

تمهيد

تخضع مراقبة التسيير في الوقت الراهن بمكانة هامة ضمن النشاط الإداري في المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما لها من خصائص ومميزات، وذلك من خلال القدرة على ترشيد القرارات و توجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات وتحديد أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا بواسطة عدة أدوات وتقنيات كلاسيكية وحديثة فالمسير الناجح هو الذي يعتمد على الوسائل الصحيحة والدقيقة قبل البدء في أي عمل، من خلال تشخيصه للاحتياجات واعتماد الأدوات اللازمة لذلك، وفي هذا الفصل المتعلق بمراقبة التسيير، سنتطرق في المبحث الأول لمراقبة التسيير والتعرف على مفاهيمها مراحل تطورها، وأهمية تطبيقها في المؤسسات والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، أما في المبحث الثاني فسنستطرق لمسار و مكانة ومهام مراقبة التسيير، وأخيراً في المبحث الثالث سنقدم شرحاً لأهم أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة تزامنت مع ازدياد حجم المؤسسات وتنوعها وتطورها وتعقد عملية التسيير ككل، فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، من خلال مسارها الذي يتضمن إعداد الأهداف ووضع الوسائل ومتابعتها للتحكم وتصحيح الأخطاء والانحرافات إن حصلت وتحسين أداء المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة وتطور مراقبة التسيير

بدأت أولى المؤشرات في ميدان مراقبة التسيير تظهر في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات، ووضع مراقبة على المنفذين، وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850-1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة، أين وجد المسيريون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين أدائها¹.

وحتى بداية السبعينات من القرن الماضي قامت المؤسسات الفرنسية التي طبقت نظام مراقبة التسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه²:

- مسار للتخطيط ولتسيير الموازنات ومراقبتها.
 - بنية سليمة مجزأة عموديا إلى مراكز مسؤولية.
 - نظام قيادة يعتمد على المزاوجة بين الأهداف والوسائل.
- ويمكن تحديد المراحل التي مرت بها مراقبة التسيير إلى أربعة مراحل وهي³:

1- المرحلة الأولى: تمتد من سنة 1910 إلى غاية سنة 1945، إذ كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا على ترشيد العمليات الإنتاجية القاعدية.

2- المرحلة الثانية: تمتد من سنة 1945 إلى غاية سنة 1968، وارتكز الاهتمام فيها على البحث عن الأمثلية والمؤشرات المالية.

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

² - صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص 39.

³ - نعيمة بجاوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، لطلبة ماستر تدقيق محاسبي وإدارة المنظمات، مجمع البحوث والأوراق البحثية في ميدان العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص 2، www.benmoussamed.jimdo.com، تاريخ الاطلاع: 2015/02/19، على 09:10.

الفصل الأول.....الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

3- المرحلة الثالثة: تمتد من سنة 1968 إلى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها.

4- المرحلة الرابعة: وتبدأ من سنة 1980 وترتكز على البعد الاستراتيجي و الأدوات الاستراتيجية لمراقبة التسيير وتم ابتكار وتطوير أدوات وتقنيات تساعد على الرقابة في كل مرحلة من هذه المراحل.

ويمكن عرض ملخص عن أهم المراحل التي مرت بها تطورات مراقبة التسيير في الجدول التالي(1-1):

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 للانحرافات 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.

المصدر: صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص 39.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص مراقبة التسيير

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

قبل التطرق لمفهوم مراقبة التسيير فإنه يجب الإشارة إلى أن هذا المصطلح هو مركب من كلمتين هما: "المراقبة" و"التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى على النحو التالي:

1- المراقبة: هي عملية تعنى بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا، وباتخاذ القرارات التصحيحية بناءً على نتيجة التقويم، و هي شديدة الارتباط بالتخطيط و تهيئ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة¹.

¹ - محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير(أساسيات و وظائف ، تقنيات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، بن عكنون، 2006، ص 323.

2- التسيير: هو مجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة، التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة، إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأفراد لبلوغها¹.

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

- عرف C. Alazard مراقبة التسيير بأنها عبارة عن "نظام للمعلومات مكون من مجموعة الإجراءات التي تسمح بمراقبة الإنتاج وجميع أنشطة المؤسسة لضمان استخدام الموارد بكفاءة وفعالية لدعم اتخاذ القرار"².
- مراقبة التسيير هي "جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"³.
- و عرفت كذلك " بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط و التحريك الفعال والدائم للطاقات و الموارد المتاحة، لتحقيق الهدف من ذلك"⁴.
- هي "المسار الذي بواسطته يتأكد المديرون أن الموارد قد تم الحصول عليها واستعملت بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة"⁵.
- هي تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير ملائمة"⁶.
- في المعيار الأمريكي عرفت مراقبة التسيير بأنها "عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة والموظفون الآخرون تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية"⁷:

-الثقة في التقارير المالية؛

¹ - محمد رفيق الطيب، مرجع سابق الذكر، ص 21.

²-Claude Alazard, Sabine Sépari, contrôle de gestion, 6^{ème} édition, dunod, paris , 2004 ,p1.

³ - قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، جامعة الشلف، ص 4، <http://www.docudesk.com> تاريخ الاطلاع: 2015/01/27 على 13:19.

⁴ - محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات، www.rr4ee.net تاريخ الاطلاع: 2014/11/21 على 11:39.

⁵ - صفاء لشهب، مرجع سابق الذكر، ص 55.

⁶ - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية(حالة البنوك)، دار المحدثية العامة، الجزائر، 2004، ص 10.

⁷ - قورين حاج قويدر، مرجع سابق الذكر، ص 4.

-الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة؛

- فعالية وكفاءة العمليات.

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف إجرائي شامل والذي يتمثل في أن " مراقبة التسيير هي العملية التي يتم من خلالها التأكد من استعمال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، وفي إطار جملة من الوسائل الملائمة والتي تسمح بتحديد الانحرافات(بين ما هو مقدر وما هو محقق فعلا)، وهذا بهدف المساعدة في توفير معلومات كمية ونوعية لإدارة المؤسسة، لاتخاذ إجراءات تصحيحية بناءً على نتيجة التقييم، تفيد في تحقيق أهداف المؤسسة و بقائها واستمرارها في المنافسة".

الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير:

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية¹:

1- مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان، والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة، ويتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بفعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء.

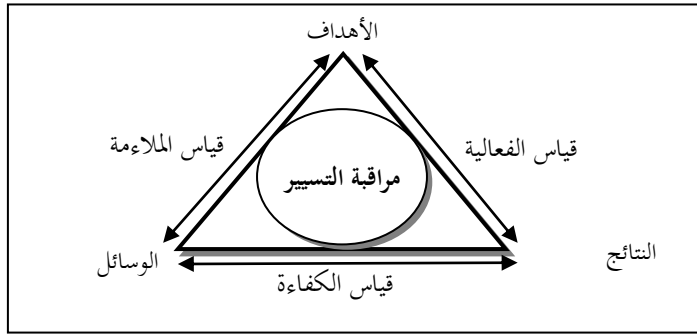
هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له ومن أمثلة ذلك نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح القيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

2- إيجاد علاقة بين الوسائل و الأهداف و النتائج:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظيفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين في الشكل رقم(1-2):

¹ - قويدر عبد الواحد، دور نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007، ص 17-18.

الشكل رقم (1-1) مثلث مراقبة التسيير



Source: Hélène Löning, **Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques**, 2^{eme} Edition, paris, 2003,P6.(بالصرف)

أ- **العلاقة بين (الأهداف - والوسائل):** يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة متزامنة ومترابطة ، فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين قيما 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 المتاحة¹.

