

تمهيد:

يمكن القول بأن مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات علمية الإدارة والتسيير، تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، لمساعدة المسيرين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة.

وعليه فإن مراقبة التسيير تكتسب أهمية بالغة داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة، وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح لتقديم النصائح والإرشادات اللازمة لتفادي الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.

ولإلمام بجوانب هذا الموضوع سنتطرق في الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: مسار مراقبة التسيير خطواتها، مكانتها، مهامها.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها وتطورها، وتعقد العملية التسييرية، ككل فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن إعداد الأهداف ووضع الوسائل ومتابعتها للتحكم في مسار النشاط وتصحيح الأخطاء والانحرافات إن حصلت وتحسين أداء المؤسسة ككل، وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها. ومن خلال هذا يتم التطرق في المطلب الأول إلى مفهوم مراقبة التسيير واستخراج أهم خصائصها، والمطلب الثاني أهداف وأهمية مراقبة التسيير أما المطلب الثالث يتضمن مكونات وأنواع مراقبة التسيير.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير وخصائصها.

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير وخصائصها نلاحظ أن مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين "مراقبة" و"التسيير" لذا سنقوم بتعريف كل مصطلح على حدى.

المراقبة: تعني كلمة المراقبة وضع ما يعنى القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه (أي التباعد أو الانحراف).¹

وتعرف المراقبة على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعة من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل.²

التسيير: يشمل مصطلح التسيير (management-gestion) على عدة مرادفات: كالقيادة (pilotage) الإدارة (administration) التوجيه (direction)، لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة والتوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة فقط بينما يستخدم مصطلحي التسيير والقيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة (العليا، الوسطى، التنفيذية).

ويمكن تعريف التسيير على أنه "عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة".³

¹ معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص5.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ص13.

³Gaston cuendet, dynamique de la gestion suisse, presse polytechnique romandes, 1982, volume II, p12.

يعرف التسيير اليوم على أنه علم الاختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة، والعلوم الإنسانية. كما أنه ملتقى لعدة اختصاصات (اقتصاد، تاريخ، جغرافيا، علوم سياسية، قانون، علم الاجتماع، الرياضيات).¹

أولا: مفهوم مراقبة التسيير.

1. المفهوم :

يمكن إدراج عدة مفاهيم لمراقبة التسيير نذكر منها:

التعريف الأول: مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية وكفاءة لتحقيق الأهداف.²

التعريف الثاني: مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.³

التعريف الثالث: "Antony" مراقبة التسيير هي نظام لضبط تصرفات الفرد عند ممارسة وظيفته في المنظمة وخصوصا حين تكون تلك الممارسة في إطار نشاطات المنظمة.⁴

التعريف الرابع : أما عبد اللطيف خمّام فيعرف مراقبة التسيير على أنها "مسار العمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف المنتظر من قبل هذا الكيان".⁵

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل في أن "مراقبة التسيير هي عملية تستهدف بتحديد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية استخداما عقلانيا وفعالا وتصحيح الأخطاء وتدارك الانحرافات من اجل تحقيق أهداف المنظمة وتسمح كذلك للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية بصورة ملائمة ومنسجمة وهي نظام للتعديل والتحكم في التسيير ككل.

1 C.Alazard , S. Sépari,Contrôle de gestion,5eme edition,paris,dunod,2001,p16

2 C. Alazard , S. Sèpari, contrôle de gestion manuel et application , 2^{eme} edition ,dunod, paris , 2010 ,p9.

3Michel Georges,contrôle de Gervais, economie, france, 1997,6^{eme}edition, p 13.

4Georges Langlais, M. Bringercaral bonnier, contrôle de gestion, edition foucher ,2009, p 13.

5 ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2004، ص 10.

2. التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

أ. مراحل تطور مراقبة التسيير:

ظهرت مراقب التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، وهذه المؤسسات ومع تطور نشاطها وتعدد عملياتها وما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية أنا ذاك، وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمته حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة مثل: المحاسبة التحليلية. وطرق رياضية أخرى مثل: بحوث العمليات... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت في البداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد وجنرال موتورز" ومؤسسة "dupont" حيث هذه المؤسسات أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها.

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل هي:¹

المرحلة الأولى:

في البداية كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة "المالية" في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المدروية بالنشاط والمنتجات المحققة المباعية من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، وشاعت النسب وتطورت داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة في مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 وهذا نظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المدروية في كل الهوامش التجارية.

المرحلة الثانية:

تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف "SLOAN" والذي وضع "ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

¹ زابي مريم، عيسى عبدة، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، رسالة ماستر، الجزائر، 2011. 2012، ص 5-6.

المرحلة الثالثة:

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

المرحلة الرابعة:

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

ب . مراقبة التسيير في مدارس التسيير:

يمكن عرض رؤية مدارس التسيير فيما يخص مراقبة التسيير فيما يلي:

المدارس الكلاسيكية: كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية في بادئ الأمر لمفهوم التسيير في

المؤسسة على انه كمية السلع والخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية، حيث كان لازما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها، وتخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم ولكن رغم هذا فإنه لم يغيب عن أذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة وفيما يلي إسهامات بعض مفكري هذه المدرسة.

- F .w. Taylor أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.
- Dedecux قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية وهذا من اجل تقسيم المهام وإلغاء الحركات غير المؤدية لزيادة الإنتاجية.

- max weber حلل البيروقراطية على أساس تنفيذ العمال بوضع معايير وقواعد للعمل ويجب احترامها والسير وفقها من طرف العمال.

- H Fayol اشتهر بشعاره p.o.c.c.c (التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق، الرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

مدرسة العلاقات الإنسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة اذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم ومناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمل ومساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام غير الإنساني لهم ولجهودهم وتوفير الحرية في التفكير والرأي وإيجاد العلاقات الحسنة بينهم وبين المؤسسة ومالكيها وإدارتها بل حتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة وأهدافها الاستراتيجية وذلك لتحفيزهم على زيادة أدائهم.

نظرية الأنظمة: لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية وهيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة.¹

ثانيا: خصائص مراقبة التسيير.

من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص الخصائص التالية:

1. مراقبة التسيير مسار دائم للضبط:

عرف 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 تم الحصول عليها واستعملت بفاعلية* 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 القيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

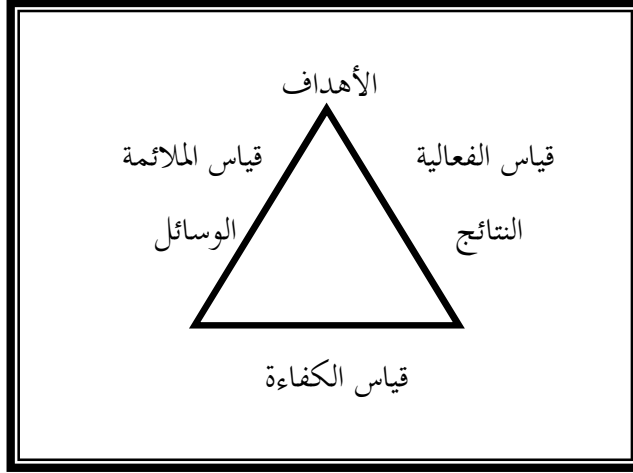
2. إيجاد علاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج:

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

¹ زاي مريم، عيسى عيدة، نفس المرجع، ص 7. 8.

² ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، ص 46. 47.

الشكل رقم (1.1) : العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج.



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، ص 47.

* الفعالية: مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعة أي درجة تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المسطرة.

* الكفاءة: مقارنة النتائج المحققة بمدى الوسائل المستعملة أي هي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة من المدخلات أو الوسائل.

* الملائمة: العلاقة بين الأهداف والوسائل (الموارد).

يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة مترابطة ومتزامنة، حيث تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين قيما ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع أهداف قصيرة المدى، فحتى 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.

يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، والمشكل الذي سي طرح هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضبطت، وهذا وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة.

