذه الأدوات لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة .

المطلب الأول: لوحة القيادة

أولاً: تعريف لوحة القيادة

تعريف الأول: " لوحة القيادة تطابق نظام المعلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات " ¹.

تعريف الثاني: " هي مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة طريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها " ².

ثانياً: أهداف لوحة القيادة :

من بين أهداف لوحة القيادة نجد :

1- لوحة القيادة كأداة للمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف (المحققة) المحددة وهي تجلب الاهتمام للنقاط الحساسة ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير وهي تسمح بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.

2- بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج.

¹ Michel Gervais, Contrôle de gestion, ED economica, 1997, p593

² Alazard et Separis ,op- cit, p591

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

وكذلك نقاط القوة والضعف، ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم.

أما المسؤول في التسلسل الهرمي فيجب عليه أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية للقيام بتعظيم النتائج الإجمالية بدلا من الجزئية.

3- لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار: تعطي لوحة القيادة معلومات عن نقاط القوة والضعف للمسير هذه المعرفة تسمح بوضع خطة تصحيحية محددة المدى وبالتالي فهي تؤدي دور أداة مساعدة على اتخاذ القرار ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير.¹

ثالثا: مراحل إعداد لوحة القيادة

تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة وذلك لمدى أهمية هذه الإدارة في مراقبة التسيير، فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى من وراء تبني هذه الأداة وفي حال الموافقة على تبني المشروع، يشترط في المراحل التالية:

1- تحديد الأهداف بدقة: تعتبر الأهداف السبب الرئيسي لوجود لوحة القيادة ويجب أن يكون الهدف ممكنا ومحددا من حيث المدة وأن يكون معقولا ويخضع لتحديد الأهداف إلى:

- الأهداف القابلة للقياس (الزيادة، التخفيض، الثبات).

- متابعة القياس بالأرقام، نسب.

- تحديد المدة للهدف المراد قياسه (التخفيض، النسبة، الشهر، السنة).

2- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف:

يتم في هذه المرحلة:

- تحديد المعلومات الضرورية

- جمع المعلومات في المؤسسة (البحث عن المعلومات غير المتوفرة) ودراسة كيفية الحصول عليها.

- تصنيف عناصر المعلومات.²

¹ معراج هواري ، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011، ص 85.

² رقاد سليمة، وبغاري زينب، مداخلة، واقع لوحات القيادة في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة BcR، جامعة سطيف، ص10.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

3- تحديد المؤشرات:

ويتم في هذه المرحلة:

- تحديد المؤشرات الملائمة
- وضع المعايير حسب الأهداف
- تنظيم نظم المعلومات من المؤشرات المختارة¹.

4- بناء لوحة القيادة واختيار التقييم الملائم: يعد تنفيذ المراحل الثلاثة السابقة الذكر بتعيين اختيار الشكل

الموافق لتقدمها، أي بناء لوحة القيادة يتبنى أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة الهامة لمتابعة النشاط كاللوحات الإحصائية، الرسوم البيانية².

ومن أجل هذا يجب تفادي بعض النقاط:³

- إعطاء وإملاء على مسؤولي الوظيفة هدف غير واقعي دون تمكينهم من التفاوض.
- رابط توفير الوسائل بشروط وإجراءات تؤثر على مستوى التفويض المعطى للمسؤولي الوظيفة.
- تقييم المسؤولين باستعمال معايير غير معيار تحقيق الأهداف المتفق عليها في التفاوض.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار في تقييم بعض العوامل - عوامل المحيط - التي تؤثر سلبا على تحقيق الأهداف.
- حرمان مسؤولي الوظيفة من المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الملائمة.

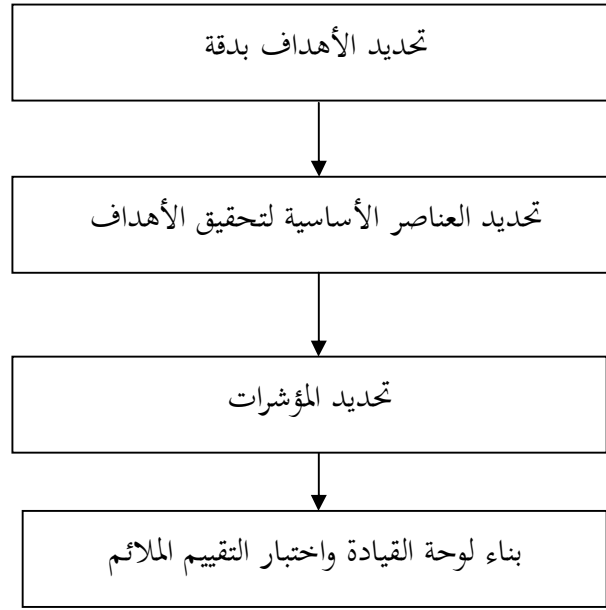
الشكل الموالي يوضح مراحل إعداد لوحة القيادة:

¹ سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2007، ص 41.

² رقاد سليمة، وبوغاري زينب، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ سليم عماد الدين، مرجع سبق ذكره، ص 41-42.

الشكل رقم (2-4) : مراحل إعداد لوحة القيادة



المصدر: رقاد سليمة، بوغاري زينب، مرجع سبق ذكره، ص 11.

المطلب الثاني: بطاقة الأداء المتوازن

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

التعريف الأول: " تعرف إلى أنها نظام إدارة استراتيجي لكونها توازن الأداء المالي وتضعه بصورته الصحيحة من خلال موجهات أداء تأخذ بنظر الاعتبار ربط ومحاذاة الأفعال قصيرة الأمد مع استراتيجيات المنظمة وأهدافها البعيدة ". إن هذا النظام يعمل على ربط مختلف جوانب العمل من خلال:

1- تقليل العقبات أمام الرؤية من خلال ترجمة الاستراتيجيات.

2- تعاقب بطاقة التقييم لتقليل عقبات الموارد.

3- التعلم الاستراتيجي لتقليل العقبات ذات الطابع الإداري¹.

التعريف الثاني: تعرف بأنها: " تزود المسيرين بإطار عمل متكامل يترجم المشروع المستقبلي واستراتيجية المؤسسة في شكل مجموعة متجانسة من مؤشرات الأداء"².

¹ وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، 2009، ص152.

² بونور جهاد، قواسمية هبية، دور لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسة اقتصادية، الملتقى وطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007-2012، ص5.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

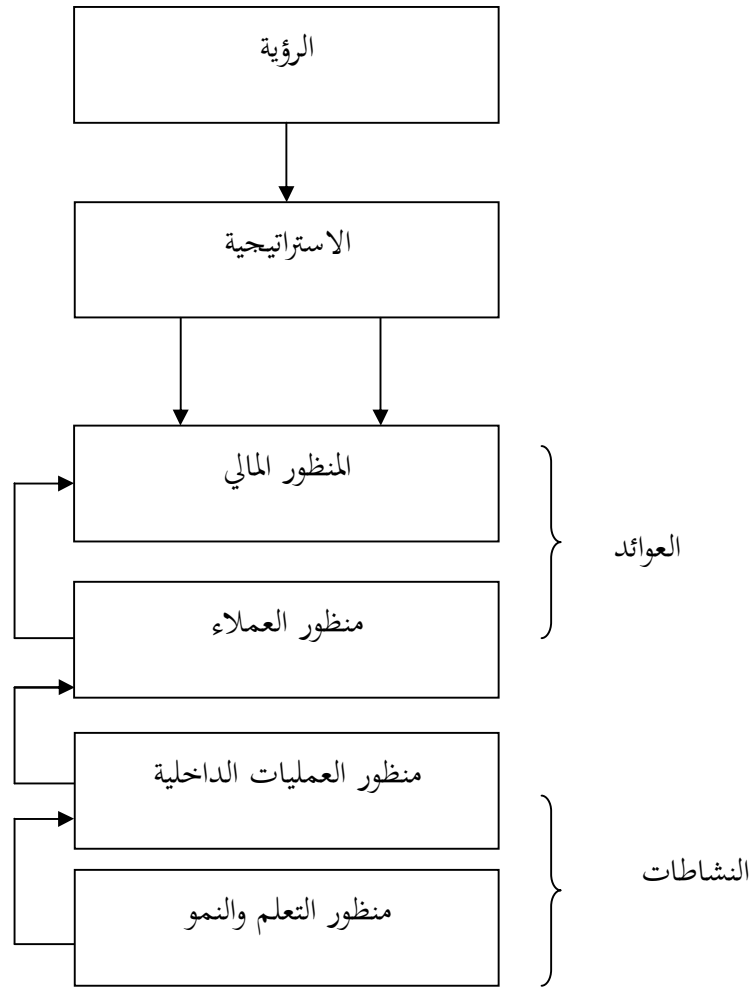
ثانيا: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من ثمانية عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة وهي:

- 1- الرؤية (رؤية المؤسسة): والتي يتبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي العملية المستقبلية التي ستكون عليها.
- 2- الاستراتيجية: والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها.
- 3- المنظور: وهو مكان يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل مؤشرات مهمة في هذا المنظور.
- 4- الأهداف: إن الهدف بين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية.
- 5- المقاييس: والتي تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الاستراتيجية، وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف.
- 6- المستهدفات: والتي تبين البيانات والتصورات الكمية المقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.
- 7- ارتباطات السبب والنتيجة: والتي تعبر عن علاقات الأهداف أحدهما بالأخرى، ومن الضروري أن تكون ارتباطات السبب والنتيجة واضحة وجلية.
- 8- المبادرات الاستراتيجية: وهي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.¹

¹ عريوة محاد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستخدم، مذكرة ماجستير، سطيف، الجزائر، 2001، ص72-73.

شكل رقم (2-5) : مكونات بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص74.

المطلب الثالث: التكلفة على أساس النشاط ABC

أولاً: تعريف التكلفة على أساس النشاط.

تعريف الأول: " يرونها على أنها طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد عناصر التكاليف ارتباطاً بالأنشطة التي تحرك أو تسبب هذه التكلفة ومن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع الارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة للتكلفة فمن خلال معرفة محركات أو مسببات التكلفة تكون إدارة المنشأة في وضع أفضل يعمل على تحديد تم تحقيق أو إلغاء الأنشطة التي لا تسبب قيمة مضافة للمنشأة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل وقياس أدق".¹

¹ منير سالم وآخرون، التكاليف مجلة علمية، العربية للتكاليف، العدد الثالث السنة الخامسة والعشرون، الأردن، 1996، ص17.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

التعريف الثاني: " فقد عرفها على أنها نظام مقترح لتحسين قياس تكلفة الوحدة المنتجة، من خلال تحميل التكلفة الإضافية أو الغير مباشرة على المنتجات باستخدام مجموعة كبيرة نسبيا متعددة من محركات أو مسببات التكلفة بدلا من استخدام مجموعة محددة من معدلات تحميل التكاليف".¹

ثانيا: مراحل تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

هناك أربعة مراحل لإعداد (ABC)

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة

حيث يتم بهذه الخطوة التعرف على الأنشطة المختلفة في المنشأة، وتحليلها تحليلا وظيفيا والذي بدوره يقوم بتحليل الأنشطة بحيث يسهل فهمها ومعرفتها وبالتالي يمكن تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين مثل: إعداد المواد، تخزين المواد... الخ.²

الخطوة الثانية: تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف

العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد الأوامر ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل من العوامل المسببة للتكاليف مثل: ساعات الآلات، أوامر شراء، طلبات الصيانة... الخ).