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

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 يحقق هدفه بالفعالية، فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف².

وعليه يمكن القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية، الكفاءة والملاءمة.

¹ - ناصر داري عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق الذكر، ص 47.

² - صفاء لشهب، مرجع سابق الذكر، ص 57.

3- تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري

يعمل نظام مراقبة التسيير على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والتي تساعد على التحكم في أدائهم على اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مراقبة التسيير

الفرع الأول: أهداف مراقبة التسيير

تتمثل أهداف مراقبة التسيير في ¹:

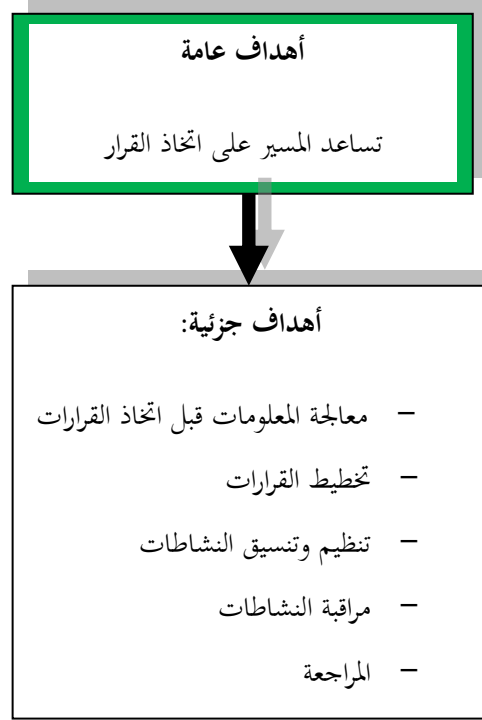
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات ويتم ذلك عن طريق الميزانيات التقديرية؛
- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة؛
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها؛
- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه؛
- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف².

ويمكن توضيح الأهداف العامة والجزئية لمراقبة التسيير في الشكل التالي رقم (1-2).

¹ - محمد خليل والآخرين، مرجع سابق الذكر، ص 6.

² - توفيق غفصي، كمال زيتوني، مداخلة بعنوان: المحاسبة التحليلية كأداة المراقبة التسيير ودورها في تنظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، ملتقى وطني حول: واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائية تحليل الموجود من أجل استشراف، الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، ماي 2013، ص 6.

الشكل رقم: (1-2): الأهداف العامة و الجزئية لمراقبة التسيير.



المصدر: عبدالرحمان هباح، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة ماستر أكاديمي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص34.

الفرع الثاني: أهمية مراقبة التسيير

تتجلى أهمية مراقبة التسيير في النقاط التالية¹:

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية؛
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية؛
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة؛
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، وكذلك فقد تؤكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.

¹ - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد: 2013/09، جامعة ورقلة، ص 167.

المبحث الثاني: مسار ومكانة ومهام مراقبة التسيير

مما لا شك فيه أن المؤسسات إذا ما أرادت البقاء و الاستمرار و النجاح فعليها التفكير في المستقبل ووضع الخطط الملائمة مسبقا على أساس المعلومات المتاحة، ومراقبة التسيير مسار يسمح بقيادة المؤسسة، هذا إذا ما أعطيت مكانه هامة لهذه المراقبة فالمهام التي يقوم بها مراقب التسيير تسمح له أن يتبوأ أعلى المستويات في الهيكل التنظيمي، ففي هذا المبحث سنحاول التعرف على كل من مسار ومكانة ومهام مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مسار مراقبة التسيير داخل المؤسسة

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

يشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف، جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل، وأخيرا التصحيح¹.

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 - سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل وإقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص74 - 75.

المرحلة (2): التنفيذ

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

المرحلة (3): مرحلة المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ، بقياس النتائج المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي، بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج و التوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو التعديل.

فالنشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا 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 الانحرافات، وبالتالي فهي تمثل مراقبة أولية، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة سليمة نحو الأهداف المنتظرة¹.

المرحلة (4): مرحلة الإجراءات التصحيحية

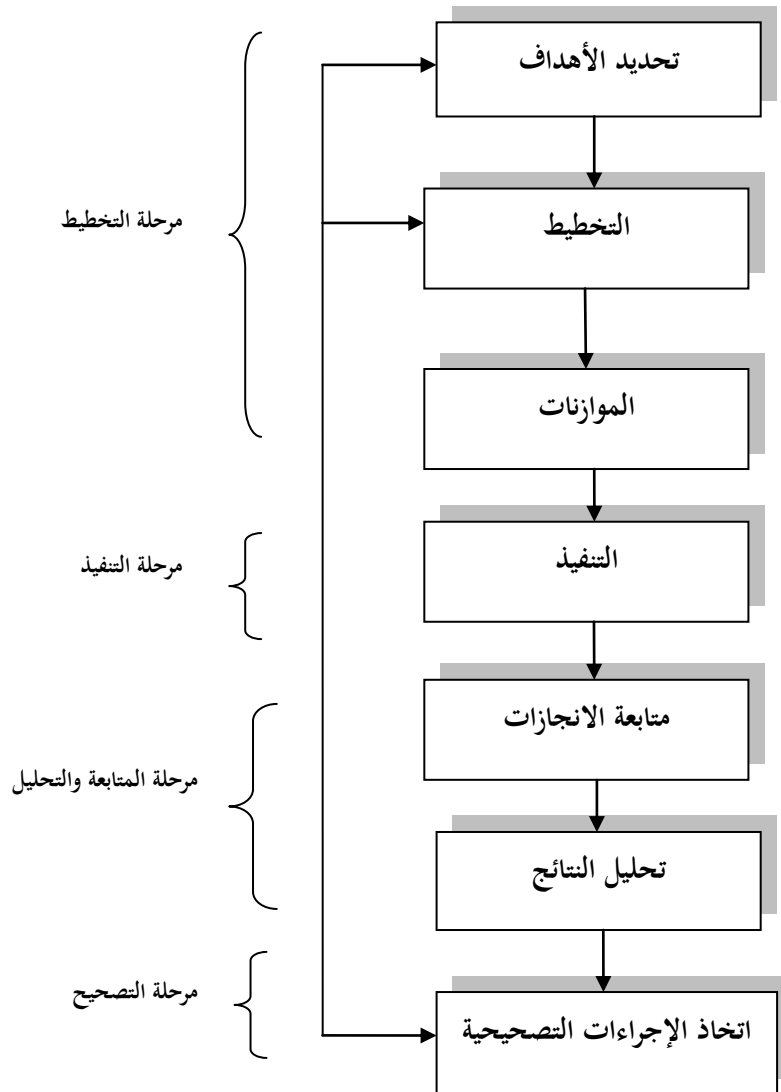
تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء، إذ تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل المتوقع ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها، أي طريقة التنفيذ أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها كما 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 تتخذ القرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة لا تتدرج ضمن صلاحياته².

ويمكن تلخيص مسار مراقبة التسيير في الشكل التالي رقم (1-3):

¹ - صفاء لشهب، مرجع سابق الذكر، ص 52.

² - مرجع نفسه، ص 53.

الشكل رقم (1-3): مسار مراقبة التسيير داخل المؤسسة



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

المطلب الثاني: مكانة مراقب التسيير:

تعتبر مراقبة التسيير، نقطة تجمع المعلومات ومركز لتدفقاتها في المؤسسة، فمراقب التسيير هو من يعالج يحلل و يفسر هذه المعطيات للوصول إلى معلومات مفيدة لترسل أو تنقل للجهات المعنية.