وعليه يمكن القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط والتنسيق ليس فقط بين القمة والقاعدة ، بل أيضا بين مختلف الأطراف في نفس المستوى الإداري أو التنفيذي نظرا للمتابعة والمشاركة في دراسة ظروف المؤسسة وشروط نشاطها واقتراح ما يمكن من استعمال مواردها وتحسين أدائها ضمن تلك الظروف من خلال التشخيص الاستراتيجي وإعداد استراتيجياتها وكذا تنظيمها الذي يرتبط بتوزيع واستعمال تلك الموارد وفقا للمهام والسلطات المرافقة لها.

3. تساعد المسؤولين والعاملين على 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 تساعدهم على التحكم في أدائهم على اتخاذ القرارات.

وإذا عدنا إلى مصطلح مراقبة التسيير *contrôle de gestion* فهو ترجمة عن اللغة الانجليزية لمصطلح *management control*، وكلمة *control* في اللغة الانجليزية معناها أقرب إلى التحكم *maîtrise* "أكثر" من "المراقبة" *contrôle* بالفرنسية، وهذا لأن مصطلح *contrôle* في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى الزجر والمنع *repression* أكثر منه، بمعنى الحماية *protection* وهو ما يجعل المسؤولين والعمال يتعاملون بتحفظ مع مراقب التسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن سيرها.

لذلك على القائم بعملية مراقبة التسيير أن يسعى إلى إقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير، وليس المراقبة بمعنى العقاب، حتى يكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها. 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 على أدائهم وتحسينه.

وعليه فنظام مراقبة التسيير يعمل على تحقيق أحسن كفاءة وفعالية كهدف من النشاط حيث يطلب النتائج الإيجابية في حدود الوسائل والظروف التي يعمل فيها المسير.¹

المطلب الثاني: أهداف وأهمية مراقبة التسيير.

مراقبة التسيير لها أهداف وأهمية بالغة في المؤسسة وهي على النحو التالي:

أولاً: أهداف مراقبة التسيير.

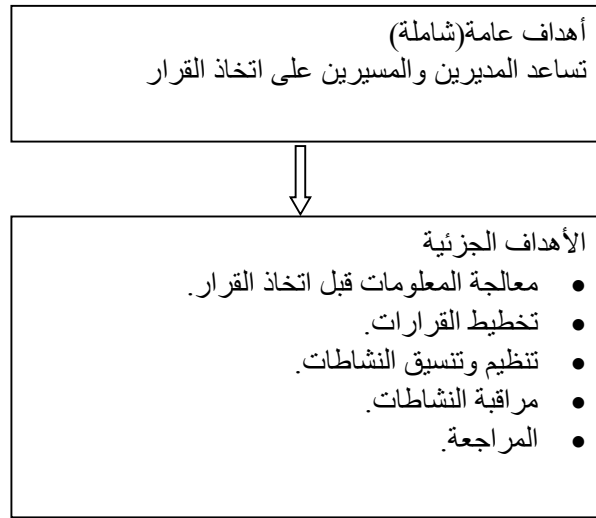
من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
- تطبيق التسيير وسلوك الأفراد.
- إعادة تعريف اكتشاف الأداء.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، نفس المرجع، ص 48 و 49.

- تصميم ووضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له.
 - مساعدة المسؤولين العمليين على التحكم والتدرب وتحسين الأداء.
 - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمسببين فيها والأخذ بإجراءات التحسين.
 - مساعدة المدراء على اتخاذ القرار.¹
 - تحقيق الفعالية: ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين، إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.
 - تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، إذ أن هذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.²
- ويمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل (2.1): أهداف مراقبة التسيير.



المصدر: محمد خليل، وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، مركز الأبحاث الاقتصادية، www.rr4ee.net.

ثانيا: أهمية مراقبة التسيير.

شهدت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:

¹ عريوة عبد الحليم، تأثير مراقبة التسيير على الأداء التنظيمي للمؤسسة، رسالة ماجستير، مسيلة، 2012، ص10.

² محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، مركز الأبحاث الاقتصادية، www.rr4ee.net, 2015/01/29.

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة مثل العاملين معها وذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقاً للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات.
- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف وفقاً للسياسات المقررة.
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماماً دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام للجميع.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.¹

المطلب الثالث: مكونات وأنواع مراقبة التسيير.

لوظيفة مراقبة التسيير مكونات وأنواع وفيما يلي عرض لذلك:

أولاً: مكونات مراقبة التسيير.

يمكن تلخيص مكونات مراقبة التسيير فيما يلي:²

1. بيئة الرقابة: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المنشأة وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة:

- الأمانة والقيم الأخلاقية.
- الالتزام بالكفاءة.
- اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية.
- فلسفة الإدارة وطريقة قيامها بعملها.

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2011/09، ورقة، ص 167.

² قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، www.docudesk. Com، 2015/01/27.

• الهيكل التنظيمي.

• توزيع السلطة والمسؤولية.

• السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.

وهناك من يرى أن بيئة الرقابة تتمثل في موقف ووعي و تصرفات مجلس الإدارة وإدارة المنشأة نحو أهمية مراقبة التسيير وتتضمن نمط الإدارة، وثقافة المنشأة، والقيم المشتركة بين منسوبيها وهي تمثل الأساس لكل مكونات مراقبة التسيير.

2 . المعلومات والاتصال: إن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في مراقبة التسيير، والذي

يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يتضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.

3 . الأنشطة الرقابية: إن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن

توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة.¹

ثانيا : أنواع مراقبة التسيير.

يمكن تصنيف مراقبة التسيير من حيث معايير مختلفة منها: الزمن، المصدر، الشمولية، وسوف نتطرق إلى

أنواع المراقبة حسب كل معيار:

1 . حسب المعيار الزمني: أن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد

التنفيذ ونجد:²

¹ قورين حاج قويدر، نفس المرجع.

² Henri Bouquin, le Contrôle de gestion, 5^{eme} Edition, PUF, Paris, 2000, P 54.

أ. المراقبة القبليّة: ويطلق عليها المراقبة الوقائية أو التنبؤية وهي تهدف إلى توقع الخطأ واكتشافه قبل وقوعه لتفادي ذلك إن أمكن، كذلك رفع عنصر المفاجأة وتحقيق وطأة الخطأ نظراً للاستعداد المسبق لتحمله وتصحيح نتائجه.

ب. المراقبة المتزامنة: هي تساير تنفيذ العمل خطوة بخطوة وتقارنه بالمعايير الموضوعة سلفاً لمنع استفحال أي اثر ضار لأي انحراف قد يقع.

ج. المراقبة البعديّة: وقد يطلق عليها بالمراقبة اللاحقة، وتتم بعد الانقضاء (الانتهاء) من العمل بقصد رصد الانحرافات والإبلاغ عنها مع الحلول المقترحة لعلاجها (الرقابة عن طريق التغذية المرتدة)

2. من حيث مصدر المراقبة: يمكن تصنيفها إلى:

أ. مراقبة داخلية: وهي التي تتم داخل المؤسسة وقد تمارس إما من طرف كافة الرؤساء على اختلاف مستوياتهم الإدارية ومجال عملهم، أو من طرف وظيفة إدارية متخصصة بالعملية الرقابية، وتهدف هذه المراقبة إلى تحديد القواعد والإجراءات والسهر على احترامها.¹

ب. مراقبة خارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالباً لجهاز الدولة كمرقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومرقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

3. من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع:

أ. المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب، التأخر،....

ب. المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، ويقوم بقياس أداء كل منها مؤشرات.

ج. المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة

زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من اجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.²

¹ Henri Bouquin ,op cit, p54.

² فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، ط5، 1990، ص244.

المبحث الثاني: مسار مراقبة التسيير خطواتها، مكانتها، مهامها.