الخطوة الثالثة: تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف

يحدد لكل نشاط وعاء تكلفة تراكم فيه هذا النشاط للتحديد تكلفة كل وحدة من العامل المسبب للتكاليف.

معدل التكاليف غير المباشرة المحددة مقدما = $\frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر الأساس التوزيع}}$

وتطبق هذه المعادلة لجميع عناصر التكاليف غير المباشرة: صناعة / إدارية، توزيع أو غيرها...

¹ منير سالم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17

² أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف، المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 58.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

الخطوة الرابعة: تخصيص التكاليف على المنتجات

يتطلب تحديد الأنشطة في التنظيم كخطوة أولى، وكلما كانت عمليات المنشأة معقدة كلما انعكس ذلك على تحديد عوامل التكاليف، كما تؤثر درجة الآلية وطبيعة المنتج في تطبيق المقام ومن ناحية أخرى، فإن المنشأة التي تنتج أكثر من منتج تجد أن لكل واحد منها أبعاده الخاصة تبعاً للأنشطة التي يستهلكها والكميات التي يحتاجها من كل نشاط¹.

ثالثاً: مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

هناك مزايا عديدة لاستخدام تكاليف الأنشطة ونذكر منها:

- 1- توفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة.
- 2- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدية.
- 3- اتخاذ قرارات إدارية أفضل لتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات للمساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود.
- 4- دقة أكبر في قياس موجبات تكلفة النشاط والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج وقيمة العمليات وتصميم القرارات ورقابة أفضل للتكلفة.
- 5- يؤدي نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف الذي بدوره يؤدي إلى تحديد ربحية عناصر التكلفة بشكل أكثر دقة².

¹ كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، أبو الخير للطباعة والتجليد، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 2007، ص ص 362-368.

² أمير إبراهيم المسحال، مرجع سبق ذكره، ص 67-68.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

المطلب الرابع: التكلفة المستهدفة.

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة

التعريف الأول: "هي أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء".

التعريف الثاني: "هي نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة".¹

ثانياً: خطوات تطبيق تكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بنجاح يجب إتباع الخطوات التالية:

1- تحديد سعر المستهدف: يعرف السعر المستهدف للمنتج بأنه ذلك السعر المقدر للمنتج سواء سلعة أو خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يبنى على أساس فهم وإدراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين وبعد تحديد السعر المستهدف هناك عدة عوامل تؤثر على السعر المستهدف ومنها: طبيعة المنتج، دورة حياة المنتج، العوامل السياسية والقانونية.

2- تقدير تكاليف تصميم: حيث يتم فيها تحديد مواصفات المنتج المطلوب ومستوى الجودة ويتم تحديد متطلبات تصميم من خلال تحديد مكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع له.

3- تحديد هامش الربح المستهدف: يعرف الربح المستهدف على أنه ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، ويتحدد الربح المستهدف على أساس مجموعة من الاعتبارات منها:

¹ عمر شريف عبد لعالي محمدي، دراسة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، جامعة باتنة، الجزائر، بدون سنة، ص1.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

- المعدلات السائدة للتوزيعات على الأسهم في الشركات المنافسة.

- حجم المال المستثمر ومصادر الداخلية والخارجية وحجم القروض ومعدلات الفائدة.

- المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدل الاستثمار المتاحة.

4- تحديد تكلفة المستهدفة (مسموح بها): يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر بيع المحدد في السوق للوصول إلى تكلفة الممكن تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد الأنشطة، أخذ جميع الاعتبارات والمواصفات الخاصة للمنتج وفي حالة ظهور تكلفة المنتج أكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيف التكاليف من دون التأثير في خصائص ومواصفات المنتج الرئيسية التي يحتاجها الزبائن عن طريق ما يعرف بمهندسة القيمة.

5- هندسة القيمة: ويتم إجراء مقارنة بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدرة في ضوء خصائص ومواصفات المنتج وذلك في محاولة لخفض التكلفة المقدرة والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها.

6- التصميم النهائي للإنتاج ومعايير التكلفة: ويتم فيها ترجمة التكلفة المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط وإجراء تحليل لتلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبار أنها معايير ملزمة لكافة الأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج ويتم وضع نموذج تجريبي للمنتج طبق للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة وفي حالة عدم إمكانية الوصول إلى التكلفة المسموح بها يتم التحلي عن المنتج.¹

ثالثا: مزايا التكلفة المستهدفة

هناك عدة مزايا لتكلفة المستهدفة من بينها:²

1- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.

2- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد .

3- يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح.

¹ بن علعجة فوزية، مدى استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص ص58-60.

² عمر شريف، عبد العال محمدي، مرجع سبق ذكره، ص7.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

- 4- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها.
- 5- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- 6- يساعد على تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير المنتجات وخدمات جديدة.

المبحث الثالث: ماهية التقييم الأداء المالي

يعتبر تقييم الأداء المالي من إحدى المواضيع الهامة على مستوى المؤسسة الاقتصادية حيث أن المؤسسة في حالة تغيير مستمر بسبب بيئتها وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى ومنها يظهر على أن عملية تحليل النتائج التي تم التواصل إليها من خلال الجهود المبذولة على مختلف المستويات ومن هنا تبرز الأهمية الإدارية للتقييم الأداء المالي من خلال حجم الاهتمام الكبير والمميز من قبل الإدارات ونتائجه.

يتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم تقييم الأداء المالي خطوات تقييم الأداء المالي، المؤشرات تقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

سنحاول البحث من خلال هذا العنصر في مفاهيم حول الأداء المالي وكذا تقييم الأداء المالي .

أولاً: تعريف الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام المؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم¹.

وأيضاً يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية:

- 1- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
- 2- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.

¹ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار الحامد عمان، 2009، ص45.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

3- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فرائض من الأرباح.

4- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

وعليه فإن الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج والجدول الملحقه ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح.¹

ثانيا: تعريف تقييم الأداء المالي

عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة أي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياس للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا.

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة عملية بالغة الأهمية، وذلك بما تخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وذلك للأسباب التالية:

1- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج، مما يسمح بالحكم على الفعالية.

2- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

حيث أن الفعالية هي تحقيق أهداف المؤسسة وفقا للموارد المتاحة، أما الكفاءة فهي تقوم على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة.²

¹ شدرى معمر سعادة، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2009، ص130-131.

² بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2009، ص77.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي

تمر عملية تقييم الأداء المالي بعدة خطوات هي¹:

1- جمع البيانات والمعلومات الإحصائية: حيث تتطلب عملية تقييم الأداء بتوفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية عن نشاط المنشأة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والمستخدمات ورأس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك.

2- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية: للوقوف على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.

3- إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

4- اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: في كون نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها وإن أسبابها قد حددت وإن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وإن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

5- تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات تمخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

¹ مجيد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص39.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

المطلب الثالث: المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي

أولاً: تقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات التوازن المالي

حساب هذه المؤشرات يتطلب القيام بترتيب عناصر الأصول والخصوم وفق الترتيب معين يخضع للمبادئ معينة ضمن ما يعرف بالميزانية التي تعجز عن عمليات جرد العناصر لأصول والخصوم كما تعبر عن الآجال التي ترتب حسبها هذه العناصر أي مبدأ السيولة ومبدأ الاستحقاق بناء على المبادئ التالي:

- تصنيف الأصول حسب درجة السيولة تصاعدياً من الأعلى نحو الأسفل.
- تصنيف الخصوم حسب درجة استحقاقها، المتزايدة من الأعلى إلى الأسفل.
- للتسهيل عملية الترتيب حسب المعيارين السابقين نعتد على المعيار السنة الواحدة¹.

وهناك شكلان للميزانية المالية هما:

الميزانية المالية المختصرة: تظهر فيها الميزانية المالية حسب مجموعاتها الرئيسية كما في الشكل الموالي²:

الجدول رقم (2-1) : الميزانية المالية المختصرة

خصوم		أصول	
المبلغ الصافي	اسم الحساب	المبلغ الصافي	اسم الحساب
	أموال دائمة		أصول ثابتة
	• أموال خاصة		
	• أموال أجنبية		
	ديون قصيرة الأجل		أصول متداولة
	المجموع العام		المجموع العام

المصدر: زغيب مليكة، بوشنقير الميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص22.

الميزانية المفصلة: يمكن إظهارها في الجدول التالي:

¹ الياس بن ساسي، يوسف فريشي، تسيير المالي، الإدارة المالية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص66.

² زغيب مليكة، بوشنقير الميلود، مرجع سبق ذكره، ص22.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

الجدول رقم (2-2) : الشكل العام للميزانية المالية المفصلة

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	<p>الأموال الدائمة</p> <ul style="list-style-type: none"> - الأموال الخاصة: • رأس مال الشركة • فرق إعادة التقدير • مؤونة الأعباء والخسائر. - الديون طويلة ومتوسطة الأجل • ديون الاستثمارات • قروض مصرفية 		<p>الأصول الثابتة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - القيم الثابتة • الاستثمارات • قيم معنوية • قيم ثابتة. - قيم ثابتة أخرى • مخزون الأمان • سندات المساهمة • كفالات مدفوعة
	مجموعاً أموال الدائمة		مجموع الأصول الثابتة
	<p>ديون قصيرة الأجل</p> <ul style="list-style-type: none"> - ديون الاستثمار - قروض مصرفية - موردون - أوراق الدفع - أرباح موزعة - ضرائب على الأرباح 		<p>الأصول المتداولة</p> <ul style="list-style-type: none"> - قيم الاستغلال • بضائع • مواد ولوازم • منتجات (تامة ونصف مصنعة) - قيم قابلة للتحقيق • تسيقات • زبائن • أوراق قبض - القيم الجاهزة: • البنك • الحساب الجاري • الصندوق
	مجموع الديون قصيرة الأجل		مجموع الأصول المتداولة
	مجموع الخصوم		مجموع الأصول

المصدر: ناصر دادى عدون، تقنيات المراقبة في التسيير، التحليل المالي، ج1، دار المحمدية العامة، ص38-39.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التدبير في تقييم الأداء المالي

بعد الإجراءات الأولية وترتيب البيانات للميزانية المالية ستتطرق إلى مؤشرات التوازن المالي المتمثلة في:

1- رأس المال العامل: يعتبر رأس المال العامل أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البنية المالية للمؤسسة والحكم على مدى توازنها المالي، خاصة على المدى القصير، وذلك بتاريخ معين ويتمثل في ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل كل الأصول الثابتة.¹ ويتم حساب رأس المال العامل كما يلي:

رأس المال العامل = الاموال الدائمة - الأصول الثابتة

ويأخذ رأس المال العامل ثلاث حالات يمكن إيضاحها كما يلي:²

- رأس المال العامل منعدم = حالة توازن مالي أمثل.
- رأس المال العامل موجب = يعني وجود هامش أمان مالي ناتج عن فائض في التمويل مصدره الموارد الطويلة ومتوسط الأجل.
- رأس المال العامل سالب = يعني تمويل جزئي للأصول الثابتة والاعتماد وبشكل كبير على التمويل قصير الأجل.