لذا فإن مكانة مراقبة التسيير مهمة جدا في فضاء المؤسسة، وحاليا أصبحت مراقبة التسيير ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها، لكن وضعيتها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تمثل مشكلا، مرتبطة أساسا ب¹:

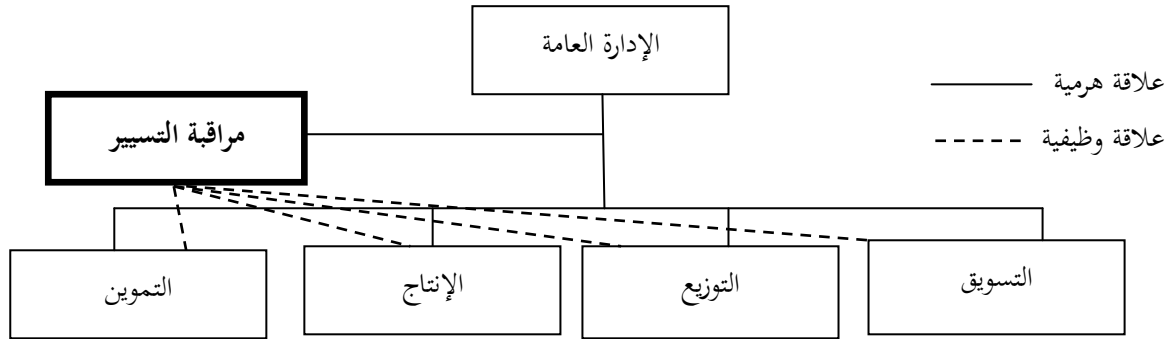
¹ - بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع: إدارة الأعمال، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006، ص 18.

- جم المؤسسة
- أسلوبها التسييري (مركزية، لا مركزية)
- الوسائل المتوفرة.
- الأهداف المتبعة من طرف إدارة المؤسسة.

وبالنظر إلى التطورات الحاصلة فإن مراقبة التسيير أصبحت غير محصورة في جانب من جوانب الهيكل التنظيمي، حيث كانت بالماضي القريب تتواجد ضمن الإدارة المالية للمؤسسة، ويقوم بالعملية الرقابية المدير المالي أما في الوقت الحالي فقد تم ربط مراقبة التسيير مباشرة بالإدارة العامة للمؤسسة، فهذه الوضعية تمكن مراقب التسيير من العمل باستقلالية تامة تمنحه السلطة الكافية للتدخل بشكل أكثر ايجابية و المساعدة على اتخاذ القرارات، تقديم النصح و الإرشاد لها.

ومن أجل قيام مراقب التسيير بعمله بشكل جيد فإن عليه أن يكيف أدواته الرقابية وطرقه حسب المحيط الذي يعمل فيه، وعليه الاعتماد على كل ماله صلة بالمؤسسة، كالتعرف على ماضيها وتطلعاتها، وكذا معرفة ثقافتها وسياساتها العامة، والشكل الموالي يوضح مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم(1-4): مكانة مراقبة التسيير المثلى ضمن الهيكل التنظيمي



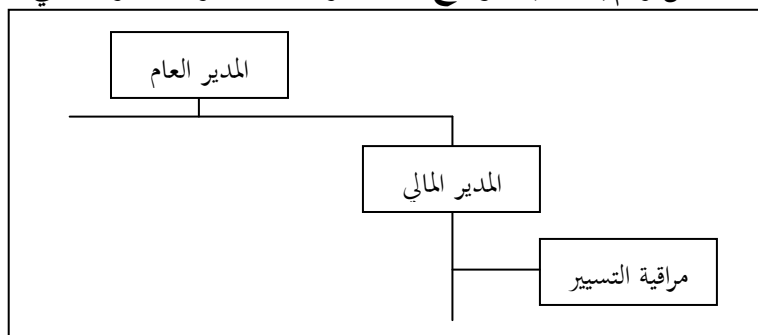
المصدر: بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص 19.

يحتل نظام مراقبة التسيير موقعا وظيفيا يكون تابعا إما للمدير العام (الإدارة العليا) كما رأينا سابقا أو المدير المالي أو لمواقع أخرى كما سنرى على النحو التالي:

1- تابعة مراقبة التسيير للمدير المالي:

يكون منصب مراقبة التسيير ضمن مصلحة المديرية المالية مثلما يظهره الشكل التالي:

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



Source: Xavier Bouin Français, Xavier Simon, **les nouveaux visages du contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, paris, Douod, 2004, p 56.

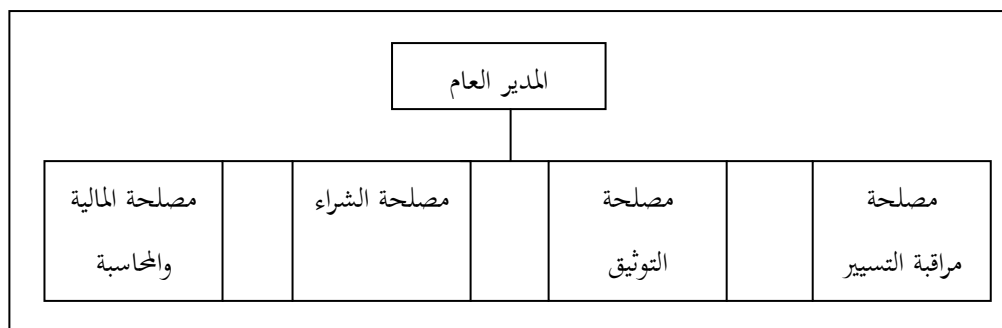
لهذه التابعة عدة سلبيات¹:

- 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.

2 - تابعة مراقبة التسيير لمختلف المصالح الأخرى:

تضع بعض المؤسسات وظيفة مراقبة التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة، وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح، ويظهر ذلك حسب الشكل الموالي²:

الشكل رقم (1-6): الاتصالات على هيئة أسنان المشط



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق الذكر، ص 82.

¹ -Xavier Bouin F- Xavier Simon , op cit , p 56.

² - ناصر دادي عدون، عبد الله قويد الواحد، مرجع سابق، ص 82.

المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير

في سنة 1949 نشر معهد مراقبي التسيير في الولايات المتحدة الأمريكية تصوره لنظام مراقبة التسيير من خلال سبعة وظائف من بينهما وظيفتين أساسيتين هما¹:

- إعداد وتنسيق مخطط ملائم لمراقبة العمليات وذلك على أساس اعتبار مراقبة التسيير عنصرا أساسيا في الإدارة.

- مراقبة الإنجازات بمخططات النشاط والمعايير، مع ملاحظة وتفسير النتائج لكل مستويات النشاط في المؤسسة.

فضلا على ذلك فإن مراقب التسيير مكلف بالمناقشة مع كل أعضاء الإدارة و التفكير في السياسة العامة و الإشراف على العلاقات مع الإدارة العامة، وضمان الحماية المالية للأصول و تحليل المحيط وتحديد أثره على المؤسسة.

فمهمة مراقبة التسيير تتمثل في تصميم نظام معلومات يسمح بتوفير معلومات كمية ونوعية لترشيد القرارات، باستخدام جملة من الأدوات، حيث يجب أن يكون هذا النظام فعالا في تجنيد الطاقات وتحسينها قصد تعزيز أداء المؤسسة بطريقة مستمرة.