نظرا لأهمية مراقبة التسيير وتطبيقها في مختلف المؤسسات الاقتصادية فإن دراستها يجب أن تكون وفقا لمسار متكون من حلقة مشكلة من أربعة مراحل التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل، الإجراءات التصحيحية وتم هذه الأخيرة وفق خطوات من خلال القيام بمختلف المهام وهذا ما يجعلها تحتل مكانة هامة في المؤسسة، وعليه سوف نتطرق إلى كل من مسارها وخطواتها، مكانتها، مهامها على النحو التالي:

المطلب الأول: مسار وخطوات مراقبة التسيير.

مراقبة التسيير لها مسار وخطوات داخل المؤسسة وهي كما يلي:

أولا : مسار مراقبة التسيير.

تتجمع 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 وربطه بمراقبة التسيير. يعرف LORINO(P) 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 نظام مراقبة التسيير يمثل هذا التعريف جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل وأخيرا التصحيح.

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة، إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة، النتيجة المنتظرة من هذا المسار تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف أنظر إلى الشكل التالي.

يعتبر هذا المسار جوهر عمل نظام مراقبة التسيير وهو يمثل نقطة اندماجه مع تسيير المؤسسة ككل، بحيث توسع مجال دراسته ليتدخل في مرحلة التخطيط التي طالما كانت حكرًا على الإدارة العامة، ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية.¹

¹ سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، الجزائر، 2001-2002، ص74-73.

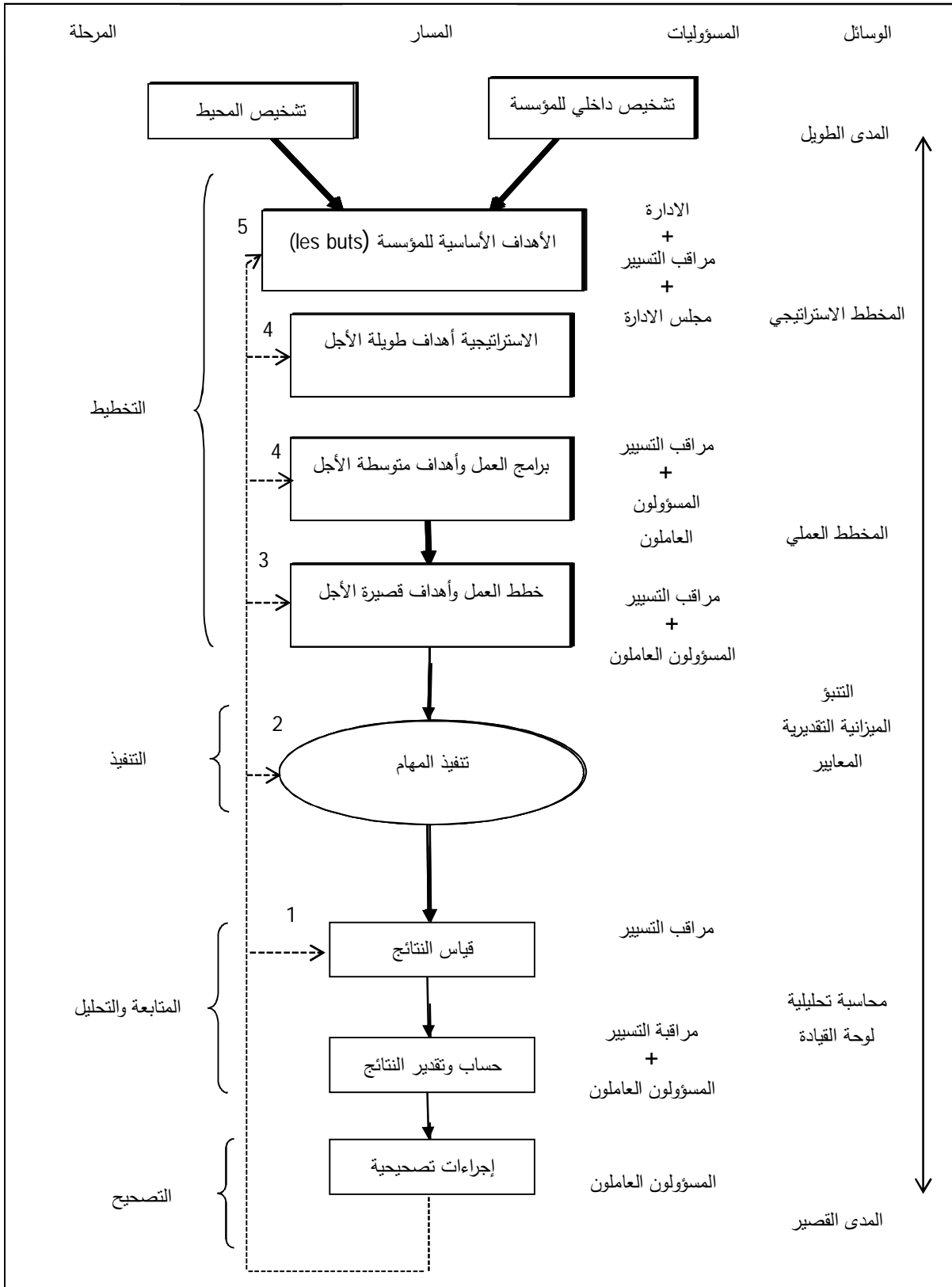
وأيضاً دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برامج العمل وإضافة إلى قيامه بمتابعة الأداء وقياس النتائج وأيضاً تقديم الاقتراحات والتوصيات التي على ضوءها سيتم التخطيط للمستقبل.

المرحلة 01: التخطيط:

نقطة الانطلاق لهذا المسار كما قلنا سابقاً تتعدى المدى الزمني الذي طالما اعتدنا ربط مراقب التسيير به أي المدى المتوسط والقصير، بحيث نجد هنا مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها ويتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المديرين على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي إكسابها الصيغة الاقتصادية. يتم بعدها تقسيم الخطة الاستراتيجية إلى المدى المتوسط 3-5 سنوات وهذا دائماً بمساعدة مراقب التسيير، مع الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

سنحاول توضيح مسار نظام مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.1): مسار نظام مراقبة التسيير.



المصدر: سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، الجزائر، 2001.

2002، ص 75.

تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل أو تساوي سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل، من الضروري أن تكون متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

المرحلة 02: التنفيذ

بعدما تم التخطيط لما سيشعر في تنفيذه، وهذه انطلاقا من الاختيارات الاستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها، بتحقيقها في الميدان وعلى أرض الواقع. تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسيير ككل.

المرحلة 03: المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثر على الماضي، يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صح القول.

المرحلة 04: الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة (الحالة 1) لمخطط المسار الموضح سابقا)، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات (2)، قد ترجع المرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للاستراتيجية المختارة (3)، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الاستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملائمتها لوضعية المؤسسة (4) وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة التي تستدعي إعادة النظر فيه (5).

نعيد ونذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العاملين المرتبطين بها.

يؤكد هذا على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسيير بالتركيز على التدريب أو التعليم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة .

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام المراقبة التسيير، فأى حذف أو إهمال لإحدى هذه المراحل يجعل هذا النظام أعرجا وبالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود فأحيانا نجد المؤسسات الصغيرة

أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبه كثر على التخطيط والتحليل دون الأداء والتقييم.¹

ثانيا : خطوات مراقبة التسيير .

تتمثل مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وذلك بإتباع خطوات معينة. اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي نوجزها فيما يلي :

- تحديد معايير الأداء - قياس الأداء - تقييم الأداء - تصحيح الانحرافات .

1. تحديد المعايير الرقابية: تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب المعايير

لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح أم لا يوجد انحراف.

يعرف احد الكتاب المعايير الرقابية بأنها "المقاييس الموضوعة التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إدارتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة".

ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرجى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي.

2. قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات: بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها

بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا، والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.

3. تقييم الأداء وتحليل الانحرافات: تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومرتبطة

من عملية التسيير والرقابة، تكون بعد وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم ومعرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من اجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها.²

¹ سعاد عقون ، نفس المرجع، ص75- 77.

² محمد الصغير قرشي، مرجع سبق ذكره، ص168.