ينقسم رأس المال العامل إلى ثلاثة أنواع هي:³

- **رأس المال العامل الخاص:** يبين مدى تغطية الأموال الخاصة بمفردها للأصول الثابتة، من دون الاستعانة بالجزء المتبقي من الأموال الدائمة والمتمثل في القروض طويلة الأجل ويحسب بالعلاقة:

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة - الأصول الثابتة

- **رأس المال العامل الأجنبي:** يبين قيمة الموارد المالية الأجنبية في المؤسسة والمتمثلة في إجمالي الديون ويحسب بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل الأجنبي = مجموع الخصوم - الأموال الخاصة.

¹ زغيب مليكة، بشنقىر ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² خميس شيحة، التدبير المالي للمؤسسة، دروس ومسائل محلولة، دار هومة للطباعة النشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 85.

³ الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

- رأس المال العامل الإجمالي: يقيس هذا المؤشر قيمة الأموال التي يمكن استرجاعها في فترة قصيرة ويسمى بحجم النشاط الاستغلالي وأن اتساع هذا النشاط قد ينتج عنه اتساع للنتيجة وبحسب بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول - الأصول الثابتة.

2- احتياجات رأس المال العامل: يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتهما، وبالتالي يتوجب البحث عن المصادر الأخرى للتمويل هذا العجز وهو ما يصطلح عليه بالاحتياج في رأس المال العامل¹.

احتياجات رأس المال العامل = (أصول متداولة - القيم الجاهزة) - (ديون قصيرة لأجل - السلفوات المصرفية)

تغيرات احتياجات رأس المال العامل:

- احتياجات رأس المال العامل الموجبة: هذا يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى مصادر أخرى تزيد عن مدتها عن السنة وذلك للتغطية احتياجات الدورة .

- احتياجات رأس المال العامل سالبة: هذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، تحتاج إلى موارد أخرى وتقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.

- احتياجات رأس المال العامل المعدومة: هذه الحالة تكون عندما تغطي الموارد الدورة احتياجات الدورة، هنا يتحقق توازن المؤسسة².

3- الخزينة: ويقصد بالخبزينة مجموع الأموال التي في حوزة المؤسسة لمدة دورة استغلالية وهي تشمل ما في القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال الدورة وبحسب بالعلاقة التالية³:

الخبزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل.

وترتبط وضعية الخبزينة برأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل، لذا يمكن أن تأخذ أحد الوضعيات

التالية:

¹ الياس بن ساسي، يوسف قرشي، مرجع سبق ذكره، ص84.

² بن خروف جليلة، مرجع سبق ذكره، ص92.

³ صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012، ص102.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

- خزينة سالبة: هذا يدل على أن احتياج رأس المال العامل يفوق رأس المال العامل وهذا دليل على عدم التوازن المالي للمؤسسة.

- خزينة موجبة: تعني أن رأس المال العامل يفوق احتياج رأس المال العامل وهذا دليل على التوازن المالي للمؤسسة.

- خزينة معدومة: وتعني أن رأس المال العامل واحتياج رأس المال العامل متساويين، وهذا يدل على توازن مالي مثالي لأن المؤسسة تستطيع مواجهة احتياجات التمويل وفي نفس الوقت لا تتوفر على أموال سائلة ستجمد إن وجدت.

ثانيا: تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية

المقصود بالنسب المالية العلاقة القائمة بين عنصر (أو عدة عناصر) والعنصر الآخر (أو عناصر أخرى) وتكون هذه العلاقة بشكل نسبة مئوية أو بشكل بسيط أو كسر عشري¹، ويمكن التمييز بين العديد من أنواع النسب المالية ونذكر منها:

1- **نسب السيولة:** تستعمل هذه المجموعة من النسب للحكم على مدى قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، وبالتالي فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل، أي أنها تهدف إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل والتعرف على درجة تداول عناصره وتقاس سيولة المؤسسة². وذلك من خلال النسب التالية:

- نسبة التداول = الموجودات المتداولة / المطلوبات المتداولة.
- نسبة السيولة السريعة = (القيم الجاهزة + قيم قابلة للتحقق) / الديون قصيرة الأجل.
- نسبة النقدية = النقد وما في حكمه / الديون قصيرة الأجل.

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، ط2، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص127.

² زغيب مليكة، بوشنقىر ميلود، مرجع سبق ذكره، ص37.

الفصل الثاني - استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

2- نسب النشاط: تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المنشأة في إدارة الموجودات والمطلوبات أي أنها تقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة في اقتناء الموجودات ومن ثم مدى قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الموجودات.¹ وأهم هذه النسب هي :

- معدل دوران المخزون = تكلفة الإنتاج المباع / متوسط المخزون.
- معدل دوران الحسابات المدينة = صافي المبيعات / الحسابات المدينة.
- معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات / مجموع الأصول.
- معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / الأصول المتداولة.

3- نسب الربحية: نسب الربحية تمثل المردودية المتأتبة من استخدام عنصر من العناصر المحركة للنشاط في المؤسسة، وقياس للآثار المباشرة المترتبة عن استخدام أصول معينة أو خصوم معينة، وهي مقارنة النتيجة بما استخدم لتحقيقها.² من أهم هذه النسب نجد:

- هامش الربح الصافي = صافي الربح بعد الضريبة / قيمة المبيعات.
- معدل العائد على الاستثمارات = صافي الربح بعد الضريبة / إجمالي الاستثمارات.
- العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية.

4- نسب التمويل والاستقلالية المالية: تمكن هذه النسب من اكتشاف مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول الثابتة بصفة خاصة.³ من أهم هذه النسب نجد:

- نسبة التمويل الدائم = (الأموال الدائمة / الأصول الثابتة الصافية) × 100%
- نسبة التمويل الخاص = (الأموال الخاصة / الأصول الثابتة) × 100%
- نسبة الاستقلالية المالية = (الأموال الخاصة / مجموعة الديون) × 100%
- نسبة التمويل الخارجي = (الأموال الخاصة / مجموع الديون) × 100%

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص36.

² مبارك لسلس، التسيير المالي، ط2، المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2012، ص 51.

³ مبارك لسلس، مرجع سبق ذكره، ص45.

الفصل الثاني – استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مجموعة من الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير، وهي تلك الأدوات الرقابية في التحكم وتقييم الأداء المالي وقيادة العمليات والأنشطة للوصول إلى الأهداف المخططة في أفضل الظروف، وتخطيط أهدافها وبرامجها وتقدير الوسائل اللازمة لتنفيذها ومتابعة الأعمال وفقا للخطة المرسومة واتخاذ القرارات المناسبة لتلك الأعمال إضافة إلى تحديد الإجراءات اللازمة لتجاوز السلبيات وتطوير الإيجابيات، وهذا ما نسعى لدراسته في القسم التطبيقي لتبيان دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة مطاحن
الحضنة-المسييلة

تمهيد:

تدعيما لما تم تناوله في الجانب من خلال الفصلين السابقين تمت محاولة إعداد دراسة حالة خاصة بدور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي، تم اختيارنا لأحد المؤسسات البارزة على الساحة المحلية على مستوى ولاية المسيلة، حيث تعتبر مؤسسة مطاحن الحضنة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تنشط في الولاية ومنتجاتها تمثل من أهم المنتجات الرائدة في المنطقة، حيث تعمل هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات بتقديم أفضل، والتي سنقوم فيها بالدراسة الميدانية من خلال تطرقنا إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
- المبحث الثاني: واقع نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي
- المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة هي أحد الفروع المكونة لمجمع رياض سطيف، تختص في الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، وهي من بين المؤسسات الرائدة في هذا المجال.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 اثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطحن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.
- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأس مال 5000000000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من :

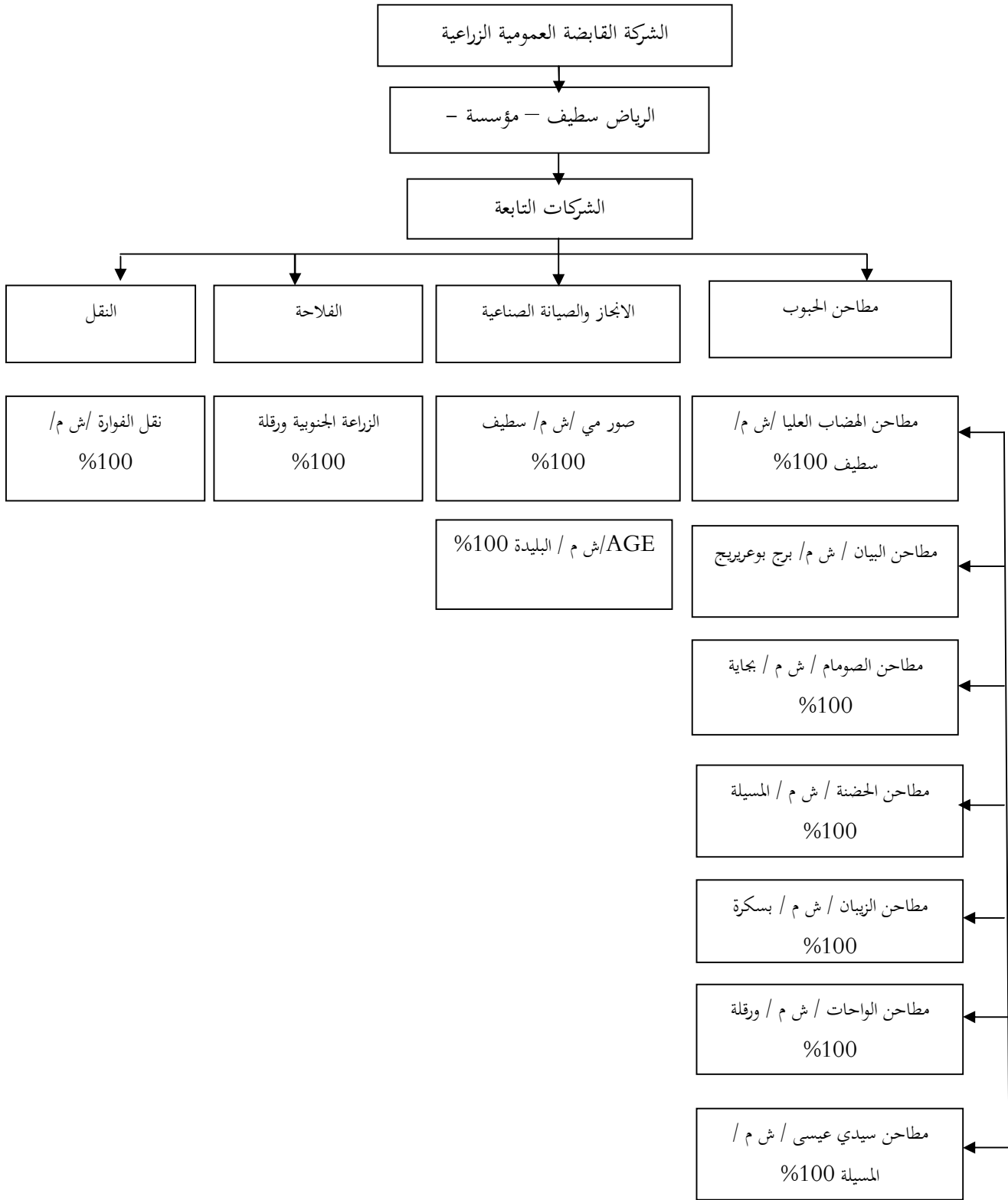
- 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.
- 9%: أشخاص طبيعيين.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