¹ - فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع: إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002/2003، ص 92.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير

تحتاج كل المؤسسات مهما كان نوعها إلى نظام رقابة متطور لضمان السير الحسن لنشاطها، وهذه الحاجة الملحة أدت إلى استعمال أدوات وتقنيات دقيقة، وهذه الأدوات هي عبارة عن المؤشرات التي يعتمد عليها في التأكد من تحقق الأهداف المسطرة والمرجوة من قبل المؤسسة، وفي هذا المبحث سنحاول تسليط الضوء على أهم أدوات مراقبة التسيير في المطالب التالية:

المطلب الأول: أدوات التقدير والتخطيط

تستخدم أدوات التقدير والتخطيط لتمكين المؤسسات الاقتصادية من تقدير مختلف الأعمال التي ستقوم بها مستقبلا، والتخطيط لها بما يتلاءم مع الأهداف الاستراتيجية، و من بين الأدوات الأكثر استخداما من طرف المؤسسات الاقتصادية بمختلف أشكالها، و المتمثلة أساسا في الموازنة التقديرية، معدل العائد على الاستثمار والتكاليف المعيارية¹.

1- الموازنة التقديرية:

الموازنة التقديرية هي خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه، أو النفقات المنتظر تحملها خلال فترة محددة والأموال التي تستعملها لتحقيق هدف معين²، فهي إذا برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية و ذلك بالاعتماد على المؤشرات معينة يتم استخلاصها من أرقام سنوات السابقة و تعتمد كأساس لبناء المعايير المستقبلية³.

1-1- خصائص الموازنة التقديرية:

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبرا كميا وماليا لبرنامج عمل محدد لفترة معينة، ويمكن توضيح هذه الخصائص في النقاط التالية⁴:

¹ - محمد الصغير قرشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 94.

² - فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 4.

³ - كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي غير منشورة، في علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 39.

⁴ - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية(حالة البنوك)، مرجع سابق الذكر، ص 48.

- أنها تعبير كمي: إن تحقيق البرامج قصيرة الأجل يستدعي ترجمة أهدافها إلى كميات وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلّا في أشكال كمية ومالية.
- أنها تحدد في شكل برنامج عمل: إن الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد من أن ترفق بقرارات عملية فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس إلى معرفة وتنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط، لذلك تتطلب اتخاذ قرارات مناسبة لها.
- أنها تحدد لفترة معينة: إن الموازنة تحدد لفترة معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها، فالموازنة إذن هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل كما أنها تعتبر من بين المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات ومن ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

1-3- أهمية الموازنة التقديرية: تمكن أهميتها في¹:

✓ التخطيط:

يقصد بالتخطيط رسم الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها، وتحديد البدائل الممكنة لبلوغ هذه الأهداف، وتساند الموازنات التقديرية الإدارة في هذه العملية، من خلال تنفيذ ثلاثة خطوات رئيسية:

- تحديد الأهداف الرئيسية ثم الفرعية؛
- تحديد الخطط، والمتضمنة للبيئة الاقتصادية و العامة، مدى الإقبال على منتجات المؤسسة وظروف السوق، عوامل الانتاج، قوة المركز المالي للمؤسسة وسياسات الاستثمار؛
- وضع البرنامج الزمني للتنفيذ.

✓ التنسيق:

التنسيق هو العملية التي بواسطتها يتم ربط الخطط مع بعضها البعض، و عن طريقه يتم توحيد جهود الإدارات و الأقسام في المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة، وهو يعتمد بدرجة كبيرة على وجود وسائل اتصال فعالة.

¹ - الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع: تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2005/2006، ص ص 10 - 11.

✓ الرقابة:

تلعب الموازنة التقديرية دور فعال في الرقابة، وذلك من خلال:

- متابعة تنفيذ الأنشطة؛
- مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة؛
- تحديد الانحرافات وتوجيه نظر المسؤولين إليها.

2- العائد على الاستثمار:

هو المقابل الذي يطمح المستثمر الحصول عليه في المستقبل نظير استثمار أمواله وذلك بهدف الحصول على العائد وتنمية ثروته وتعظيم أرباحه، أي ما يحصل عليه المستثمر من أموال في وقت لاحق مقابل تضحيته بالاحتفاظ بأمواله في الوقت الحاضر وذلك من خلال استثماره لهذه الأموال لفترة زمنية محددة¹، ويسمى بمعدل العائد على الأصول ويحسب بالعلاقة التالية²:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي الأصول المستثمرة}}$$

ويمكن تحليل هذه العلاقة من خلال التعرف على العوامل الأساسية المؤثرة في مكونات صافي الربح، من جهة، ومن جهة أخرى مكونات صافي الأصول المستثمرة، فنجد أن:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{قيمة الأصول المستثمرة}}$$

حيث أن: صافي الربح / المبيعات، يمثل معدل الأرباح منسوبا إلى حجم إيرادات البيع.

المبيعات / قيمة الأصول المستثمرة، يمثل معدل دوران الأصول.

وبالتالي تكون علاقة معدل العائد على الأصول بالشكل التالي:

¹ - قاسم نايف علوان، إبراهيم محمد الزعلوك، أثر تغير العائد المتحقق على العائد المطلوب في ظل نموذج (CAPM)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد: 5، 2005، ص 5.

² - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص 102.

معدل العائد على الأصول = معدل الأرباح × معدل دوران الأصول المستثمرة.

1-2- أهمية العائد على الاستثمار:

تكمن أهميته من خلال النقاط التالية¹:

- ✓ أخذه في الحسبان للأداء الكلي للمؤسسة؛
- ✓ يقدم معلومات تخص مردودية الأصول الموجودة في المؤسسة، و الاستثمارات الجديدة؛
- ✓ يسمح بالمقارنة بين مراكز المسؤولية فيما بينها داخل المؤسسة، وبين المؤسسة والمؤسسات المنافسة لها أو بينها وبين فرص استثمارية أخرى متاحة.

3- التكاليف المعيارية:

تعد التكاليف المعيارية إحدى الأدوات الهامة التي تستخدمها الإدارة في عملية التخطيط و هي تمثل خطة تكاليف محددة مسبقا على أساس في وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى الكفاءة الإنتاجية لما تم تنفيذه فعلا²، أي تستعمل كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية.

1-3- أنواع التكاليف المعيارية:

للتكاليف المعيارية عدة أنواع منها³:

- التكاليف المعيارية التاريخية: يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة، وبالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية، ولا ينصح باستعمال هذا النوع من التكاليف.
- التكاليف المعيارية النظرية: وتحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، وبالتالي فهي لا تحقق إلا في حالات استثنائية، غالبا ما تحاول المؤسسات الاقتراب من تحقيقها.

¹ - هوارى سويسى، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، العدد: 7، جامعة ورقلة، 2010، ص 57.

² - عبد الله جميل، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: محاسبة و تمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 17.

³ - ناصر عدون دادى، مرجع سابق الذكر، ص 162.

- **التكاليف المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف الدورة أو دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا، هناك ثلاثة عناصر يمكن حساب الفروق المتعلقة بها وهي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة.

3-2- أهداف التكاليف المعيارية:

تتجلى أهداف التكاليف المعيارية في¹:

البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما يحدث فعلا.

الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا.

التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

الإعلام: تزود ادارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

المطلب الثاني: أدوات التحليل

تستخدم أدوات التحليل لمعرفة سلوك نشاط المؤسسة بشكل عام في فترة معينة وتحليله لمعرفة مستوى أداء وتحديد المسؤولية في ذلك لاتخاذ القرار المناسب، وهذا من خلال بعض المؤشرات، و من بين الأدوات الرقابية التي يمكن أن تساعد المؤسسات في عملية التحليل تتمثل في **التحليل المالي**، نقطة التعادل، المحاسبة أساس الأنشطة².

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 227.

² - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مرجع سابق الذكر، ص 107.