أ. تقييم الأداء: تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء، فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية. ويرى الدكتور علي السلمي أن: تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع بما يحقق أهدافا محددة من قبل. ويعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت مسبقا، والقيام بعملية تحليل للانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية، ويتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة، فهناك تقييم أداء الأفراد وتقييم أداء النشاط الإنتاجي، التمويلي والتسويقي أو أداء المؤسسة ككل.

ب. تحليل الانحرافات: تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء ومعرفة الانحراف ومدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة، وتصدر الإشارة إلى أن وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة، إلا إذا زاد الانحراف عن حدود الضبط، أي أن هناك حدودا يمكن أن يحدث الانحراف بينها، ولذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم، وفي هذه الحالة يجب أن نفرق بين الأعراض والأسباب والآثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة.

فقد ترجع الانحرافات إلى وجود عيب في الخطة أو المعيار كعدم الواقعية، ومن ثم يتعين إعادة النظر في المعايير ومراجعتها حتى تتلاءم مع ظروف وإمكانات المؤسسة.

وقد ترجع الانحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما أريد إنجازه.

هنا يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا القصور ودراسة العوامل التي أدت إلى ذلك من أجل تحديد العلاج المناسب.

وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تظهر عيوب التنظيم أو التعقيد في إجراءات العمل واللوائح، ومن هنا يمكن إعادة التنظيم، كما تظهر نواحي القصور في التوجيهات الصادرة أو عدم وجود الاتصال المزدوج بين الإدارة والأفراد أو عدم الفهم السليم للسياسة والأوامر الإدارية الصادرة، وهنا يعاد النظر في سياسة التوجيه أو في سياسات الأفراد، ومعنى ذلك أن لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء انعكاس مباشر على جميع الوظائف الإدارية الأخرى.

ج. تصحيح الانحرافات: تمثل الخطوة السابقة - تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها - كأساس يركز عليه تصحيح تلك الانحرافات. فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى

وضعها الصحيح، وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة اثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع استراتيجية المؤسسة. وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على التصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد - في الأداء الفعلي - مقارنة بما تم رسمه أصلا من الأهداف، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل، ومدى تأثيرها في الأهداف الاستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح.¹

المطلب الثاني: مكانة مراقبة التسيير.

تعتبر مراقبة التسيير نقطة تجمع المعلومات ومركز كل التدفقات في المؤسسة فهو يتلقى، يعالج، يحلل، يستغل، يفسر ويرسل معلومات أخرى في شكل آخر للجهات المعنية، لذا فإن مكانته في فضاء المؤسسة مهمة جدا، وحاليا أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها لكن وضعه في الهيكل التنظيمي يمثل مشكلا لا يأخذ بعين الاعتبار لعدة أجيال ومن الهام أن مكانته متعلقة ب:²

● حجم المؤسسة.

● طريقة عملها (مركزية، لا مركزية).

● الوسائل المتاحة.

● الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة.

وعموما مراقبة التسيير تقع في مركز المديرية المالية إما كمسؤولية مستقلة أو كمسؤولية متقاسمة عندما تكون الوظيفة مجسدة من طرف المدير المالي.

ولكن التطورات الحديثة ترى أنه على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة.

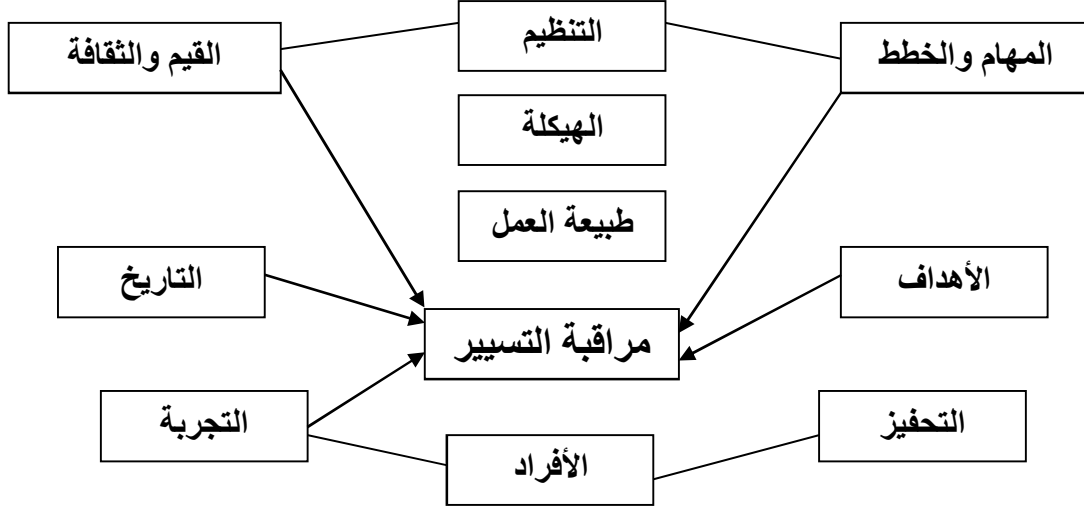
هذه الوظيفة المستقلة للمراقب تعطيه سلطة تدخل أكثر أهمية وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل الموجودة في المؤسسة سواء تعلق الأمر بالموارد التقنية، الوسائل المالية والبشرية. أيضا يقوم بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغيرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي.

¹ محمد الصغير قريشي، نفس المرجع، ص169.

² مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، الجزائر، 2005 - 2006، ص58.

مثل ما يبين لنا الشكل أدناه فان مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة.

الشكل رقم (4.1):مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة.



المصدر: مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، الجزائر،

2005 - 2006، ص59.

ومن هذا المنطلق نستنتج أن:

- مراقبة التسيير يجب أن تسمح بتسيير أفضل للقرارات ولمهام المدى المتوسط وهي سنة بصفة عامة.
 - يمثل الوجه المعاكس بين الاستراتيجية والمهام الروتينية الذي يجب أن يأمن التكامل بينهما.
- وباعتبار مسار للمراقبة فان المهام التي يقوم بها عبر المراحل الثلاث هي:
- تخطيط المهام (تخطيط الموازنات) أو إعداد أدوار الأفراد.
 - القيادة في مراقبة التسيير تهدف إلى إجراء التصحيحات مقارنة بالانحرافات، وبلوحات القيادة التي تم إعدادها.
 - التقييم يرتبط بقياس النتائج وأداء المهام.
- إن النتيجة الأساسية التي نخرج بها وهي أن مراقبة التسيير هي نظام المعلومات، تم إعداده من خلال مجموعة من المراحل تركز على تقديم نموذج لتنظيم المؤسسة في فترة معينة.¹

1 مرابطي نوال، نفس المرجع، ص59.

المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير.

لمراقبة التسيير مهام عديدة ومختلفة يمكن إيجازها في النقاط التالية:

1. مراقبة الأداء الوظيفي: إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا

يمكن التحلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث يعمل القائم بمده المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد إنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجر، مكافأة، عقوبات... الخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي يحقق عن طريق جملة من الخصائص:

أ. المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة

رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

ب. عدالة التوزيع: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من

خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

ج. عدالة التعاملات: إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من

أجل طرح مشاكلهم على الإدارة ، اتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

2. مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في

نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة

. مرجعية التنظيم الدولي ISO . وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه لعملية للمحافظة على

الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

3. إدارة الوقت: إن لوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما

كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.¹

¹ محمد خليل، وآخرون، مرجع سبق ذكره.

4. التنسيق الهيكلي: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسك وذلك لابد

على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- وضع الأهداف.
- وضع الميزانيات.
- وضع مؤشرات للتقييم.

المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير.

تقوم عملية تصميم نظام مراقبة التسيير على اقتراح إقامة مجموعة من الأدوات والوسائل التي تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة واتخاذ القرارات السليمة، وبالتالي الرفع من كفاءة وفعالية المؤسسة الذي يصب في أدائها وهو ما يسعى إلى تحقيقه المسيرون بمرافقة مراقب التسيير.