يكمُن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات الشركات التابعة لرياض سطيف في الشكل التالي:

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحنونة-المسيلة

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لرياض سطيف



المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

المطلب الثاني: تعريف عام لمطاحن الحضنة وأهدافها

1- نشأة مطاحن الحضنة بالمسيلة:

الشركة التابعة لمطاحن الحضنة بالمسيلة أنشأت في 1997/10/02 في إطار إعادة هيكلة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف إلى مجمع " الرياض سطيف"، وتبلغ المساحة الإجمالية لمطاحن الحضنة 30.775 م² منها 12.555 م² مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1449460000 دج.

2- المقر الاجتماعي:

تقع مؤسسة مطاحن الحضنة - المسيلة - في الشمال الشرقي لولاية المسيلة، وذلك بمحاذاة طريق برج بوعرييج، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر فأكثر.

3- الممتلكات:

تمتلك الشركة التابعة لمطاحن الحضنة مسمدتين ومطحنة واحدة علما أن:

- مطحنة السميد والدقيق أنجزت من طرف الشركة السويسرية "Buhler" بتكلفة انجاز قدرت بـ 220.915.480.55 دج، وتاريخ بداية الاستغلال لها كان سنة 1981 بقدرة إنتاجية 2000 قنطار يوميا (1000 قنطار من القمح الصلب و 1000 قنطار قمح لين) وارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يوميا سنة 1999 بزيادة (500 قنطار قمح صلب و 500 قنطار قمح لين، وكانت تكلفة رفع القدرة الإنتاجية قد قدرت بحوالي 242.202.253.51 دج.

- مستمدة جديدة من انجاز شركة ايطالية Golfetto قدرة إنتاجها 4000 قنطار يوميا وتكلفة انجازها الإجمالية قدرت بـ 563.986.101.84 دج، وكان تاريخ الانطلاق في الإنتاج سنة 1993.

4- أهداف المؤسسة:

تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

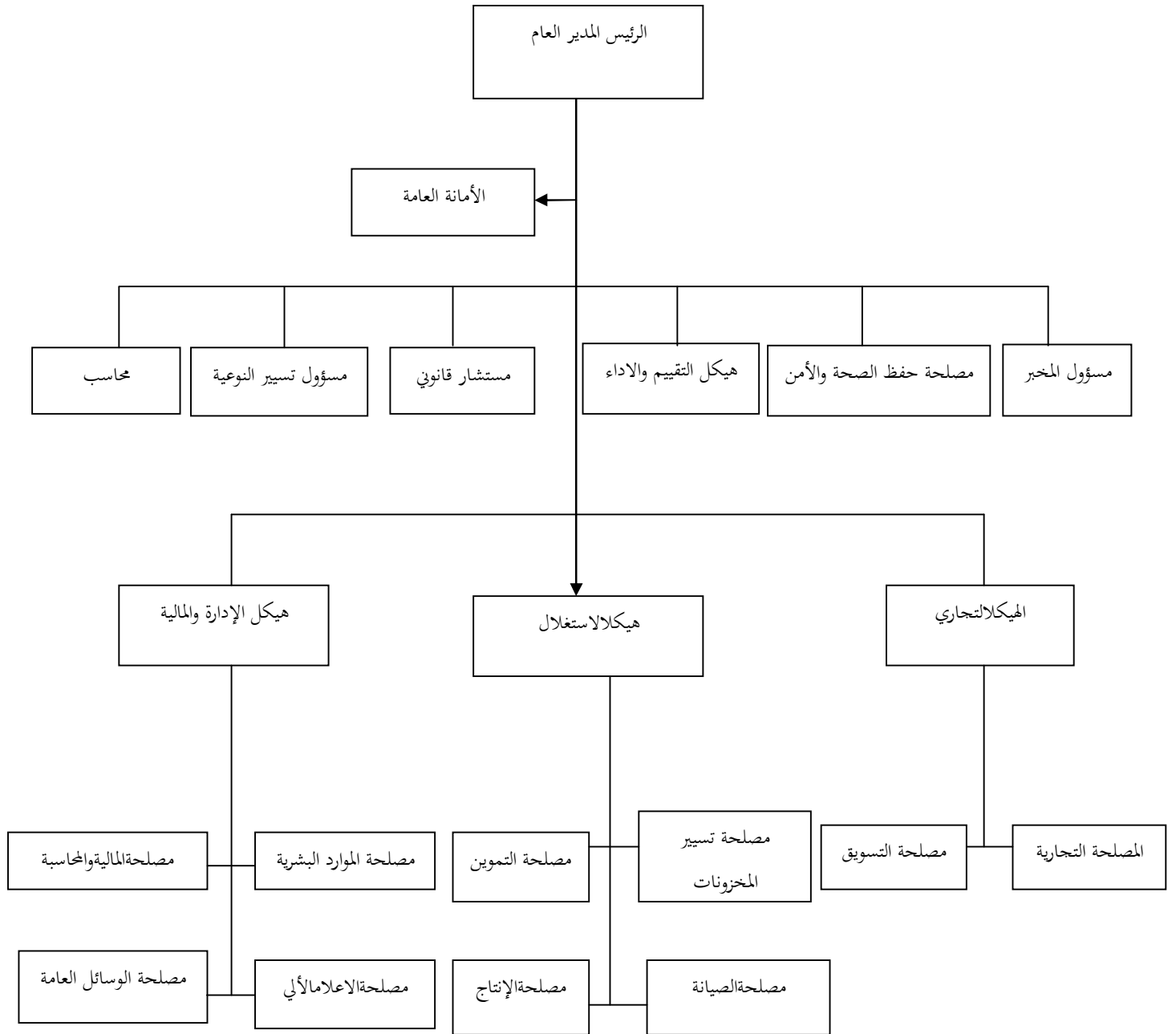
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري لدوائر ومصالح وفروع الشركة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي:

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة بالمسيلة



المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

يمكن شرح مهام مصالح المؤسسة كما يلي:

1- الرئيس المدير العام:

يتكفل الرئيس المدير العام بإدارة جميع شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة، إذا وبشكل عام لا بد عليه من تنفيذ جميع المهام المناطة به ولهذا توكل له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
- التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
- يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
- يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالوضع الإنتاجية والمالية للمؤسسة.

وتنقسم المصالح والتابعة للمدير العام إلى:

أ- قسم التنظيم والتسيير الداخلي (الهيكلية) للوحدة:

ينقسم إلى ما يلي:

- الأمانة العامة: تابعة للمدير العام ومكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد مطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.
- مسؤول ضمان النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.
- المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.
- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.
- مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخلي وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

ب- قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي: مديرية التسويق، مديرية الإدارة والمالية، مديرية الاستغلال.

- مديرية التسويق: وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

- مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح هي:

● مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المبيعات.

- فرع تسيير المخزون.

- فرع تسيير التثبيتات.

- الصندوق.

- الحياية.

- فرع التسيير المحاسبة للأجور.

● مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم

الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العامل من اجل تكييف الوسط العمالي وذلك

لإعطاء أكبر كفاءة، تتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.

- فرع الخدمات الاجتماعية.

● مصلحة الوسائل العامة: ومن مهامها:

- متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة.

- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

● مكتب الإعلام الآلي: ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

- مديرية الاستغلال: وهي مسؤولة عن إدارة كل المراحل التي بها المنتج من شراء صيانة، تموين وإنتاج وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:
 - مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي:
 - شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.
 - تزويد مختلف المصالح المديرية بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج.
 - مصلحة الصيانة: ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج وتشغيل الأجهزة 24/24 سا.
 - وتتفرع هذه المصلحة إلى:
 - فرع الالكتروميكانيك والكهرباء : ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات.
 - فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن والشاحنات.
 - مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:
 - فرع استقبال وتخزين الحبوب.
 - فرع تسيير مخزونات الأكياس.
 - فرع تسيير قطاع الغيار والتجهيزات.
 - مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج.
- وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علمياً وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:
- مصنع تحويل رقم (1): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد، وذلك ببطاقة إنتاجية قدرتها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.
 - مصنع التحويل رقم (2): يضم آلات تمويل القمح واللين إلى دقيق وخزينة على الترتيب وذلك ببطاقة إنتاجية قدرتها 1500 قنطار من القمح الصلب و 1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.
- كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

- فرع محاسبة المواد.
- فرع الطحن والإنتاج.
- فرع الشحن والتوضيب.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعا للقانون كما تعمل استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة ولهذا تعتبر من أهم المصالح.

المبحث الثاني: واقع نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة لمطاحن الحضنة.

خلال هذا المبحث حاولنا التطرق إلى واقع نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة مطاحن الحضنة ومختلف أدواتها المستعملة، وتقييم أدائها.

المطلب الأول: تقديم نظام مراقبة التسيير في مطاحن الحضنة:

أولاً: نظام مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الحضنة

لتعرف إلى نظام مراقبة التسيير، أجرينا عملية التحوار في المؤسسة مع مسؤول التقييم والاتصال حيث أن المؤسسة مطاحن الحضنة لا تملك قسم أو مصلحة مراقبة التسيير، ولكن تنتمي إلى قسم التقييم والاتصال، حيث يوجد فيها مراقب التسيير وتكمن مهمته في مساعدة المسؤولين العاملين والإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم و تحقيق الأهداف و قياس أدائهم المحقق.