1- التحليل المالي:

هو عبارة عن مجموعة من الطرق التي تسمح بتقييم الوضعية المالية الماضية و الحالية التي تساعد على اتخاذ قرارات التسيير¹، إذ يعد وسيلة لتقييم الوضع المالي و الأداء التشغيلي للمؤسسة من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية²:

- هل الموجودات (الأصول) تستخدم في مجالات مربحة؟
- هل أن ربحية الموجودات كافية لتغطية الالتزامات الطويلة الأجل للمؤسسة؟
- هل أن سيولة الموجودات المتداولة كافية لتغطية التزامات المؤسسة في الأجل القصير؟

وللتحليل المالي عدة أساليب منها النسب المالية و التي يمكن بها مراقبة السيولة والنشاط والربحية والمديونية، بالإضافة على النسب المالية توجد مؤشرات التوازن المالي (رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل، الخزينة) وكل هذا وذاك سنفصل فيه في الفصل الثاني.

2- نقطة التعادل:

نقطة التعادل هي وسيلة تسمح بدراسة العلاقة الموجودة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والأرباح وهي النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة، والأرباح تبدأ عندما تجاوزها، فعند هذه النقطة يتساوى رقم الأعمال مع التكاليف الإجمالية³.
ونلخص ذلك فيما يلي⁴:

نرمز لـ: رقم الأعمال (CA)، التكاليف الثابتة (CF)، نقطة التعادل (SR)، هامش على التكلفة المتغيرة (MCV)، التكاليف المتغيرة (CV)، ويمكن الوصول إلى علاقة نقطة التعادل كما يلي.

الهامش على التكاليف المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

¹ - مبارك لسلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، بن عكنون، 2012، ص 15.

² - عدنان تايه النعمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل المالي و التخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 20.

³ - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، مرجع سابق الذكر، ص 35.

⁴ - عيبرات مقدم، ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، ط1، 2008، ص 65.

الفصل الأول.....الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

إنطلاقاً من تناسب الهامش على التكاليف المتغيرة و رقم الأعمال، وعند نقطة التعادل: $MCV=CF$ و CA هو SR .

$$MCV/CA=CF/SR \iff SR \times MCV=CA \times CF$$

$$SR=CA \times CF/MCV.....(1)$$

ويمكن الوصول إلى نقطة التعادل من العلاقة (1): وذلك بقسمة بسط مقام العلاقة على رقم الأعمال (CA) فنجد:

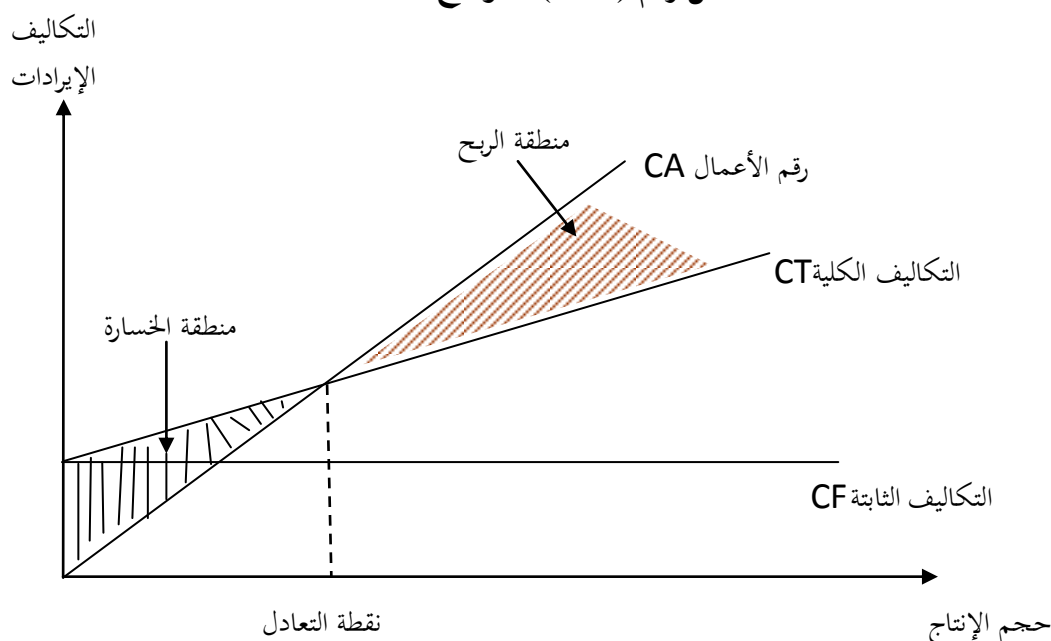
$$SR=(CA \times CF)/CA/MCV/CA$$

$$SR=CF/MCV$$

بعد الاختزال نحصل على:

ويمكن حسابها بيانياً كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-7) : يوضح نقطة التعادل بيانياً



المصدر: عادل صالح الراوي، محمد مزعل حميد، أهمية الرافعة التشغيلية المالية في تعظيم أرباح المشاريع الصناعية دراسة تطبيقية، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 4، العدد 9، جامعة الأنبار، 2012، ص 312.

من الشكل نستطيع استخلاص أن:

نقطة التعادل هي النقطة التي يلتقي فيها مستقيم التكاليف الكلية (TC) مع مستقيم رقم الأعمال (CA) وقبل هذا المستوى من الأسفل تتعرض المؤسسة للخسارة نتيجة لكون قيمة التكاليف الكلية (TC) أكبر من قيمة المبيعات (الإيرادات)، أما بعده للأعلى فيبدأ تحقيق الربح أو الفائض نتيجة لأن مبلغ الإيرادات الكلية تصبح أكبر من مبلغ التكاليف الكلية.

2-1- فوائد نقطة التعادل:

تنحصر أساسا في المساعدة على اتخاذ مختلف أنواع القرارات وهي¹:

- ✓ **قرار إدخال منتج جديد:** حيث عندما تواجه إدارة المؤسسة مشكلة إدخال منتج جديد، فإنها تريد معرفة حجم الإنتاج و المبيعات اللازم لتغطية التكاليف بعد تحقيق الأرباح، وتحديد هذا الحجم مسبقا يساعد كثيرا في إتخاذ القرار ويحمي الإدارة من الوقوع في أخطاء تكلف كثيرا؛
- ✓ **قرار التوسع في عمليات الشراكة:** إن عملية الشراكة لغرض التوسع يجعل التكاليف الثابتة و المتغيرة تزيد بمقادير ونسب محددة، كما أنه تزيد المبيعات، وعليه يستفاد من تحليل نقطة التعادل في دراسة مدى تأثير التوسع على التكاليف و المبيعات وتأثير الربح أو الخسارة؛
- ✓ **قرار تحديث وسائل الإنتاج:** إن تطور التكنولوجيا تجعل المؤسسة بحاجة إلى تحديث وسائل الإنتاج كالآلات، مما ينتج عنه ارتفاع في التكاليف الثابتة، مع التوفير في التكاليف المتغيرة، فالمؤسسة بحاجة الى تحليل التعادل لمعرفة أثر اتخاذ مثل هذه القرارات؛
- ✓ **قرارات التسعير:** تواجه الإدارة دوما قرارات إعادة التسعير في ظل التنافس المستمر، يستفاد من تحليل التعادل في اتخاذ هذا القرار، من حيث تأثير هذا التغيير في السعر على الربح أو الخسارة.

3- التكاليف المستندة للأنشطة (ABC):

تعرف محاسبة الأنشطة (ABC) بأنها نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجموعات الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم تتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.

¹ - عيبرات مقدم، مرجع سابق الذكر، ص 68.