وستطرق من خلال هذا المبحث إلى أدوات التقدير والتخطيط المتمثلة في (التكاليف المعيارية، الموازنات التقديرية، معدل العائد على الاستثمار) وأدوات أخرى للتحليل المتمثلة في (التحليل المالي، نقطة تعادل، التكاليف على أساس النشاط) وأخيرا أدوات المتابعة والتي تتضمن (نظام المعلومات، إدارة الجودة الشاملة، لوحة القيادة).

المطلب الأول: أدوات التقدير والتخطيط.

تستعمل هذه الأدوات لتمكين المؤسسة من تقدير الأعمال التي ستقوم بها مستقبلا والتخطيط لها بما يتلائم مع الأهداف، لتتم متابعتها أثناء وبعد التنفيذ وتقييم الأداء بناء على ذلك، وفي هذا الإطار سنتناول بعض الأدوات على النحو التالي:

أولا: التكاليف المعيارية.

تعتبر التكاليف المعيارية من بين الطرق التي تستخدم من أجل التقييم والرقابة وبمثابة الخطوة الأولى في عملية الرقابة على عناصر التكاليف.

1. تعريف التكاليف المعيارية:

إن التكاليف المعيارية تندرج ضمن التكاليف التقديرية ويعطيها المخطط المحاسبي التعريف التالي: " تكاليف محسوبة مسبقا من أجل إعطاء أرقام للحركات الكمية والقيمة داخل المحاسبة التحليلية من أجل إبراز الانحرافات المسجلة بين الأعباء الحقيقية والأعباء التقديرية".¹

ويمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها " تكاليف إنتاجية محددة مقدما تحسب بقياس كميات معينة وأسعار معينة ومستوى تشغيل معين".²

2. أهداف التكاليف المعيارية:

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:³

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عليها.

¹ زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول. جوان 2007، ص 91. 92، 16. 03. 2015.

² حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الجزائر، 2009، ص 260.

³ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 86.

- تقييم تحركات المنتج.
- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة.

ثانيا: الموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنات المرجح الذي يسمح بمراقبة أداء النشاطات وهذه الأداة تكاد تغطي على مجال مراقبة التسيير وكذا أساسية لممارسة أي عمل رقابي داخل التنظيم.

1. تعريف الموازنات التقديرية:

عرفها المؤتمر العربي الخاص للعلوم الإدارة بأنها تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال السنة.¹

ويعرفها cordon بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.² وعلى ضوء هذه التعاريف يمكن أن نعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا.³

وتعتبر الخطة الشاملة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وصفه واحترامه لبلوغ الهدف المنشود، كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات، المراقبة وتقييم الأداء.

2. مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

يمكننا أن نلخص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي:⁴

- توضيح وتحديد الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.
- جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة.
- توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة:
 - الظروف الآنية الاقتصادية السياسية والاجتماعية.
 - المنافسة المحلية والوطنية والدولية.
 - سياسات الحكومة تجاه النقد، الضرائب، معدل الفائدة، الإعانات.... الخ.
 - معدل التضخم.
- من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة.

¹ يوحنا عبد آل، صالح الرزق، المحاسبة الادارية والسياسات الادارية المعاصرة، ط01، دار مكتبة الخامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 181.

² محمد صالح الحناوي، الادارة المالية والتمويل، الاسكندرية، 1999، ص 2.

³ نعيمة بجاوي، سلسلة محاضرات في مراقبة التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص 5.

⁴ فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 13 - 14.

- من المراحل السابقة تشكيل الأهداف القصيرة الأجل.
- إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل والطويلة الأجل:
 - سياسة الإشهار والترقية.
 - سياسة البحث والتنمية.
 - سياسة التسعير والخصم.
 - سياسة القرض.
 - سياسة الأجور.
 - سياسة الائتمان.
 - سياسة التوسع، الاقتناء، فتح أقسام جديدة، طرح منتجات جديدة... الخ.
 - سياسة التصدير.
 - سياسة التكوين.

● تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام.

● تعيين لجنة الموازنة: يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط ومتكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية ويجب أن يكون من بينهما المراقب المالي، كما يجب أن تكون كل المصالح ممثلة في هذه اللجنة.

● إشعار كل الأشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح، بأهداف أو سياسات المؤسسة.

● قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.¹

3. أسباب إعداد الموازنات:

هناك أسباب عديدة تدفع إدارة المنشآت إلى الأخذ بأسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الإدارية، ومن هذه الأسباب أن الموازنة:

- تحقق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة.
- تحسن من الكفاءة التنسيقية للإدارة، وتشجع روح التعاون بين الأفراد، وتزويد من كفاءة نظام الاتصال بالمنشأة.
- تأخذ بالقياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات.

¹ فركوس محمد، نفس المرجع، ص 14.

- توفر نظام متكامل لتقييم الأداء.
- تخلق الوعي التكميلي لدى الأفراد.
- تمكن من مقابلة المتطلبات القانونية أو التعاقدية.
- تحرك كافة الجهود والأنشطة نحو تحقيق أهداف المنشأة.¹

ثالثاً: معدل العائد على الاستثمار (ROI).

من أكثر المؤشرات المالية التي يعول عليها في الحكم على أداء منشأة الأعمال في استغلال أموالها المستثمرة، ومن بين إحدى أدوات التخطيط معدل العائد على الاستثمار.

1. مفهوم معدل العائد على الاستثمار:

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

صافي الربح

معدل العائد على الاستثمار =

صافي الأصول المستثمرة

توضح هذه العلاقة أهمية صافي ربح مركز المسؤولية في حساب المعدل وهو ناتج من الفارق بين المبيعات وتكاليف المبيعات، بالإضافة إلى أهمية صافي الأصول وهناك عدة أسس لتحديد قيمة الأصول المستثمرة منها: قيمة صافي الأصول، قيمة صافي الأصول المستخدمة في النشاط (باستبعاد الأصول العاطلة)، رأس المال العامل، حقوق المساهمين.

يمكن تحليل العلاقة السابقة لمعدل العائد على الاستثمار من خلال التعرف على العوامل الأساسية المؤثرة في مكونات صافي الربح، ومن جهة أخرى مكونات صافي الأصول المستثمرة فنجد أن:²

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

¹ هاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية طبع. نشر. توزيع، 2000، ص 187.

² قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتورا، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012. 2013، ص 101 - 102.

صافي الربح

حيث أن: $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}}$ يمثل معدل الأرباح منسوبا إلى حجم إيرادات البيع.

المبيعات

المبيعات

و: $\frac{\text{قيمة الأصول المستثمر}}{\text{معدل دوران الأصول}}$ يمثل معدل دوران الأصول.

قيمة الأصول المستثمر

وبالتالي تكون علاقة معدل العائد على الأصول بالشكل المالي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \text{معدل الأرباح} \times \text{معدل دوران الأصول المستثمرة.}$$

تبين هذه العلاقة أسباب التغير في العائد ارتفاعا وانخفاضاً ويوجه الإدارة نحو العامل الحاسم لتحليله واتخاذ القرارات الملائمة للوصول إلى العائد المستهدف. فانخفاض عائد الاستثمار مثلا قد ينتج عن انخفاض معدل الأرباح على المبيعات نتيجة زيادة التكاليف أو انخفاض أسعار/ كميات البيع، وتحليل أسبابها ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة، كما يمكن أن ينتج عن انخفاض معدل دوران الأصول المستثمرة لوجود طاقات إنتاجية عاطلة في شكل أصول ثابتة غير مستغلة، أو لعدم كفاءة استخدام رأس المال العامل.

ويعتبر معدل العائد على الاستثمار من أفضل المقاييس الدالة على الأداء لأنه يتمتع بالمزايا التالية:

- يتسم العائد في الاستثمار بالشمول نظرا لإمكانية استخدامه في قياس كفاءة استخدام الأموال وكفاءة عمليات الإنتاج والتسويق.

- يمكن للعائد على الاستثمار عندما يتخذ كمقياس للأداء أن يحد من الطموح غير الحذر لدى بعض المديرين.