ثانياً: مهام مراقب التسيير

تركز مهمة مراقب التسيير على التقييم وتحديد الأهداف، ووضع برامج العمل والمتابعة الجيدة لنشاط المؤسسة، ويعمل على التحقيق والتنسيق والاتصال بين المصالح، ومن مهامه المتحصلة نذكر منها:

- 1- يلعب دور المستشار من خلال وجود انحرافات أثناء عملية تقييم الأداء.
- 2- يقوم بإعداد التقارير التي يتم إرسالها إلى المدير العام، و كذلك التقارير التي ترسل إلى "رياض سطيف" كل سنة.
- 3- الحرص على مراقبة ممتلكات المؤسسة.
- 4- يهتم بكل مصلحة من مصالح المؤسسة بأمر من مدير العام.
- 5- دعم القرارات للوصول إلى المعلومات الضرورية اللازمة من أجل ترشيد العملية التسييرية.
- 6- يركز على أهم أدوات لديه المتمثلة في لوحة القيادة التي يستخدمها كل شهر وسنة، والميزانية التقديرية على جميع مجالات الأنشطة.
- 7- تحديد كل الأعمال التي تسيء إلى استغلال الموارد.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

8- تعد ملخصات النتائج المتحصل عليها من خلال التنفيذ المهام، الاقتراح أعمال أخرى لتحسين على مستوى المؤسسة.

المطلب الثاني: أدوات نظام مراقبة التسيير المطبقة في مؤسسة مطاحن الحضنة

تعتمد المؤسسة مطاحن الحضنة على أدوات عديدة في عملية مراقبة التسيير وتمثل هذه الأدوات في:

• الأدوات التقليدية:

- المحاسبة العامة.

- المحاسبة التحليلية.

- الميزانية التقديرية.

• الأدوات الحديثة:

- لوحة القيادة.

أولاً: المحاسبة العامة

من بين أهم الأدوات التي تستعملها المؤسسة محل الدراسة في عملية مراقبة التسيير هي المحاسبة العامة.

تقوم بتسجيل العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العامة في المؤسسة تتمثل في:

- حساب نتائج النشاط: الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، النتيجة الصافية.

- التمكين بتطور ذمة المؤسسة (الأصول، الخصوم).

- تحافظ على ممتلكات المؤسسة.

- توفر المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخليين والخارجيين بشكل أساسي.

- تقوم بعملية محاسبة المخزونات (مخزونات البيع، محاسبة عمليات الشراء، محاسبة العمليات بين الوحدات).

ثانيا: المحاسبة التحليلية

عدم امتلاك المؤسسة قسم أو مصلحة تحت اسم المحاسبة التحليلية لكن تقوم مصلحة المحاسبة والمالية، لحساب سعر التكلفة المنتجات وإضافة هامش الربح للحصول على سعر البيع.

1- عناصر التكاليف المؤسسة:

تمثل هذه العناصر في إنتاج المنتج النهائي من الدقيق والفرينة وهي :

- المواد الأولية:

- القمح الصلب : يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق بمختلف أنواعه .
- القمح اللين : يستخدم القمح اللين لإنتاج الفرينة .

- المستلزمات الوسيطة:

- الأكياس : تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس .
- الخيط : تحصل المؤسسة من السوق المحلية .
- البطاقات : تقوم بطبع بطاقتها في مطبعة خاصة .
- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول عليه من المنابع الصافية .

- استهلاكات الأخرى : مواد التنظيف، الخردوات، البنزين، لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة.

- تكاليف أخرى:

- أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي والعلاوات والتعويضات
- مصاريف الإيجار: كراء المحلات المستخدمة من طرف المؤسسة كمنطقة بيع وكل مايتعلق بها من مصاريف كالكهرباء والماء .
- صيانة وإصلاحات: تتعلق صيانة المؤسسة في أغلبها بتجهيزات الإنتاج .
- الخدمات الأخرى: تتمثل في مصاريف نقل القمح، ومصاريف البريد والاتصالات، وأتعاب مختلف المتعاملين من موثقين ومحافظي حسابات ومحامين.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

- الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني المفروضة على نقاط البيع المؤسسة، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.
 - المصاريف المالية: تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات التحصيل الصكوك .
 - حقوق الاستغلال: وهي تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الإختراع مثل برنامج حساب سعر التكلفة ، وبرامج الأجور.
 - المصاريف المختلفة: وتنقسم إلى
 - ❖ التأمينات: تتمثل في موجودات المؤسسة من مركب إنتاج الدقيق والفرينة .
 - ❖ مخصصات الإهلاكات والمؤونات : تتمثل في مبالغ إهلاك الدورة استثمارات المؤسسة مؤونات المشكلة تدني قيم المخزون والزبائن .
- ويتم حساب هذه التكاليف على الوثائق من طرف :

- المحاسبة المالية : من خلال حسابات (المجموعة 6) الأعباء .
- مصلحة محاسبة المواد : توفر معلومات بالمشتريات وإستهلاكات المواد الأولية وأسعار الحصول عليها وتقارير عن الإنتاج والمبيعات الإجمالية .
- مصلحة التخزين : تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية .
- مصلحة التجارة : تقدم معلومات حول الكميات المباعة يوميا وشهريا وأسعار البيع .

ثالثا: الميزانية التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية الأداة الرئيسية التي يعتمد عليها مراقب التسيير في مطاحن الحضنة. بالخطط المفصلة في شكل قيم كمية بإظهار الموارد الواجب تحصيلها و تحدد مهام و نشاطات كل مسؤول أي كان مستواه التنظيمي.

ولها دور ومهام أساسي في مؤسسة مطاحن الحضنة:

- تساهم في استغلال موارد المؤسسة استغلالا فعالا ومحكما.
- تحديد مسؤوليات كل مدير وتفويض الصلاحيات مما يسمح بتحقيق اللامركزية.
- وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات والبرامج.
- تتيح للمسير معرفة ودراسة المشاكل التي يتعرض لها خلال فترة معينة.

- متابعة التنفيذ ومعرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة وتقييم الخطة بشكل إجمالي.
- تقييم أداء الأقسام والمصالح حيث يتم مقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المحددة شهريا والميزانيات المتواجدة في هذه المؤسسة.

تظهر الموازنة في المؤسسة على شكل الموازنة العامة التي تتفرع إلى:
موازنة المبيعات، موازنة الانتاج، موازنة التمويل.

1- موازنة المبيعات: تعد موازنة المبيعات من أهم الموازنات في المؤسسة فهي تسعى إلى تحليل المبيعات السابقة للمنتوج كمية ورقمية وتقدر ما يتم بيعه في السنة القادمة بناء على إمكانيات المؤسسة ووضعية السوق وتحدد معدل الزيادة في المبيعات وبالتالي فإن الموازنات الأخرى تبنى على أساس موازنة المبيعات.

2- موازنة الانتاج: الهدف منها دراسة وضع وتطبيق كل الوسائل المادية والطرق والاجراءات الموجودة من أجل ضمان مستوى الإنتاج الضروري للإنجاز الأوقات المحددة الأهداف الموضوعية في موازنة المبيعات وهناك علاقة قوية بين الموازنتين فإذا كان مجال الانتاج دون أخذ في اعتبار إمكانيات البيع فإنه أيضا من الضروري ملاحظة إمكانية تضييع بالمؤسسة من أجل إعداد تقدير المبيعات ويكون هناك تسوية أو توازن بين الإنتاج والبيع.

- قيود التوزيع وتحل في إطار تقدير المبيعات.

- قيود الانتاج تتوقف على إمكانيات المالية للإنتاج على المؤسسة.

3- موازنة التمويل: تهدف هذه الموازنة إلى التسيير الأمثل للمخزون للتفادي أو التجنب انقطاعها أو كسادها من أجل هذا الغرض تحديد عدة عناصر كثيرة الاستهلاكات والتي تخص الإحراجات من المخزون، و الأجال بين تقديم الطلبات واستلامها، ومستويات الأمان للتقليل من أخطار انقطاع المخزون.

رابعا: لوحة القيادة:

بعد تحديد الأهداف القصيرة والطويلة من طرف المسؤولين، وجب البحث عن أداة يتم من خلالها التطلع على درجة وصول هذه الأهداف من طرف المسؤولين عنها. ولوحة القيادة يجب استعمالها على مجموعة من المؤشرات يعدها أي مسؤول لكل مصلحة، وتسمح برؤية عامة لمواجهة الاضطرابات وتحقيق قرارات التوجيه والتسيير ونوضح شكل ملخص لوحة القيادة (نشاطات المؤسسة) أنظر الملحق رقم (01 و 02).

1- أدوات المستعملة للوحة القيادة في مؤسسة مطاحن الحضنة:

تستعمل مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسييلة في شكل رسوم وأشكال بيانية وجداول إذ هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل أعمدة وصفوف، تحتوي على أرقام تسمح بتحديد الانحراف والكشف عن المشاكل واتخاذ الخطوات الضرورية لمعالجة الوضعية من طرف المسؤولين وتفسيرها وتصحيحها مع مسؤولي المصالح المعنية.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الحضنة

سنحاول من خلال هذا المبحث تقييم الأداء المالي للمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة باستعمال المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية وذلك بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

المطلب الأول: المؤشرات غير المالية

تعتبر لوحة القيادة توازي بين المؤشرات المالية و غير المالية المعتمدة من طرف مؤسسة مطاحن الحضنة في تقييم الأداء المالي وعليه سنقوم بعرض لوحة القيادة لسنتين (2012-2013).

الجدول رقم (3-1): لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج (2012-2013).

الوحدة (بالقنطار)

2013			2012			الإنتاج
الانحراف	التقديري	الفعلي	الانحراف	التقديري	الفعلي	
-33.48%	254816	23008	18.17%	201168	237711	السميد
-49.85%	153549	230098	27.86%	175626	224550	الفرينة
-10.85%	253935	226384	26.36%	167706	211921	النخالة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن:

- قدر منتج "السميد" انحراف ناتج عن الفروقات في التقدير بين الكميات الفعلية والمتوقعة، حيث كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بنسبة (18.17%) كان الانحراف غير ملائم أي أن هناك تطور في الإنتاج الفعلي بالنسبة (-33.48%) كان ملائم أي أن هناك تراجع في الإنتاج.
- منتج "الفرينة": حيث كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بنسبة (27.86%) كان الانحراف غير ملائم أي أن هناك التطور في الإنتاج لسنة (2012)، أما السنة (2013) كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بالنسبة (49.85%) أي أن الانحراف غير ملائم أي أن هناك تطور كبير في الإنتاج (2013).
- منتج "النخالة": حيث كان الإنتاج الفعلي أكبر من المقدر بنسبة (26.36%) كان الانحراف غير ملائم أي أن هناك في التطور في الإنتاج لسنة (2012)، أما السنة (2013) كان الإنتاج التقديري

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحنونة-المسيلة

أكبر من الإنتاج الفعلي بالنسبة (-10.85%) أي أن الانحراف ملائم، (لا تعطي لها أهمية في التقدير وتعتبر هذه المواد بمثابة مواد للترويج أكثر من المنتوجات الرئيسية في المؤسسة).