3-1- أهمية نظام ABC:

تتمثل أهمية نظام ABC في¹:

- يساعد الإدارة على تحسين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح، حيث يظهر العمليات و المراحل التي يمر بها المنتج؛
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف وذلك بتحديد الأنشطة وتحديد مشرف على كل نشاط منها؛
- يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة، لما يقدمه من معلومات دقيقة؛
- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

3-2- أهداف نظام ABC:

يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط إلى²:

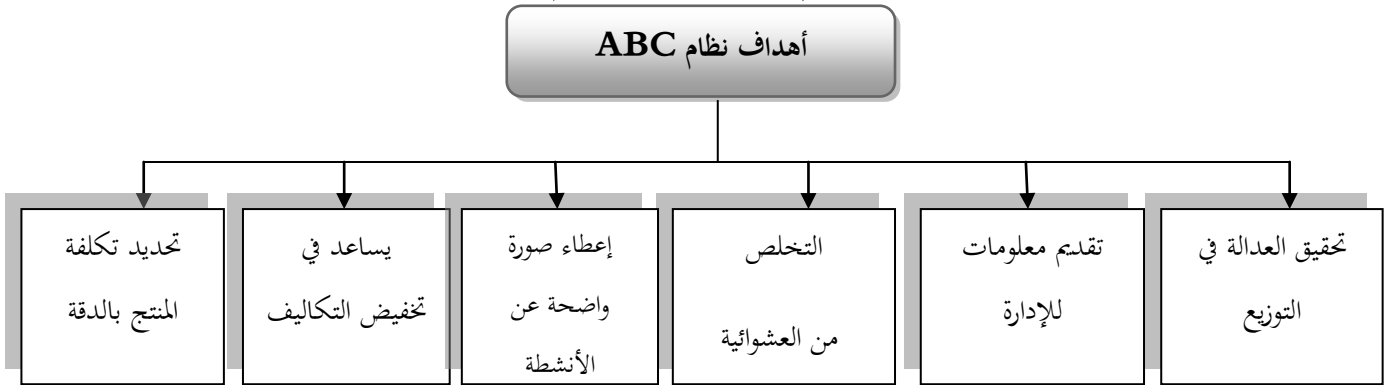
- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة لإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف قسم ما؛
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- ✓ يساعد إدارة المنشأة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا؛
- ✓ يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و العمل على تقليل أو تخفيض التكاليف مثل ذلك الأنشطة؛
- ✓ تحديد تكلفة المنتج الصفة المطلوبة؛
- ✓ تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط؛
- ✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

¹ - سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص ص 253-254.

² - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط 2، 2008، ص 164.

ويمكن ترجمة ما سبق في الشكل الموالي.

الشكل رقم(1-8): أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق الذكر، ص 165.

المطلب الثالث: أدوات المتابعة

توجد العديد من أدوات التي يمكن استعمالها في متابعة نشاطو أداء المؤسسات الاقتصادية من أجل التقيد بالخطط و البرامج الموضوعة والوصول إلى الأهداف المرسومة في أحسن الظروف، ومن الأدوات الأكثر استعمالا في هذا المجال نجد نظام المعلومات، إدارة الجودة الشاملة، و لوحة القيادة¹. وفيما يلي سيتم توضيح هذه الأدوات.

1- نظام المعلومات

سنتطرق أولا إلى لمفهوم النظام، المعلومة، فنظام المعلومات.

1-1- النظام:

مجموعة مكونات مرتبطة ومتفاعلة مع بعضها البعض لتحقيق هدف معين، إذ يتكون كل نظام من مجموعة عناصر يعتمد عليها وهي كالاتي²:

- المدخلات: تمثل المواد اللازمة للنظام لكي يمكنه القيام بالأنشطة المختلفة واللازمة لتحقيق أهدافه.

- العمليات: تحويل المدخلات إلى المخرجات وقد يقوم بهذه العمليات الآلة أو الانسان.

¹ - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مرجع سابق الذكر، ص 123.

² - دلال السويسي، نظام المعلومات كأداة لتحسين جودة الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: نظام معلومات ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2012/2011، ص 49.

- **المخرجات:** تمثل المكونات الناتجة عن عملية تحويل المدخلات، وتعد المخرجات هي الأداة التي يمكن من خلالها التحقق من أداء النظام، أي قدرته على تحقيق أهدافه.
- **التغذية العكسية:** معلومات مرتدة.

1-2- المعلومة:

عبارة عن البيانات (المعطيات) التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنا كاملاً، يمكن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرار، "فهي من يعطي لنا المعرفة، من يحسن رؤيتنا للعالم من ينقص من حالة عدم التأكد"¹.

1-3- نظام المعلومات:

يعد المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات فهو "مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات للمستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم"².

2-1- أهداف نظام المعلومات:

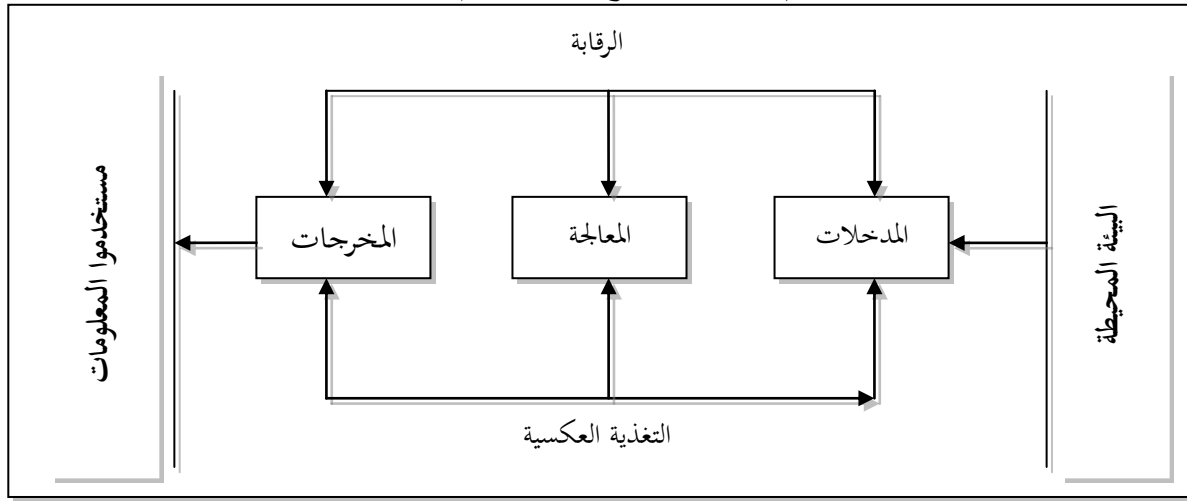
أي نظام معلومات في أي مشروع له ثلاث أهداف أساسية وهي:

- ✓ التزويد بالمعلومات المساندة لاتخاذ القرار.
- ✓ التزويد بالمعلومات المساندة للعمل اليومي الروتيني.
- ✓ التزويد بالمعلومات اللازمة عن مدى تحقيق المؤسسة لمسؤولياته.

¹ - عبد الرزاق لقواق، أهمية مراقبة التسيير الاجتماعي في تدعيم أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع: إدارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2009، ص34.

² - عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الدار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 15.

الشكل رقم (1-9): يوضح عناصر نظام المعلومات



المصدر: عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق الذكر، ص 16.