- عندما يستخدم العائد على الاستثمار كمقياس لأداء الأقسام أو الفروع أو العمليات المرحلية أو لقياس ربحية منتجات معينة فإنه يساعد في الحكم على كفاءتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح انحرافات أدائها عن المستويات المعيارية وخاصة إذا تحرت الإدارة الدقة في تخصيص جميع التكاليف وتقويم رأس المال الثابت والعامل، وإذ بدون هذا المقياس فإن المؤسسة قد تستمر في القيام بعمليات غير مربحة.

- إن العائد على الاستثمار هو أداة جيدة للتخطيط إلى جانب كونه أداة مفيدة للرقابة.¹

¹ قريشي محمد الصغير، نفس المرجع، ص 102. 103.

المطلب الثاني: أدوات التحليل.

تستعمل أدوات التحليل لمعرفة سلوك نشاط المؤسسة و تحليله لتأكد مستوى الأداء وتحديد المسؤولية في ذلك واتخاذ القرار المناسب، وسنختار بعض الأدوات الرقابية التي تساعد المؤسسات في عملية التحليل والمتمثلة في التحليل المالي، نقطة التعادل، التكاليف على أساس النشاط.

أولاً: التحليل المالي.

يعتبر التحليل المالي أداة للكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف في المركز المالي وفي السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح .

1. تعريف التحليل المالي:

للتحليل المالي عدة تعاريف تختلف باختلاف المفكرين ومن بين هذه التعاريف نجد:

- يقصد بالتحليل المالي قيام المؤسسة بالبحث والتحري التفصيلي عن المعلومات التي تفصح عن مضمون العلاقات التي تربط بين بنود في قائمي الميزانية العمومية والداخل، وتفسير أسباب نشوء هذه العلاقات.¹
- التحليل المالي عملية تهدف إلى تحويل البيانات الواردة بالقوائم المالية والبيانات المحاسبية إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات.²

2 . مقومات وأهداف التحليل المالي:

أ. مقومات التحليل المالي:

كي تنجح عملية التحليل المالي في تحقيق أهدافها أو أغراضها المنشودة لابد من توفر مجموعة من الشروط التي تشكل في مجموعها ركائز أساسية لا من مراعاتها، فإذا ما اعتبرنا أن الهدف النهائي للمحلل المالي هو توفير مؤشرات واقعية تعطي صورة عن جوانب نشاط المؤسسة هي أقرب ما تكون إلى الحقيقة، فيجب إذن توفير مجموعة من الشروط منها ما يتعلق به ومنها ما يتعلق بمنهج وأدوات التحليل التي يستخدمها ومنها ما يتعلق بمصادر المعلومات التي يعتمد عليها.³

¹ علي عباس، الإدارة المالية، ط01، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 69.

² منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط02، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 12.

³ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، ط02، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 4.

وبناء على ما تقدم يمكن ذكر مجموعة من المقومات والمتمثلة في:

- التحديد الواضح لأهداف التحليل المالي.
- تحديد الفترة المالية التي شملها التحليل وتوفير بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها.
- تحديد المؤشرات المناسبة للوصول إلى أفضل النتائج وبأسرع وقت.
- التفسير السليم لنتائج التحليل حتى يصار إلى استخدامها بصورة سليمة بمعنى يؤدي التحليل.¹

أ. أهداف التحليل المالي:

يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الغايات التالية:²

- معرفة حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.
- تحديد قدرة المؤسسة على خدمة دينها وقدرتها على الاقتراض.
- تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.
- الحكم على مدى كفاءة الإدارة.
- معرفة الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة.
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة.
- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم.

ثانيا: نقطة التعادل.

تعتمد المؤسسات الاقتصادية تحليل التعادل كأداة مساعدة في عملية تحليل الأنشطة لتحقيق أهدافها التشغيلية ولذلك سنحدد مفهوم نقطة التعادل وبعض طرق استعمالها.

وتعرف نقطة التعادل على أنها 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 الإجمالية ونلخص ذلك فيما يلي:

رقم الاعمال المناسب للعبء (CAC) = التكاليف الاجمالية (التكاليف الثابتة) (CF) + التكاليف المتغيرة (CV).

انطلاقا من هذه العلاقة نستنتج ما يلي:³

رقم الاعمال المناسب للعبء - التكاليف المتغيرة = التكاليف الثابتة.

ومنه الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة.

¹ فهيم مصطفى الشيخ، التحليل المالي، ط01، رام الله، فلسطين، 2009، ص 9.

² مفلاح محمد عقل، مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي، ط01، دار حنادين للنشر والتوزيع، 2006، ص 239.

³ ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

يمكن التوصل إلى نقطة التعادل بثلاثة طرق هي: طريقة المعادلة، طريقة هامش المساهمة، الطريقة البيانية، يمكن توضيح بشكل مختصر كما يلي:

$$SR = \frac{CA \times CF}{MCV}$$

أ. طريقة المعادلة:

ب. طريقة هامش المساهمة:

وتسمى طريقة الربح الحدي أو المساهمة الحدية لأن كل وحدة تباع تساهم في تغطية التكاليف الثابتة، والمساهمة الحدية عبارة عن الفرق بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة للوحدة المباعة، ونسبة هامش المساهمة (t) هي نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة إلى رقم الاعمال كما يظهر في العلاقة التالية:¹

$$t = \frac{MCV}{CA}$$

بمعنى أن نسبة هامش المساهمة هي ذلك الجزء من دينار المبيعات المخصص لتغطية التكاليف الثابتة ومن ثم لتحقيق الأرباح. وبالتالي تكون نقطة التعادل من خلال هذه العلاقة كما يلي:

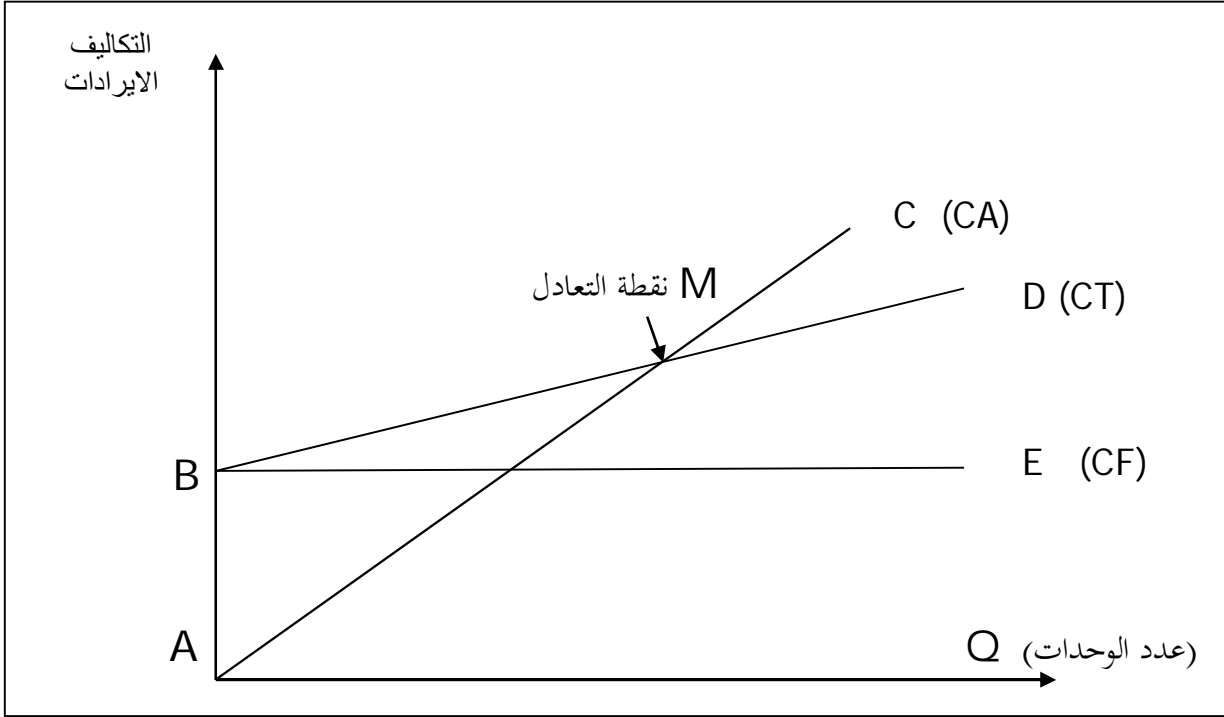
$$SR = \frac{CF}{T}$$

ج. الطريقة البيانية:

ويمكن عرض نموذج تحليل التعادل بيانيا كما في الشكل التالي:

¹ قرينشي محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الشكل رقم (1. 5): تحليل نقطة التعادل بيانياً.