الجدول رقم (3-2): لوحة القيادة الخاصة بالمبيعات (2012-2013).

الوحدة (بالقنطار)

2013			2012			المبيعات
الانحراف	التقديري	الفعلي	الانحراف	التقديري	الفعلي	
-35.12%	354816	230205	18.38%	201168	238145	السميد
50.34%	230843	230843	27.84%	175626	224515	الفرينة
-11.20%	225485	225485	27.06%	167706	213080	النخالة
/	0	63	/	0	30	عجائن والكسكس
/	0	64	/	0	61	مبيعات أخرى

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

التعليق:

يتضح من الجدول أعلاه:

- قدر السميد بانحراف ناتج عن الفروقات بين الكميات الفعلية والمتوقعة، حيث كان الفعلي أكبر من التقديري بنسبة (18.38%) كان الانحراف غير ملائم لسنة (2012) أما السنة (2013) كان التقديري أكبر من الفعلي بالنسبة (-35.12%) أي أن الانحراف ملائم.
- منتج الفرينة ناتج عن انحراف حيث كان الفعلي أكبر من التقديري بالنسبة (27.84%) كان الانحراف غير ملائم لسنة (2012)، أما سنة (2013) كان الانحراف غير ملائم .
- منتج النخالة ناتج عن انحراف حيث كان الفعلي أكبر من التقديري بالنسبة (27.06%) الانحراف غير ملائم لسنة (2012)، أما السنة (2013) كان التقديري أكبر من الفعلي بالنسبة (-11.20%) أي أن الانحراف ملائم.

ملاحظة: بالنظر لعدم حصولنا على معلومات كافية حول الأسعار المعتمدة في المؤسسة، اقتصر تحليلنا للانحراف على الكميات فقط.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

المطلب الثاني: مؤشرات النسب المالية:

حتى تتمكن المؤسسة بالتطرق إلى عملية تقييم أداؤها، لإعداد الخطط المالية المستقبلية من خلال المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية و التي تعتمد عنه المؤسسة مؤشرات التوازن المالي للسنة الأخيرة بالسنوات السابقة، وفي هذا المبحث سيتم تقييم أداء المؤسسة للفترة (2011-2013).

أولاً: تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي:

للقيام بتقييم الأداء المالي للمؤسسة باستخدام مؤشرات التوازن المالي لا بد من:

من إعداد الميزانية المالية المختصرة.

1. الميزانية المالية المختصرة:

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بإعداد الميزانية المالية المختصرة بالاعتماد على الميزانية المحاسبية إظهار قيم السنة السابقة ومدى تطورها بهذه السنة والمقارنة مع قيم السنة السابقة، مع جدول ملحق: يسمى الميزانية المالية ملحق رقم (3، 4، 5، 6)

الجدول رقم (3-3): الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2011-2013) جانب الأصول.

البيان	2011	2012	2013
الأصول الثابتة	1267046761.53	1241595748.85	1222833295.72
مجموع الأصول الثابتة	1267046761.53	1241595748.85	1222833295.72
أصول متداولة			
قيم الاستغلال	396842164.34	357028782.44	160389295.6
قيم قابلة للتحقيق	675738828.32	262782280.22	408643362.19
قيم جاهزة	266400898.80	819251997.95	601417998.87
مجموع الأصول المتداولة	1338981891.46	1439063060.61	1170450656.66
مجموع الأصول	2606028652.99	2680658809.46	2393283952.38

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

الجدول رقم (3-4): الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2011-2013) جانب الخصوم.

2013	2012	2011	البيان
1576792045.84	1462765537.64	1385436125.01	الأموال الدائمة
42711442.29	51664806.22	45325764.25	الأموال الخاصة ديون طويلة الأجل
1619503491.13	1514430343.86	1430761889.26	مجموع الأموال الدائمة
773780461.25	1166228465.60	1175266763.73	الديون قصيرة الأجل
2393283952.38	2680658809.46	2606028652.99	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التقارير المالية للمؤسسة.

2- حساب مؤشرات التوازن المالي:

أ- حساب رأس المال العامل: يعبر رأس المال العامل مؤشر أساسي لتقييم التوازن المالي داخل المؤسسة والجدول التالي يوضح رؤوس الأموال العاملة للمؤسسة مطاحن الحضنة.

الجدول رقم (3-5): حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة للمؤسسة للفترة (2011-2013).

2013	2012	2011	البيان
1619503491.13	1514430343.86	1430761889.26	الأموال الدائمة
1222833295.72	1241595748.85	1267046761.53	الأصول الثابتة
396670195.41	272834595.01	163715127.73	رأس المال العامل الدائم الصافي
1576792045.84	1462765537.64	1385436125.01	الأموال الخاصة
1222833295.72	1241595748.85	1267046761.53	الأصول الثابتة
35358753.12	221169788.79	118389363.48	رأس المال العامل الخاص
2393283952.38	2680658809.46	2606028652.99	مجموع الأصول
1222833295.72	1241595748.85	1267046761.53	الأصول الثابتة
1170450656.66	1439063060.61	1338981891.46	رأس المال العامل الاجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول يمكن تسجيل عدة ملاحظات هي:

بالنسبة لرأس المال العامل الدائم (الصافي):

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل الدائم موجب خلال الفترة محل الدراسة، ويزداد من سنة إلى أخرى، حيث نسبة الزيادة 2012 حوالي 66.65% بالمقارنة مع سنة 2011، وسنة 2013 كانت الزيادة بنسبة 45.39% بالمقارنة مع سنة 2012، وهنا نقول أن المؤسسة استطاعت تمويل أصولها الثابتة انطلاقاً من أموالها الدائمة، مع تحقيق فائض في أموال الدائمة، أي أن المؤسسة تمتلك هامش أمان تستطيع من خلاله تسديد قروضها القصيرة الأجل في حالة عدم توافق آجال تحول الأصول المتداولة إلى سيولة مع آجال استحقاقية الديون قصيرة الأجل.

بالنسبة لرأس المال العامل الخاص:

من خلال أن رأس المال العامل الخاص موجب خلال الفترة المدروسة، وهو في زيادة مستمرة، حيث بلغت نسبة الزيادة سنة 2013 حوالي 60.04% بالمقارنة مع السنة الماضية، وهذا يعني أن المؤسسة قادرة على تغطية أصولها الثابتة باستعمال أموالها الخاصة دون الاستعانة بالقروض طويلة الأجل، وهو مؤشر إيجابي للمؤسسة على عدم تبعيتها للأطراف الخارجية ولوضعيتها المالية.

بالنسبة لرأس المال العامل الأجنبي:

نلاحظ انخفاض رأس المال العامل الأجنبي بالمقارنة مع الأموال الخاصة للمؤسسة من خلال الفترة المدروسة، حيث بلغ انخفاض رأس المال العامل الأجنبي لسنة 2013 حوالي 48.22% بالمقارنة مع الأموال الخاصة لنفس السنة، وهذا يعني أن المؤسسة مستقلة مالياً عن الأطراف الخارجية، أي عدم تدخل هذه الأطراف في سياسة المؤسسة.

احتياجات رأس المال العامل:

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة-القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل - السلفات المصرفية). أي: الأصول المتداولة - القيم الجاهزة = احتياجات الدورة

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسييلة

الديون قصيرة الأجل - السلفات المصرفية = موارد الدورة.

الجدول التالي يظهر احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2011-2013).

الجدول رقم (3-6): احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2011-2013).

البيان	2011	2012	2013
احتياجات الدورة	1072580992.66	619811062.66	569032657.79
موارد الدورة	1175266763.73	1166228465.60	773780461.25
احتياجات رأس المال العامل	-102685771.07	-546417402.94	-204747803.46

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانية المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن احتياجات رأس المال العامل سالبة للفترة (2011-2012-2013)، وهذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، ولا تحتاج إلى موارد أخرى، أي أن حالة المالية للمؤسسة جيدة، ولكن يعاب على المؤسسة أن الموارد الفائضة لم تستخدم في تنشيط دورة الاستغلال خاصة في سنة 2012 حيث بلغت الموارد الفائضة 546417402.94.

حساب الخزينة:

يمكن حساب الخزينة المؤسسة خلال الفترة الدراسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): الخزينة لمؤسسة مطاحن الحضنة لفترة (2011-2013).

البيان	2011	2012	2013
رأس المال العامل الدائم	163715127.73	272834595.01	396670195.41
احتياجات رأس المال العامل	-102685771.07	-546417402.94	-204747803.46
الخزينة الصافية	266400899.80	819251997.95	601417998.87

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفصل الثالث — دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

من الجدول نلاحظ أن الخزينة في الفترة محل الدراسة موجبة، وهذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة وهناك فائض يعبر عن رصيد الخزينة، إلا أن تجميد الأموال في خزينة المؤسسة ليس في صالح المؤسسة لذلك ينبغي توظيف هذه الأموال في العديد من الاستثمارات، كما في سنة 2013 حيث انخفضت الخزينة بنسبة 26.6% بالمقارنة مع سنة 2012، وهذا يعني أن المؤسسة وضعت بعض من أموال الخزينة في مشاريع استثمارية أخرى، أو في تسديد ديونها.

الفصل الثالث ————— دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة

خلاصة الفصل:

بعد عرضنا لهذا الفصل يمكننا القول أنه تمت محاولة إسقاط الجانب النظري على المؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة المختصة في الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها ، حيث تم التطرق بذلك إلى نشاطها وهيكلها التنظيمي، وفي تطبيقها لنظام مراقبة التسيير الذي أصبح وظيفة ضرورية في المؤسسات .

لا حظنا أن المؤسسة تستعمل أربع أدوات لمراقبة التسيير وهي الميزانية التقديرية، لوحة القيادة، المحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية بما أنها ليست مبنية على أسس علمية في حساب التكاليف وتقييم الأداء المالي لمختلف من المؤشرات والجداول لتحليل الوضعية الحقيقية للمؤسسة.



الخاتمة



الخاتمة العامة:

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير ووظيفة محورية في المؤسسة الاقتصادية لمساهمة أدائها في تحسين الأداء للمؤسسة، حيث تتجسد على العديد من المهام لتطبيق تقنيات مراقبة التسيير، والتي بإمكانها إحداث أثر فعال في المؤسسة ولها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بالأداء.