2- إدارة الجودة الشاملة:

عملية إدارية مبنية على مجموعة من الأسس الرئيسية التي تركز طاقات و موارد المؤسسة على تلبية رغبات واحتياجات العملاء و تحقيقها بصورة منتظمة ومستمرة،¹ تتضمن جودة المنتج و الخدمة، وجودة طريقة الأداء جودة المعلومات، جودة العملية الانتاجية، جودة أماكن العمل وجودة الأفراد، أضف إلى ذلك جودة النظام والنظم الفرعية، وجودة الأهداف الموضوعية.²

2-1- خصائص إدارة الجودة الشاملة:

للجودة الشاملة مجموعة من الخصائص يمكن اختصارها فيما يلي³:

✓ كل وظائف المؤسسة معنية بتحقيق الجودة، فالجودة ليست حكرا فقط على الوظائف المتعلقة مباشرة بالمنتج(التطوير، الانتاج، ضمان الجودة)، لكن أيضا وظائف الدعم المتمثلة في الإدارة، التسويق و الموارد البشرية.... الخ

¹ - لحر عباس، مداخلعة بعنوان: تكنولوجيا الإعلام والاتصال، المعرفة وتفعيل إدارة الجودة و التنافسية في منظمات الاعمال المعاصرة، ملتقى علمي وطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2009، ص 3.

² - حكيمة بوسلمة، مداخلعة بعنوان: إدارة الموارد البشرية ودورها في تحقيق الجودة الشاملة، ملتقى علمي وطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2009، ص 7.

³ - خضرة قاسمي، عبلة بقراري، دور الجودة في تحقيق وفاء الزبائن للمؤسسة، ملتقى علمي وطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2009، ص 4 - 5.

- ✓ داخل كل وظيفة في المؤسسة، فإن الافراد يمثلون أعوان الجودة، ومسؤولين بصفة كاملة، وهذا مهما كان منصبهم ومستواهم التنظيمي، حيث أن كل فرد يصبح مسؤول عن جودة العمل الذي ينجزه أو المجموعة التي ينتمي إليها، فالجودة قضية الجميع؛
- ✓ الأخذ بالحسبان في إطار إدارة الجودة الشاملة جميع احتياجات وتطلعات العملاء(التكاليف، الزمن، الأداء، الجودة)؛
- ✓ إن الجودة في إطار أسلوب إدارة الجودة الشاملة، لا تقتصر على جودة المنتج أو الخدمة بل تتعداه لتشمل جودة الأنشطة و العمليات في المؤسسة ككل، بمعنى أن الجودة تندمج في ثقافة المؤسسة، حيث أن كل أفراد المؤسسة في كل المستويات يجب أن يدمجوا الجودة في عملهم؛
- ✓ إدارة الجودة الشاملة هي إدارة تشاركية، حيث تعتمد على مواهب الإدارة، والعاملين أيضا للتحسين المستمر لأداء المؤسسة؛
- ✓ إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب إداري يهدف إلى إرضاء حاجات المؤسسة: البقاء، المرونة، مردودية أكثر ثباتا واستقرارا، إرضاء حاجات أفرادها، وذلك من خلال التركيز على رضا العملاء؛
- ✓ انخفاض تكلفة العمل نتيجة عدم وجود أخطاء وتقليل معدلات التلف¹.

2-2- فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق عدة نجاحات تتجلى من خلالها أهمية هذه الأخيرة منها²:

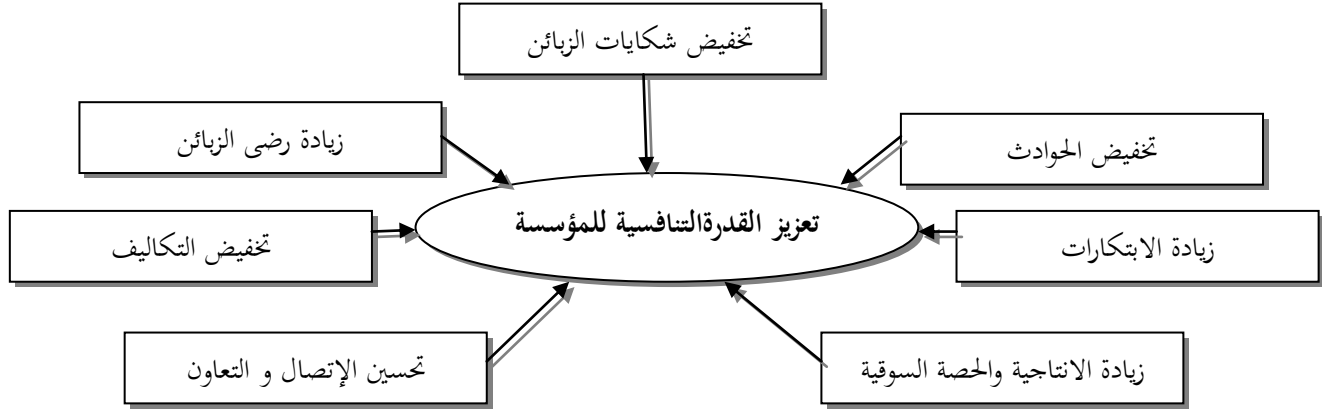
- تقليص شكاوي المستهلكين وتخفيض تكاليف الجودة، مما يساهم في تحقيق رضا العميل؛
- زيادة الإنتاجية و الأرباح المحققة مما يؤدي إلى رفع الحصة السوقية؛
- تقليص حوادث ومشاكل العمل، مما يساهم في رفع الكفاءة الإدارية و الإنتاجية؛
- تحقيق منافع ووفرات متعددة في تكاليف وآجال العمليات الانتاجية، مما يرفع من مستوى جودة المنتجات؛
- تحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات المؤسسة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.

¹ - محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة، مفاهيم و تطبيقات، دار وائل للنشر و التوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006، ص ص 23-24.

² - بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الجودة الشاملة كنموذج في المنظمات المعاصرة، مجلة الباحث، العدد6، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008، ص 178.

إذ يمكن ترجمة ما سلف ذكره في الشكل الموالي:

الشكل رقم(1-10): أهمية إدارة الجودة الشاملة



المصدر: زروقي براهيم، التدريب الفعال كأداة لتطبيق الناجح لنظم وبرامج الجودة الشاملة بالمؤسسة، ملتقى علمي وطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيده، 2009، ص 4.

3- لوحة القيادة:

مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق و الرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقب التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها،¹ وهي مستعارة اصطلاحا من لوحة قيادة السيارة أو الطائرة.

3-1- خصائص لوحة القيادة:

من بين أهم خصائص لوحات القيادة نجد²:

- ✓ لكل مسؤول عملي لوحة قيادة الخاصة به و التي تتناسب مع طبيعة نشاطه؛
- ✓ يركز فيها على النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الاستراتيجية المتبعة؛
- ✓ يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع اعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم؛
- ✓ تسمح بكشف الخلل و التعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين؛

¹-Claude Alazard et Sabine Sépari, **contrôle de gestion**, 5ème édition, Dunod, Paris , 2001, P 591.

² - بلموت يوغرطة، قلقول عبد الرزاق، مداخلة بعنوان: لوحات القيادة للموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني حول: واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراف، الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، ماي 2013، ص 4.

✓ تسمح بتحديد الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

إضافة إلى هذه المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة، تكون قليلة العدد، مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني تحتوي على قيم مالية وغير مالية، يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديدها، تكون واضحة وسهلة الشرح، يتم تمثيلها بشكل فعال للفت انتباه المعنيين(بيانات، جداول، أعمدة، منحنيات).