المصدر: قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتورا، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص 117.

فالخط الأفقي (BE) يمثل خط التكاليف الثابتة والتي لا يتغير مقدارها بزيادة عدد الوحدات المنتجة والمباعة، والخط (BD) يمثل مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة وهو يزيد بمعدل ثابت مع زيادة عدد الوحدات المنتجة والمباعة، أما الخط (AC) فيمثل خط إيرادات البيع وهو يزيد تناسيباً مع زيادة عدد الوحدات المباعة. ونقطة التعادل (M) تمثل نقطة تقاطع خط التكاليف الكلية (BD) مع خط إيرادات البيع (AC)، أي أنها النقطة التي تتساوى عندها إيرادات البيع مع مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتكون النتيجة في هذه الحالة معدومة، وكلما زاد عدد المبيعات بعد هذه النقطة فإن هامش الربح سيزيد كذلك.¹

ثالثاً: التكاليف على أساس النشاط (ABC).

يقوم نظام (ABC) على تقسيم عمليات المنشأة إلى عدد من الأنشطة وكل نشاط يتم تحميله بالتكاليف التي تتطلبها العملية اللازمة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات وبالتالي يتم التوصل إلى الإيرادات التي حققها ذلك النشاط الأمر الذي يساعد في عملية التقييم واتخاذ القرارات اللازمة.

¹ قريشي محمد الصغير، نفس المرجع، ص 116-117.

1. تعريف التكاليف على أساس النشاط:

هناك عدة تعاريف لطريقة التكاليف المستندة لنشاط من أهمها:

التعريف الأول: هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة.¹

التعريف الثاني: تستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة.²

وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.

1. مقومات تطبيق نظام (ABC).

- **الموارد:** وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توزيعها لأداء النشاط.
- **الأنشطة:** وهي محور التركيز في ظل نظام تكاليف. وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى أربع مجموعات وهي كالآتي:
 - أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين.
 - أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية: وهي التي يتم أداؤها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة.
 - أنشطة ترتبط بالمنتج: ويتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغير مواصفات منتج معين.
 - أنشطة ترتبط لعمليات المنشأة ككل: ويتم أداؤها لدعم عمليات المنشأة بصفة كلية وتتعلق بالأمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة وهي أنشطة تسبب في حدوث تكلفة تتركز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماماً عن حجم الإنتاج ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والإدارية والعلاقات العامة.³

¹ بن مزوزية ابراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة للنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، رسالة الماجستير، جامعة ورقلة، ورقلة، 2011-2012، ص 16.

² هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 21.

³ زينب جبار يوسف، هيفاء عبد العني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية، مجلة بابل/ العلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 4، 2014، ص

المطلب الثالث: أدوات المتابعة.

توجد العديد من الأدوات التي يمكن استعمالها في متابعة نشاط وأداء المؤسسات الاقتصادية من أجل التقييد بالخطط والبرامج الموضوعية والوصول إلى الأهداف المرسومة في أحسن الظروف، ومن الأدوات الأكثر استخداماً في هذا المجال نجد نظام المعلومات، إدارة الجودة الشاملة ولوحة القيادة.

أولاً: نظام المعلومات.

يعتبر نظام المعلومات نظام لدعم نشاطات المدير والعمال الآخرين، لأنه مجموعة المكونات المتداخلة والإجراءات التي تعمل معاً لتجميع وتخزين وتوزيع واسترجاع المعلومات التي تحتاجها المنظمة بهدف تدعيم اتخاذ القرار والتعاون والتصور والرقابة داخل المنظمة.

1. تعريف نظام المعلومات:

يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم.

بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، ويمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة.¹

من ناحية أخرى المقصود بنظام المعلومات مجموعة منظمة من الأفراد، المعدات، البرامج، شبكات الاتصالات وموارد البيانات التي تقوم بتجميع وتشغيل وتوزيع المعلومات المساندة في اتخاذ القرارات، والتعاون والرقابة داخل المؤسسة.²

"نظام من الأنظمة الأخرى الموجودة بالمشروع يقوم بمهمة تجميع البيانات وتحويلها إلى معلومات حسب إجراءات و قواعد محددة تساعد بها الإدارة و فئات أخرى في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط والرقابة".³

"هو مجموعة من الإجراءات 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".⁴

¹ صونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية للطبع . النشر. التوزيع، الاسكندرية، 2001، ص 14.

² بوقرة رايح، أثر المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، 2014، جوان، العدد 01، 26 11 2014 K ص 21.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، ص 51.

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 15.

2. عناصر نظام المعلومات:

يتكون نظام المعلومات من العناصر التالية:

أ. المدخلات (البيانات): تتضمن ضم و تجميع العناصر أو الأجزاء معا وإعدادها لكي يدخل النظام لمعالجتها ولا بد من التأكيد من أن المدخلات قد دخلت صحيحة إلى النظام، لأن عدم الدقة في البيانات الداخلة للنظام سيؤدي إلى نتائج خاطئة في المعلومات.¹

ب. 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

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

د. 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

هـ. الرقابة: قد توجد بعض الأخطاء في البيانات التي يتم 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

و. 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.⁵

¹ فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، ط02، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 23.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁴ ننان علي القبايني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 16.

⁵ فايز جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص 25.

ثانيا: إدارة الجودة الشاملة **Total quality management**.

تعتبر إدارة الجودة الشاملة من بين إحدى أدوات المتابعة في مراقبة التسيير وهي التزام شامل نحو أداء الأعمال بشكل صحيح من الخطوة الأولى، لذلك سنبين مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأهم العناصر المكونة والاهداف التي ترمي إليها.

1. تعريف إدارة الجودة الشاملة:

- تعريف إدواردز ديمينغ: " هي طريقة الادارة المنظمة التي تهدف إلى تحقيق التعرف والمشاركة المستمرة من العاملين بالمنظمة من أجل تحسين السلعة أو الخدمة والأنشطة التي تحقق رضا العملاء وسعادة العاملين ومتطلبات المجتمع".¹
- عرفها ديمينج (Deming) على أنها قدرة المنتج على إرضاء كل الأذواق و طبيعة الأسواق، ويتم تقييم المنتج وفقا لمقاييس الجودة الدولية.²

2 . عناصر وأهداف إدارة الجودة الشاملة:

أ. عناصر إدارة الجودة الشاملة:

سوف نتناول عناصر إدارة الجودة الشاملة في نقاط التالية:

- الخطة الاستراتيجية التي تركز على الزبون: وهي وسائل لتحديد تنبؤات الزبون الداخلية والخارجية والاجابة عن هذه الأهداف الداخلية والتحسينات في الأدوار والمسؤوليات والتصرفات.
- وهناك رأي واضح أن الأفراد داخليا وخارجيا هم المصادر الأساسية التي تمكن الأفراد من التحكم في النفس ليس شيئا أقل من أنه عملية حيوية.
- والنشاط الذي يوضح التحسين المستمر هو النموذج المتوقع حيث أن الوضع الراهن هو القاعدة الأساسية في كل الأماكن.
- إن التنمية ووسيلة النظام تعتمد على التحكم في العملية والمشروع والوقاية من خلال استخدام الوسائل وتقنيات الجودة.³

ب. أهداف إدارة الجودة الشاملة:

- أن تكون المنظمة هي الأفضل دائما مع وجود أقل قدر يمكن من التقلبات في جودة المنتج أو الخدمة.

¹ نور الدين حاروش، إدارة الموارد البشرية، ط01، دار الأمة للطباعة والترجمة والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 204.