كما تعتبر أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة، تعمل على مد الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بسير المؤسسة، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين الأداء واتخاذ القرار المناسب داخل المؤسسة.

وفي دراستنا هذه ومن خلال فصلينا النظريين حاولنا إبراز هذا من خلال تخصيص فصل للحديث عن نظام مراقبة التسيير، والفصل الثاني لتوضيح كيفية استخدام أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي، أما في الفصل التطبيقي حاولنا معرفة واقع نظام مراقبة التسيير داخل مؤسسة مطاحن الحضنة وتقييم أدائها المالي خلال الفترة محل الدراسة، وتوصلنا من خلال دراستنا إلى مجموعة من النتائج هي :

نتائج الدراسة :

أ- النتائج النظرية:

تمحورت دراستنا النظرية للموضوع على تناولنا مفاهيم المرتبطة بأدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي وخلصنا فيها مجموعة فيها إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي :

- نظام مراقبة التسيير هي وظيفة مهمة داخل المؤسسة، تسمح لنا من خلالها التأكد من استعمال الموارد المتاحة استعمالا فعالا وفي إطار أهداف المؤسسة .
- تساعد المحاسبة العامة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد، بشكل لمختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي .
- تعمل المحاسبة التحليلية على تقديم المعلومات وإعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ قراراتهم وتطوير أدائهم .
- تقوم الميزانية التقديرية بمقارنة الوضع الحالي بالوضع المقدر .

- تساعد لوحة القيادة اكتشاف نقاط القوة والضعف للمسيرين.
- تساعد بطاقة الأداء المتوازن المديرين على توازن الأداء المالي .
- يؤدي نظام (ABC) إلى تخفيض أكثر دقة للتكاليف الذي بدوره يؤدي إلى تحديد عناصر التكلفة بشكل أكثر دقة.
- تقوم تكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تقييم الأداء المالي عملية لقياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا .
- يتم من خلال تقييم الأداء المالي مجموعة من المؤشرات لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة.

ب- النتائج التطبيقية :

- لا وجود لمصلحة خاصة لمراقبة التسيير ولكن هناك قسم التقييم والاتصال يقوم بمهام مراقب التسيير ويطبق أدواته اللازمة.
- تستعمل المؤسسة محل الدراسة أربع أدوات في عملية مراقبة التسيير هي الميزانية التقديرية، لوحة القيادة، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية بما أن ليس لها مصلحة خاصة بها والذي يقوم بحساب سعر تكلفتها هي مصلحة المحاسبة المالية.
- استخدام المؤشرات غير المالية التي تتمثل في لوحة القيادة التي تعطي لنا نظرة واقعية حول الأداء.
- حققت المؤسسة توازن مالي خلال الفترة الدراسة (2011-2013) من خلال تحقيق قيم موجبة للخزينة، وهنا تستطيع المؤسسة أن تغطي احتياجات رأس المال العامل، وتوفير فائض يعتبر كهامش أمان للمؤسسة .
- تستعمل المؤسسة محل الدراسة الأدوات التقليدية أكثر من الأدوات الحديثة.

ج- اختبار فرضيات الدراسة :

- مراقبة التسيير معتمدة من طرف المؤسسة باستعمال المسيرين الإجراءات التي تسمح بتقييم أدائهم وتحديد انحرافاتهم، وليس هناك مصلحة بمراقبة التسيير وإنما يتم استعمالها من طرف مصلحة التقييم والاتصال. وهنا تثبت صحة الفرضية.

- يعد تقييم الأداء المالي مقياساً لمدى نجاح المؤسسة خلال مقارنة نتائجها وتحقيق أهدافها، يضمن للمؤسسة بالاستمرارية في نشاطاتها . وهنا تثبت صحة الفرضية.
- تعتمد مؤسسة مطاحن الحضنة على الأدوات الحديثة في تقييم أدائها المالي وما يثبت صحة الفرضية ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي في أن المؤسسة تستخدم لوحة القيادة من بين الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير .

د- الاقتراحات والتوصيات :

بناءً على النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم جملة من الاقتراحات كالتالي :

- نوصي المؤسسة بأن تضع مصلحة خاصة للمراقبة التسيير ليقوم بجميع مهامه وتطبيق أدواته اللازمة.
- نوصي المؤسسة أن تركز على الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير للتطوير في تقييم أدائها .
- ينبغي على مؤسسة مطاحن الحضنة إدراج مؤشرات أخرى غير المالية تسمح بإعطاء نظرة واقعية حول الأداء.

و- آفاق الدراسة :

يمكن إيجاز الآفاق المنبثقة عن دراستنا فيما يلي :

- دور بطاقة الأداء المتوازن على تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟
- دور لوحة القيادة في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟



قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- إبراهيم بلوط حسن، المبادئ والاتجاهات الحديثة في ادارة المؤسسات دار النهضة العربية، ط1، بيروت - لبنان، 2005.
- 2- إبراهيم شريفات خلدون، إدارية التحليل الحالي، دار وائل للنشر، 2001.
- 3- إبراهيم نور عبد الناصر، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، عمان، الأردن، 2006.
- 4- الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007.
- 5- إدريس وائل محمد صبحي، منصور الغالي طاهر محسن، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، 2009.
- 6- بن ساسي إلياس، قريشي يوسف، تسيير المالي، الإدارة المالية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- 7- بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 8- هواري معراج، الباهي مصطفى، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 9- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، (نظرة متكاملة)، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2005.
- 10- الكرخي مجيد، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 11- كنوش عاشور، المحاسبة العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 12- لسلوس مبارك، التسيير المالي، ط2، المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2012.
- 13- لعويسات جمال الدين، مبادئ الإدارة، دار لومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2005.
- 14- محمد البكري سونيا، نظم المعلومات الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، (مصر)، 1997.
- 15- محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000.
- 16- محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات، [www,ir4ee.net](http://www.ir4ee.net)
- 17- محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الإسكندرية، مصر، 2001.

- 18- محمد فركوس، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر طبعة، 1995.
- 19- محمد قاسم عبد الرزاق، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2009.
- 20- المطارنة غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط2، عمان الأردن، 2006.
- 21- مطر محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 22- عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 23- عبد المنعم مبارك صلاح الدين، اقتصاديات المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية (مصر)، بدون سنة النشر.
- 24- عدون ناصر دادي، مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية، دار الحمديّة، الجزائر، 2004.
- 25- عدون ناصر دادي، المحاسبة التحليلية، دار الحمديّة، الجامعة الجزائرية، 1999.
- 26- عدون ناصر دادي، تحليل مالي، دار البعث، قسنطينة، 1988.
- 27- عدون ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1999.
- 28- عدون ناصر دادي، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2010.
- 29- علي القباني ثناء، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2008.
- 30- فهيمة بديسي، محاسبة التحليلية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013.
- 31- صالح النجار فايز جمعة، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007.
- 32- الصحن عبد الفتاح، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شياب الجامعة للطباعة والنشر، الاسكندرية بدون سنة النشر.
- 33- شيحة خميس، التسيير المالي للمؤسسة، دروس ومسائل محلولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 34- الخطيب محمد محمود، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار الحامد عمان، 2009.
- 35- خليفة أبو زيد كمال، مصطفى الدهراوي كمال الدين، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، أبو الخير للطباعة والتجليد، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 2007.

- 36- خنفر مؤيد راضي، المطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 37- ظاهر أحمد حسن : المحاسبة الادارية، دار وائل للطباعة والنشر، الاردن، 2000.
- 38- الظاهر نعيم ابراهيم، اساسيات الادارة، المبادئ والتطبيقات الحديثة، عالم الكتب الحديثة، الطبعة الاولى، اربد، 2009.
- ب-المذكرات والرسائل:**
- 39- بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2006.
- 40- جاب الله هدى، دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 41- جلييلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير جامعة بومرداس، 2009.
- 42- يجاوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.
- 43- لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- 44- محاد عريوة، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستخدم، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2001.
- 45- المسحال أمير إبراهيم، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف، المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
- 46- سايح الطيب، نظام الموازنات التقديرية في تسيير الاستثمار، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر 2006.
- 47- سعادة شدرى معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير جامعة بومرداس، الجزائر، 2009.
- 48- عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير التجارية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 49- عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحلته وإقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

- 50- عماد الدين سليم، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2007.
- 51- عمار بن مالك، المنهج الجديد للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، مذكرة الماجستير، مالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011.
- 52- فوزية بن علجية، مدى استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، مراقبة التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
- 53- قويدر الواحد عبد الله، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الاداء، مذكرة ماجستير جامعة الشلف، الجزائر. 2007.
- ج- الملتقيات والمجلات:
- 54- بوهالي محمد، مراد راييس: واقع أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني واقع تقنيات مراقبة التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، بدون سنة.
- 55- جهاد بنور، هيئة قواسمية، دور لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسة اقتصادية، الملتقى وطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، جامعة سكيكدة، الجزائر (2007-2012).
- 56- سالم منير وآخرون، التكاليف مجلة علمية، العربية للتكاليف، العدد الثالث السنة الخامسة والعشرون، الأردن سبتمبر 1996.
- 57- سليمة رقاد، زينب وبغاري، مداخله واقع لوحات القيادة في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة BCR، جامعة سطيف.
- 58- شريف عمر، محمدي عبد لعالي، دراسة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، جامعة باتنة، الجزائر، بدون سنة.
- 59- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث عدد 2011/09، جامعة ورقلة، الجزائر.
- 60- غفصي توفيق، زيتوني كمال، المحاسبة التحليلية كأداة المراقبة التسيير ودورها في تنظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من اجل استشراف، الابداعيات المستقبلية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.

a- les ouvrages:

- 61- . H,Bouquin, le control degestion, paris puff ,6eme édition ,2004.
- 62- . H, Loning, le contrôle de gestion, organisation et Mise en Œuvre,3^{eme} edition, édition Dunod,paris,2008.
- 63- . H, Bouquin, le contrôle de gestion 3ème édition,paris,puff, 1997.
- 64- . isabelle de kerviler, loic de kerviler, lecontrôle de gestion porte de tous , 3^{eme},edition,paris,édition,economisa,2000.
- 65- . p. lauzel et R. teller , contrôle de gestion et budget, sireyéditions paris 7^{eme} éditions, 1994.
- 66- . Xavier Bouin Français ,Xaviersimonle contrôle de gestion paris Donod , 2000 .
- 67-H, Loning , le contrôle de gestion: organisation et Mise en Œuvre, 2^{eme} edition, édition Dunod , paris , 2003.
- 68- Teller,R le contrôle de gestion ,pour un pilotage intégrant stratégie et finance ed management,1999.
- 69-Alianburlond, control de gestion, éditions, fouchrer, France 2009/2010 .
- 70-Calunde Alazard et Séparais, Contrôle de gestion ,5^{eme} eddumod paris ,2001.
- 71-H, bouquin, les fondements du contrôle de gestion, paris, Duff, 1994.
- 72-H, Loing, le contrôle de gestion, organisation et Mise en Œuvre,2^{eme} edition, édition Dunod,paris, 1998.
- 73-Michel .Gervais, Contrôle de gestion, ED económico, 1997.

الملاحق

(01) : الملحق رقم

ANNEE 2012

RUBRIQUE					
C - Production	Réalisations année 2012	Prévisions année 2012	Taux de Réalisations	Réalisations année 2011	Taux d'evolution
Semoule	237 711	201 168	18,17%	278 456	-14,63%
Farine	224 550	175 626	27,86%	217 822	3,09%
Issues de meunerie	211 921	167 706	26,36%	230 913	-8,22%
Pâtes et couscous	0	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
Autres	0	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
G - Ventes Physiques					
Semoules	238 145	201 168	18,38%	278 174	-14,39%
Farine	224 515	175 626	27,84%	216 254	3,82%
Issues de meuneries	213 080	167 706	27,06%	230 154	-7,42%
Pâtes et couscous	30	0	#DIV/0!	3	1100,00%
Autres	61	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!

ANNEE 2013

RUBRIQUE					
C - Production	Réalisations année 2013	Prévisions année 2013	Taux de Réalisations	Réalisations année 2012	Taux d'evolution
Semoule	236 008	354 816	-33,48%	237 711	-0,72%
Farine	230 098	153 549	49,85%	224 550	2,47%
Issues de meunerie	226 384	253 935	-10,85%	211 921	6,82%
Pâtes et couscous	0	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
Autres	0	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
G - Ventes Physiques					
Semoules	230 205	354 816	-35,12%	238 145	-3,33%
Farine	230 843	153 549	50,34%	224 515	2,82%
Issues de meuneries	225 485	253 935	-11,20%	213 080	5,82%
Pâtes et couscous	53	0	#DIV/0!	30	76,37%
Autres	64	0	#DIV/0!	61	6,05%

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles		115 653,49	69 392,10	46 261,39	69 392,09
Immobilisations corporelles	01	2 926 920 910,56	1 714 894 652,66	1 212 026 257,90	1 231 010 171,59
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 451 478 762,95	517 401 087,80	934 077 675,15	952 575 567,74
Installation technique.matrial et outil .ind		1 099 136 199,70	1 084 168 103,10	14 968 096,60	17 957 806,28
Autres immobilisations corporelles		120 407 794,55	113 325 461,76	7 082 332,79	4 578 644,21
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif	02	10 741 976,43		10 741 976,43	10 497 385,17
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 937 797 340,48	1 714 964 044,76	1 222 833 295,72	1 241 595 748,85
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	03	83 802 737,56	3 608 089,76	80 194 647,80	178 514 391,22
Matière premières et fournitures		21 276 827,23		21 276 827,23	129 041 497,63
Autres approvisionnements		46 127 219,52	3 608 089,76	42 519 129,76	44 599 117,83
Stocks de produits		16 398 690,81		16 398 690,81	4 873 775,76
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		375 398 834,00	329 560 824,01	45 838 009,99	441 296 671,44
Créances parafiscalités céréalières					
Créances intra - groupe	04				394 694 700,39
Clients	05	338 789 281,64	329 560 824,01	9 228 457,63	14 979 931,86
Autres débiteurs		18 015 840,14		18 015 840,14	6 420 344,53
Impôts et assimilés	06	18 593 712,22		18 593 712,22	25 201 694,66
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		1 044 417 998,87		1 044 417 998,87	819 251 997,95
Placements et autres actifs financiers courants	07	443 000 000,00		443 000 000,00	
Trésorerie	08	601 417 998,87		601 417 998,87	819 251 997,95
TOTAL ACTIF COURANT		1 503 619 570,43	333 168 913,77	1 170 450 656,66	1 439 063 060,61
TOTAL GENERAL ACTIF		4 441 416 910,91	2 048 132 958,53	2 393 283 952,38	2 680 658 809,46

الملحق رقم 6

GROUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2013

DATE: 21/05/2014
 HEURE: 15:00
 PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		1 449 460 000,00	1 449 460 000,00
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves		190 237 647,23	190 237 647,23
Ecart de réévaluation			
Résultat net	09	114 026 511,20	77 329 412,63
Ajustement résultant changement de méthodes/correction d'erreurs		-30 096 507,06	-30 096 507,06
Autres capitaux propres	10	-146 835 602,53	-224 165 015,16
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1 576 792 048,84	1 462 765 537,64
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Subventions d'équipement et d'investissement			
Obligations trésor			
Autre emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires	11	41 167 491,10	50 343 058,92
Provisions pour charges -litiges fiscaux et sociaux			
Autres provisions pour charges -(impôt/renouvellement des immobilisations en co			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif	12	1 543 951,19	1 321 747,30
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		42 711 442,29	51 664 806,22
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Obligations trésor			
Dettes parafiscales céréalnières			
Dettes intra -groupe	13	670 810 961,25	1 064 920 078,07
Interets echus des obligations et des titres participatifs			
Fournisseurs matières premiers		3 793 340,81	1 293 426,84
Autres fournisseurs et comptes rattachés	14	47 265 117,47	49 536 948,95
Impôts		31 317 610,00	21 956 925,00
Autres dettes passifs courants	15	20 593 431,72	28 521 086,74
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		773 780 461,25	1 166 228 465,60
TOTAL GENERAL PASSIF		2 393 283 952,38	2 680 658 809,46
<small>(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés</small>			

الملحق رقم 4

GROUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2012

DATE: 15/05/2014
 HEURE: 14:24
 PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		1 449 460 000,00	1 449 460 000,00
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves		190 237 647,23	190 237 647,23
Ecart de réévaluation			
Résultat net	09	77 329 412,63	113 731 954,42
Ajustement résultant changement de méthodes/correction d'erreurs		-30 096 507,06	-30 096 507,06
Autres capitaux propres	10	-224 165 015,16	-337 896 969,58
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		1 462 765 537,64	1 385 436 125,01
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Subventions d'équipement et d'investissement			
Obligations trésor			
Autre emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires	11	50 343 058,92	43 527 747,75
Provisions pour charges -litiges fiscaux et sociaux			
Autres provisions pour charges -(impot/renouvellement des immobilisations en co			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif	12	1 321 747,30	1 798 016,50
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		51 664 806,22	45 325 764,25
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Obligations trésor			
Dettes parafiscalités cérialières			
Dettes intra -groupe		1 064 920 078,07	1 064 920 078,07
Interets échus des obligations et des titres participatifs			
Fournisseurs matières premiers		1 293 426,84	1 021 238,45
Autres fournisseurs et comptes rattachés	13	49 536 948,95	37 531 590,17
Impôts		21 956 925,00	32 091 270,11
Autres dettes passifs courants	14	28 521 086,74	39 702 586,93
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 166 228 465,60	1 175 266 763,73
TOTAL GENERAL PASSIF		2 680 658 809,46	2 606 028 652,99
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم 3

GROUPE ERIAD SETIF
 FILIALE LES MOULINS DU HODNA MS'ILA
 Exercice 2012

DATE: 15/05/2014
 HEURE: 14:24
 PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles		115 653,49	46 261,40	69 392,09	92 522,79
Immobilisations corporelles	01	2 921 006 053,87	1 689 995 882,28	1 231 010 171,59	1 255 198 097,17
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 451 462 857,84	498 887 290,10	952 575 567,74	971 089 365,44
Installation technique, matériel et outil .ind		1 098 152 328,69	1 080 194 522,41	17 957 806,28	17 656 969,29
Autres immobilisations corporelles		115 492 713,98	110 914 069,77	4 578 644,21	10 553 609,08
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		18 800,00		18 800,00	2 521 572,00
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	02	18 800,00		18 800,00	2 521 572,00
Impôts différés actif	03	10 497 385,17		10 497 385,17	9 234 569,57
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 931 637 892,53	1 690 042 143,68	1 241 595 748,85	1 267 046 761,53
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	04	180 759 105,31	2 244 714,09	178 514 391,22	198 421 082,17
Matière premières et fournitures		129 041 497,63		129 041 497,63	143 316 621,86
Autres approvisionnements		46 843 831,92	2 244 714,09	44 599 117,83	47 943 595,29
Stocks de produits		4 873 775,76		4 873 775,76	7 160 865,02
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		777 499 095,45	336 202 424,01	441 296 671,44	452 159 910,49
Créances parafiscalités céréalières					
Créances intra - groupe		394 694 700,39		394 694 700,39	394 694 700,39
Clients	05	351 182 355,87	336 202 424,01	14 979 931,86	31 951 241,80
Autres débiteurs		6 420 344,53		6 420 344,53	7 065 426,42
Impôts et assimilés	06	25 201 694,66		25 201 694,66	18 448 541,88
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		819 251 997,95		819 251 997,95	688 400 898,80
Placements et autres actifs financiers courants	07				422 000 000,00
Trésorerie	08	819 251 997,95		819 251 997,95	266 400 898,80
TOTAL ACTIF COURANT		1 777 510 198,71	338 447 138,10	1 439 063 060,61	1 338 981 891,46
TOTAL GENERAL ACTIF		4 709 148 091,24	2 028 489 281,78	2 680 658 809,46	2 606 028 652,99



تم بحمد الله



ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية مراقبة التسيير بمختلف أدواتها، ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، من خلال تطبيق ذلك على مؤسسة مطاحن الحظنة بالمسيلة، حيث تم التعرف على مختلف أدوات مراقبة التسيير المطبقة بها وكذا مساهمتها في تقييم الأداء المالي و عملية صنع القرار .

لقد تم التوصل من خلال الدراسة إلى أن المساهمة الفعالة لنظام مراقبة التسيير مرتبطة أساسا بمدى قدرة المؤسسة على التحكم في أهم أدواته المتمثلة في المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، الميزانية التقديرية و لوحة القيادة، و قدرتها على توظيفها بما يسمح لها بتقييم الأداء الاقتصادي والمالي وتحديد الانحرافات ودراستها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، من أجل ترجمة الأداء الفعال في واقع المؤسسة

الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير ، أدوات مراقبة التسيير ، الأداء المالي .

Summary:

This study aimed to understand the importance of management control of various tools, and its role in evaluating the financial performance of economic institutions, by applying it to the institution Hodna Mills brood M'sila, which have been identified at various monitoring tools, management applied , and its contribution to the assessment of financial performance, and control in the decision-making process.

We came through the study to be effective contribution to the control system of management mainly associated with the extent of the institution's ability to control the most important tools of general accounting, cost accounting, budget estimates and the dashboard, and the ability to employ them, allowing them to assess the economic and financial performance and identify deviations, study and take appropriate corrective action, in order to translate the effective performance in the reality of the institution.

Keywords: management control, monitoring tools management, financial performance.