3-2- الوظائف الأساسية للوحات القيادة:

تتميز لوحات القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة، نذكر منها ما يلي¹:

- **أداة لقياس الأداء والمساعدة على اتخاذ القرارات:** تسمح لوحة القيادة بإظهار النتائج المالية(رقم الأعمال، الهوامش...) والنتائج غير مالية(عدد الوحدات المنتجة...)، ومقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين، كما تعتبر أداة هامة تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات، كونها تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي؛

- **أداة حوار واتصال:** تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار ما بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه ويشرح اسباب الانحرافات و الإجراءات التي اتخذها، كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعد في إدارة عملياته، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم مع الإدارة العليا من خلال الاطلاع على النتائج و الأهداف الظاهرة في لوحة القيادة بمختلف المصالح بالمؤسسة؛

- **أداة لتحفيز وتنمية مهارات المسؤولين:** تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات، فلوحة القيادة تولد لديهم شعورا بالتقدم نحو تحقيق الأهداف وتحفيزهم على ذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير، القيام بعمليات التفكير و التحليل لإيجاد أفضل الحلول والاطلاع على المشاكل التي يواجهها المسؤولون في الأقسام المختلفة من المؤسسة، ينمي مهارات وقدرات المسؤولين و يمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات و التواصل مع أعضاء المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل.

¹ - رديم حسين، بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الرابع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008، ص 4-5.

3-3- أهمية لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة¹:

- جزء من النظام الرقابي للمؤسسة؛
 - الأداة التي شملها التغيير وغيرت نحو الأفضل، وهي بدورها وظيفة مراقبة التسيير؛
 - تزود المؤسسة بالمعطيات اللازمة للتسيير و المتعلقة بالوضعية الحالية للمؤسسة كما يساعدها على تقدير المسبق للأحداث ويمكنها التفاعل و التكيف مع متطلبات المستعمل والمحيط؛
 - أداة مساعدة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب وبشكل جماعي؛
 - وسيلة للحوار و الاتصال، وكذلك لإدارة الأزمات في المؤسسات.
- والجدول الموالي يظهر الشكل النموذجي للوحة القيادة.

الجدول رقم (1-2): الشكل النموذجي لجدول للوحة القيادة في المؤسسة

المؤشرات	التصميم الأساسي			النتيجة المحتملة بلوغها في نهاية السنة	أهداف نهاية السنة	البرنامج المتبقي تنفيذه
	التحقيقات	الأهداف	الانحرافات			

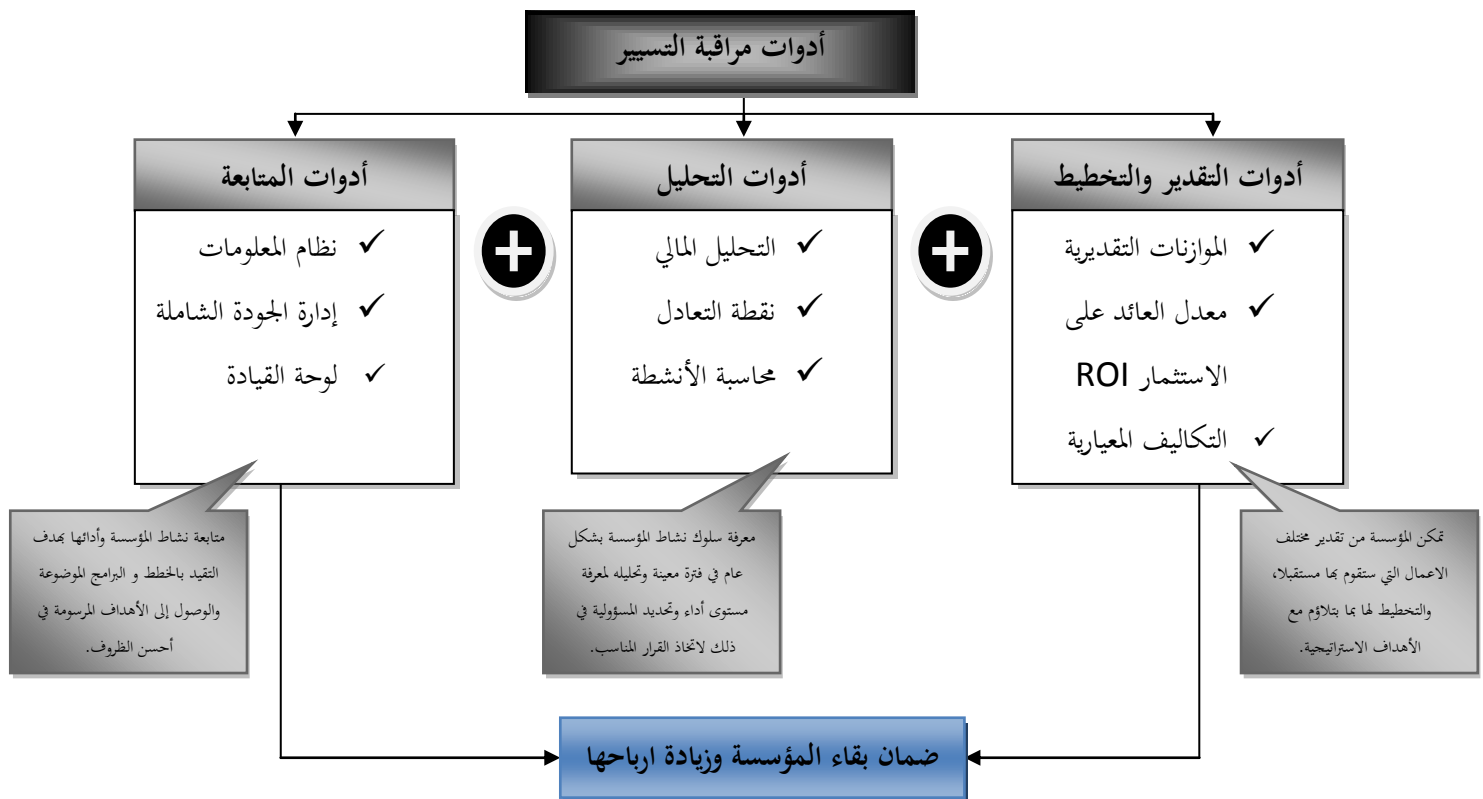
المصدر: مقدم وهيبة، دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية، ص4،

<http://www.thankuser.com/vb/showthread.php?t=52267>، تاريخ الاطلاع: 2015/03/09

وفي الأخير ويمكن توضيح مختلف أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية لضمان استمرارها وزيادة أرباحها كما يلي:

¹ - سليمة رقاد، زينب بوغازي، مداخلة بعنوان: واقع لوحات القيادة في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة BCR، ملتقى وطني حول: واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراف، الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، ماي 2013، ص 6.

الشكل رقم (1-11): أهمية أدوات مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية.



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا من معطيات البحث الثالث.

خلاصة الفصل

تعتبر مراقبة التسيير ذات أهمية بالغة للمؤسسة، فمن خلال أدواتها والمتمثلة في أدوات التخطيط والتي تسمح من تقدير مختلف الأعمال التي ستقوم بها المؤسسة مستقبلا وذلك بالتخطيط الملائم والأهداف الاستراتيجية، وأدوات التحليل والتي تسمح بمعرفة سلوك نشاط المؤسسة وتحليله وتحديد المسؤولية في ذلك لاتخاذ القرارات المناسبة، أما أدوات المتابعة والتي تسمح بمتابعة النشاط بهدف التقيد بالخطط والبرامج الموضوعة والوصول إلى أهداف المرسومة في أحسن الظروف، فهي تساعد على توفير المعلومات لمتخذي القرارات، من خلال الترجمة الفعالة لهذه الأدوات في واقع المؤسسة، فهي ضرورية لكل مؤسسة اقتصادية تريد تحقيق الأرباح حاضرا ومستقبلا وفي الفصل الموالي سنحاول تسليط الضوء على أحد هذه الأدوات والمتمثلة في التحليل المالي.