² زايد مراد، الاتجاهات الحديثة في إدارة المنظمات، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 257.

³ عبد العزيز عطا الله، الإدارة المدرسية في ضوء الفكر الإداري المعاصر، ط01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 357.

- أن تكون المنظمة هي الأسرع دائما في تقديم الخدمات والمنتجات من خلال قنوات التوزيع المختلفة التي تمكن من الوصول للمستخدم النهائي.
- المرونة الدائمة وإدخال التعديلات اللازمة في الحجم ونوع المتطلبات الانتاجية وفقا لاحتياجات العملاء.
- التخفيض المستمر في التكلفة من خلال تحسين الجودة وتخفيض المعدل.

وتعتبر أهداف إدارة الجودة الشاملة أهدافا مرغوبا بها من جانب المديرين ويجب على الإدارة أن تعرف كيفية إدارة هذه الأهداف في الاتجاه الصحيح وفي الوقت المناسب، وأن تهتم المنظمة بالموازنة بين هذه الأهداف على حسب أهميتها النسبية والعمل على علاج أوجه الضعف في المنظمة وهذا يتحتم على إدارة المنظمات تعلم القيم الجديدة و الممارسات التي يجب أن تنتجها، وضرورة قيادة المنظمة من خلال تحسين الجودة.¹

ثالثا: لوحة القيادة.

مثل ما هو عليه الحال في عملية قيادة السيارة والتي تستوجب وجود لوحة قيادة تزود السائق بالمعلومات الضرورية للتحكم بها، كمستوى الوقود والسرعة الحالية وحالة الفرامل...، فإن هناك لوحة قيادة خاصة بعملية قيادة المؤسسة والتي تتمثل في مجموعة من المؤشرات التي تزود المدير بالمعلومات المفيدة و الفورية من أجل تحقيق الأهداف المخططة، وسنحاول تعريف لوحة القيادة وذكر عناصرها.

1. تعريف لوحة القيادة:

- هناك عدة تعاريف مختلفة وجل هذه التعاريف المقدمة لهذه الأداة لها معنى واحد يذكر منها:
- تعريف Michel Gervais "لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدة قصيرة وتسهل لهذه الأخيرة الممارسة."²
 - لوحة القيادة هي : "عبارة عن وسيلة تسيير تجمع بين مؤشرات مالية وغير مالية المناسبة للمسؤولين لقيادة أداء النشاط الذي يمارسونه."³

نستنتج من هذا التعريف أن لوحة القيادة تتضمن مجموعة من المؤشرات المتكاملة التي تسمح للمسؤولين بمعرفة درجة تقدم العمليات ومعرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين، وقياس الانحرافات بمقارنة الأهداف الفعلية بالأهداف المعيارية وإجراء التصحيحات المناسبة.

¹ أحمد شاكر العسكري، التسويق الصناعي مدخل استراتيجي، ط01، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 180 . 181.

² Michel Gervais, control de gestion ED economice, 1997, p593 .

³ الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد07، 2009 . 2010، ص 224.

2. أنواع وأدوات لوحة القيادة:

أ. أنواع لوحة القيادة:

يمكن التمييز بين نوعين من لوحات القيادة:¹

- **لوحة قيادة مراكز مسؤولية:** تعرف على أنها وسيلة تساعد على قيادة الهيئات اللامركزية، وتتابع بواسطة مؤشرات عدد محدد من نقاط مفاتيح التسيير التي هي تحت المراقبة الفعلية للهيئة، والتي تتوافق مع الأولويات الاستراتيجية للمؤسسة.

ويمكن تلخيص مؤشرات جدول قيادة مراكز المسؤولية فيما يلي:

■ النشاطات الوسطية:

- مؤشرات الربحية = نتيجة الاستغلال / الناتج الصافي
- مؤشرات الإنتاجية:

- إنتاجية رؤوس الأموال = الناتج الصافي البنكي / الأموال المستعملة.
- إنتاجية المستخدمين = الناتج الصافي البنكي / الأموال المستعملة.
- الإنتاجية التجارية = الناتج الصافي البنكي / المستخدمين التجاريين.
- مؤشرات الأمن:

- عدد ملفات المنازعات.
- قيمة المؤونات.
- مجموعة التعهدات.
- متوسط القيمة الوجدوية لخط الاعتماد = مجموع التعهدات / عدد الخطوط.
- عدد الملفات المعالجة من طرف لجنة الصفقات العمومية.
- عدد الزبائن الذين تجاوزوا ترخيصات حسب الطبيعة.
- مؤشرات التطور التاريخي:

- منتجات جديدة (حسب الزبائن، حسب مركز الربح، حسب المنتج).
- التأثيرات الداخلية للإحلال على منتجات الادخار.

■ النشاط المالي / تسيير الذمة:

¹ سحنون محمود، محصول نعمان، دور مراقبة التسيير في تقييم أداء البنوك التجارية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 11.10 نوفمبر 2009، ص 356.

- الوضعية مقارنة بحدود الأخطار.
- الوضعية اليومية الإجمالية بالعملة الصعبة/ تاريخ الاستحقاق.
- النتيجة الاقتصادية/ الأموال الخاصة المخاطر بها.

• **لوحات القيادة الخاصة بالمديرية العامة:** في هذا المستوى يمكن حساب المردودية والمعلومات المرسله من طرف الهيئات اللامركزية التي تكون على شكل قيمة تمثل الإجمالي أو الهامش المعياري، ونادرا ما تكون على شكل حقيقي صافي بسبب تقسيم المسؤوليات (الوكالات يمكن أن تكون مسؤولة عن حجم وسعر البيع، معدلات الزبائن ولكن ليس على أساس تكلفة الموارد وتوفر المعلومات.

■ **مؤشرات جدول قيادة المديرية العامة:**

تمتاز هذه المؤشرات بمفهوم مالي واقتصادي قوي، وهي على شكل نسب شاملة مثل: (النتيجة الصافية/ مجموع الأموال، نتيجة الصافية/ الأموال الخاصة) هذه النتائج محسوبة من طرف مراقبة التسيير المركزية، ويمكن أن نورد أهم هذه المؤشرات فيما يلي: ¹

- نسب الربحية:

• نسبة الهامش الإجمالي العام = الناتج الصافي البنكي / مجموع الميزانية.

• نسبة الهامش الصافي العام = النتيجة الصافية/ مجموع الميزانية.

- نسب المردودية:

• النتيجة الصافية للسنة N / (الأموال الخاصة للسنة $(N+1)$ + الأموال الخاصة للسنة $2/N$).

• نسبة مردودية الاصول = النتيجة الصافية للسنة N / (مجموع الميزانية للسنة $(N+1)$ +

مجموع الميزانية للسنة $2/N$).

- نسبة الإنتاجية:

• نسبة الإنتاجية العامة = النفقات/ متوسط محسومات القروض.

• نسبة انتاجية المستخدمين:

الإنتاجية التجارية = الناتج الصافي البنكي / متوسط المستخدمين.

الانتاجية الإدارية = متوسط محسومات القروض / متوسط المستخدمين.

• نسبة متابعة أخطار القروض:

نسبة متابعة أخطار الزبائن = المحسوبات المتنازل عنها / إجمالي محسومات القروض.

¹ سحنون محمود، محصول نعمان، نفس المرجع، ص 357.

نسبة متابعة المؤونات = متوسط المؤونات / متوسط إجمالي محسومات القروض، أو محسومات المؤونات / متوسط إجمالي محسومات القروض المتنازل عنها.

خلاصة

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير نستخلص أن هذه الأخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل والفعال للموارد من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وفقا لاستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بقياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا وكذلك الانحرافات واستخراج الفروقات ثم اتخاذ القرارات والتدابير اللازمة لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا، كما نشير في الأخير إلى أن تطبيق مراقبة التسيير لا تتم إلا بوجود عدة وسائل وأدوات رقابية سوء كانت تقليدية أو حديثة لتستخدمها معظم المؤسسات الاقتصادية بحسب نشاطها وحجمها.

وفي الأخير يمكن القول بأن نظام مراقبة التسيير ذلك النظام الذي يحتل الصدارة فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح.