



العنوان:

استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل تنافسية المؤسسة دراسة حالة سياحة وأسفار الجزائر - وكالة المسيلة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير
تخصص: مراقبة التسيير

من إعداد الطالب: قنفود إبراهيم

نوقشت بتاريخ: 2017/05/29

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
سعودي بلقاسم	أستاذ محاضر أ	المسيلة	رئيسا
سعيد يحي	أستاذ التعليم العالي	المسيلة	مشرفا و مقررا
فراحتية العيد	أستاذ محاضر ب	المسيلة	ممتحنا

السنة الجامعية 2017/2016

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة و أماننا على أداء هذا الواجب ووفقتنا في إنجاز هذا العمل.

أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهني من صعوبات وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور المشرف:

"يحيى سعيدي"

الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لي في إتمام هذا البحث

إبراهيم

الإهداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل
واخفض لهما جناح الذل من الرحمة

"أمي" و "أبي"

إلى سندي في الحياة زوجتي الكريمة

إلى أولادي الأعزاء

زين العابدين ، منصف ، شهد

أهدي عملي هذا

إبراهيم

فهرس المحتويات

تشكرو عرفان

الإهداء

I	..... الفهرس
IV	..... قائمة الأشكال
V	..... قائمة الجداول
VI	..... قائمة الملاحق
أ	..... مقدمة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير

9	..... تمهيد
10	..... المبحث الأول: إطار تطبيق مراقبة التسيير
10	..... المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
11	..... المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير
12	..... المطلب الثالث: موقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
15	..... المبحث الثاني: الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير
15	..... المطلب الأول: محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية
16	..... المطلب الثاني: نظام الموازنات التقديرية
17	..... المطلب الثالث: لوحة القيادة للتسيير

23	المبحث الثالث: الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير
23	المطلب الأول: طريقة ABC محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
26	المطلب الثاني: لوحة القيادة الإستشرافية.....
29	المطلب الثالث: القياس المقارن و المقارنة المرجعية.....
33	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير وتحديد المسؤوليات

34	تمهيد.....
35	المبحث الأول: تنظيم مراقبة التسيير في مراكز المسؤولية.....
35	المطلب الأول: مفهوم مراكز المسؤولية.....
36	المطلب الثاني: الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية.....
38	المطلب الثالث: إشكالية التداخل بين مراكز المسؤولية.....
41	المبحث الثاني: موقع و علاقات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
41	المطلب الأول: وظيفة مراقبة التسيير ومراقب التسيير.....
41	المطلب الثاني: موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي.....
42	المطلب الثالث: علاقات مراقبة التسيير مع باقي الوظائف.....
44	المبحث الثالث: القيادة وتخفيض التكاليف لوحة القيادة ورفع التقارير REPORTING.....
44	المطلب الأول: أساسيات القيادة بواسطة لوحات القيادة.....
45	المطلب الثاني: طرق بناء لوحات القيادة.....
46	المطلب الثالث: القيادة و رفع التقارير REPORTING.....

49 خلاصة الفصل

الفصل الثالث : دراسة حالة سياحة وأسفار الجزائر - وكالة المسيلة-

50 تمهيد

51 المبحث الأول: التعريف بمؤسسة سياحة وأسفار الجزائر

51 المطلب الأول: نشأة المؤسسة

52 المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

55 المطلب الثالث: مجالات نشاط المؤسسة

56 المبحث الثاني: خصائص مراقبة التسيير في مؤسسة سياحة وأسفار الجزائر

56 المطلب الأول: طريقة و أدوات الدراسة

56 المطلب الثاني: المقابلة وجمع المعلومات

57 المطلب الثالث: تحليل النتائج

58 الخاتمة العامة

61 قائمة المراجع

64 الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أهداف مراقبة التسيير	(1 -1)
13	مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة	(2 -1)
22	مراحل إستعمال نظام لوحة القيادة	(3 -1)
24	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	(4 -1)
28	نموذج لوحة القيادة الاستشرافية	(5 -1)
32	أنواع أسلوب المقارنة المرجعية	(6 -1)
36	مراكز المسؤولية	(1 - 2)
45	مراحل وضع نظام لوحة القيادة	(2 - 2)
47	العلاقة بين لوحة القيادة والتقارير	(3 - 2)
52	الهيكل التنظيمي لجمعية النادي السياحي الجزائري	(1 -3)

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	مراحل طريقة GIMSI	(1 - 1)
38	الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية	(1 - 2)

فهرس الملاحق

المصدر	العنوان	رقم
مصلحة المحاسبة	التقرير الشهري	01
مصلحة المحاسبة	لوحة القيادة	02
مصلحة المحاسبة	الميزانية السنوية	03

المقابلة

1- إشكالية البحث:

إن المتمعن في الاقتصاد العالمي للوقت الراهن سوف يلاحظ دون أدنى شك ميل معظم الدول إلى تنويع مداخيلها وتثمين مواردها الداخلية ، فالعديد من الدول اختارت القطاع السياحي بما تملكه من مقومات محلية ، فهناك من اعتمدت السياحة الإستشفائية كالأردن مثلا أو سياحة الأعمال كالإمارات العربية المتحدة أو السياحة الأثرية والتاريخية التي تعتمد عليها مصر، وكذا سياحة مراكز الراحة والاستجمام كتونس والمغرب .

أما في حالة الاقتصاد الوطني المعتمد على الجباية البترولية ، فبعد الانخفاض المحسوس في أسعار البترول، سلط الضوء مؤخرا في ظل التحديات الجديدة للاقتصاد الوطني، على القطاع السياحي من أجل أن يكون من بين القطاعات التي من الممكن أن تكون القاطرة الأمامية لتحقيق النمو.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا لماذا رغم كل ما تمتلكه الجزائر من مقومات تاريخية وطبيعية سواء من حيث التنوع الجغرافي أو الموقع الاستراتيجي ، كيف لهذه الدولة القارة لا تستقطب السياح ، كما أن مواطنيها يفضلون دوما التوجه للخارج من أجل قضاء عطلهم ، ورغم التسهيلات التشريعية والتحفيزية من قبل الدولة ومناطق التوسع السياحي عبر ربوع الوطن ، إلا أن المتعاملين في القطاع السياحي يبقي نشاطهم ومساهماتهم في الدخل الوطني جد محدود.

هذه السوق المفتوحة والتسهيلات وفرص الاستثمار حتمت على الفاعلين في ميدان السياحة البحث على عوامل جديدة وحديثة تضمن لهم حصة اكبر من السوق وتميزهم على باقي المنافسين ، ولعل نظم التسيير والرقابة عليها يعد من بين أحدث هذه العوامل التي أصبحت تشكل ميدانا للتنافس بين المتعاملين، وهي أيضا من بين أحدث مجالات البحث والتطوير في المجال الاقتصادي في الوقت الراهن. والإشكالية موضوع الدراسة هنا، هي ما مدى إمكانية استخدام أدوات مراقبة التسيير من أجل تحسين تنافسية المؤسسة، من أجل الإجابة على ذلك كانت لنا الأسئلة الفرعية التالية :

2- الأسئلة الفرعية :

- 1- ما مدى أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة؟
- 2- هل تسمح أدوات مراقبة التسيير بتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة؟
- 3- ما مدى وعي المؤسسات السياحية في الجزائر بأهمية أدوات مراقبة التسيير؟

3- الفرضيات:

- 1- تعتبر مراقبة التسيير ذات أهمية بالغة في المؤسسة.
- 2- تسمح أدوات مراقبة التسيير في تحديد وبدقة المسؤوليات داخل المؤسسة.
- 3- هناك وعي لدى المؤسسات السياحية في الجزائر بأهمية أدوات مراقبة التسيير.

4- حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية : من 2015 إلى 2017 .
- الحدود المكانية : دراسة حالة " شركة سياحة وأسفار الجزائر - وكالة المسيلة - شركة فرعية النادي السياحي الجزائري.

5- الدراسات السابقة :

- بن لخضر محمد العربي " دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الجزائرية " أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه السنة الجامعية 2014/2015 جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ومن أهم نتائجها : 1- لوحة القيادة ظهرت لتكملة أدوات مراقبة التسيير التقليدية، فهي تعمل على توفير معلومات آنية وتشغيلية بشكل مبسط.
- 2- يتوقف نجاح تطبيق نظام لوحة القيادة على فعالية نظام المعلومات، في كيفية تقديمه لها بصفة آنية وكذا إستمرارية تحديث المؤشرات بالمعطيات الحديثة.
- مرابطي نوال " أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير " أطروحة لنيل شهادة الماجستير السنة الجامعية 2005-2006 جامعة الجزائر .
- ومن أهم نتائجها : 1- رغم صعوبة تطبيقه إلا أن نظام المحاسبة التحليلية يبقى ذا أهمية بالغة في المؤسسة.
- 2- المحاسبة التحليلية نظام جد فعال للتزود بالمعلومات التي تسهل عملية اتخاذ القرار.
- ويبقى الإختلاف بين هذه الدراسات والدراسة الحالية، هو أننا حاولنا الإستفادة من الطريقتين واستعمال النظامين معا، لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية كأداتين رقابيتين على التسيير.
- 6- أهداف البحث : يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على قطاع السياحة في الجزائر وإخضاعه لدراسة متخصصة في مجال التسيير وهي عملية الرقابة ، وذلك من أجل تحسين وتفعيل تنافسية المؤسسة في هذا المجال ، كما يهدف كذلك إلى إيجاد سبل وطرق لتطويع الأدوات الحديثة في مجال الرقابة على التسيير والإستفادة منها في هذا المجال.
- 7- أسباب إختيار الموضوع : بحكم عملي في هذا المجال ، وسعيا مني للتحكم في مجال عملي وتطويع دراستي الأكاديمية من أجل الإستفادة منها، وتحسين كفاءة وأداء مكان عملي.
- 8- مرجعية الدراسة : لقد تم الإستعانة بمجموعة من الكتب والمذكرات والمحاضرات والملتقيات العلمية التي لها علاقة بالموضوع محل الدراسة، تجدر الإشارة فقط إلى أن معظم المراجع هي مراجع أجنبية ، لقلة المراجع باللغة العربية لندررتها من جهة وقدمها من جهة أخرى .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير

تمهيد :

تحضي مراقبة التسيير في الوقت الراهن بمكانة هامة ضمن النشاط الإداري في المؤسسات الإقتصادية، نظرا لما لها من خصائص ومميزات، وذلك من خلال القدرة على ترشيد القرارات وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات وتحديد أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا بواسطة أدوات وتقنيات كلاسيكية وحديثة فالمسير الناجح هو الذي يعتمد على الوسائل الصحيحة والدقيقة قبل البدء في أي عمل، من خلال تشخيصه الجيد للاحتياجات واعتماد الدوات اللازمة لذلك، وفي هذا الفصل المتعلق بالإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير، سنتطرق في المبحث الأول إلى إطار تطبيق مراقبة التسيير بالتطرق إلى مفهومه وأهدافه وتموقعه في المؤسسة.

أما في المبحث الثاني فسننتظرق لأهم الوسائل التقليدية المتبعة في مراقبة التسيير، وفي المبحث الثالث نتطرق كذلك لبعض الوسائل الحديثة كذلك.

وتم تناول هذا الفصل في ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : إطار تطبيق مراقبة التسيير.

المبحث الثاني : الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير.

المبحث الثالث : الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير.

المبحث الأول : إطار تطبيق مراقبة التسيير

سنتناول في هذا المبحث كل من مفهوم، أهداف وتموقع نظام التسيير على النحو التالي :

المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير نقوم أولاً بتحديد معني المصطلحين المكونين له وهما المراقبة والتسيير .

1- مفهوم المراقبة : تعرف المراقبة على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات

المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل.¹

2- مفهوم التسيير : هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمنكاملة التي تشمل أساسا التخطيط،

التنظيم، التوجيه، الرقابة، إنه بإختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها وهذا هو جوهر مهمة التسيير.²

مفهوم مراقبة التسيير : لقد اختلفت نظرة المتخصصين حول تحديد مفهوم مراقبة التسيير باختلاف وجهات نظر المدارس التي ينتمون إليها، وخاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام، وهنا سوف نتطرق إلى بعض المهام التي نراها ملمة بجميع خصائص وعناصر هذا النظام.

التعريف الأول : حسب " Deraden Anthony " فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من انه تم الحصول على الموارد وإستغلالها بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة.³

التعريف الثاني : حسب " Michel Gervais " مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسيرين من أن الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة و بنجاعة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وان المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة.⁴

التعريف الثالث : ذكر " Guedj " أن مراقبة التسيير تسمح للمنفذين (les executeurs) بـ:

- ✓ معرفة جوانب الضعف الداخلية والخارجية.
- ✓ ان يكونوا في حالة يقظة.
- ✓ مراقبة اختياراتهم (وهذا يضمن اتصال مستمر بين الميدان ومراقبة التسيير).
- ✓ تنسيق نشاطاتهم مع باقي المسؤولين.
- ✓ متابعة أفضل للعوامل الأساسية للنجاح.¹

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، الجزائر، 2006 2005 ،ص25

² ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998 ،ص11

³ 3 Claude Alazard «S abine Sèpari» contrôle de gestion manuel et application» 3eme Edition» DUNOD «Paris ،1996 ،p6.

⁴ Michel Gervais» contrôle de gestion « 7eme Edition « ECONOMICA ،2000 ،p20 .

المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

من خلال تعرضنا لبعض التعاريف الخاصة بمراقبة التسيير يتضح لنا الأهمية الكبيرة لهذه الوظيفة فهي التي تساهم وبشكل كبير في مساعدة المسيرين على إتخاذ القرار حيث نجدها تهدف إلى مايلي :

1. تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز السباب التي أدت إلى هذه الإنحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.
 2. تحقيق الفعالية ونعني بها ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتي نتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين، إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.²
 3. الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
 4. تحقيق الفعالية الذي يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية وذلك من حيث الإستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ما تم التخطيط له وما تم تحقيقه.
 5. تحقيق الملائمة، أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، إذ أنه بهاذين العاملين يتحقق التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.³
 6. التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير، ومساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدرب وتحسين الأداء.⁴
- ويمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي :

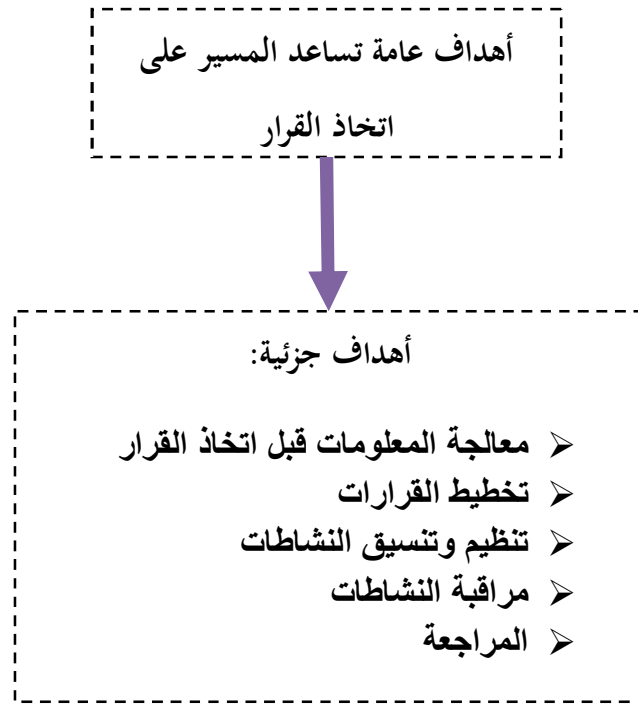
¹Nobert Guedj، le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise، 3eme Edition، paris، Edition d'organisation، 2000 ، p38 .

² محمد خليل والآخرين،مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات،www.rr4ee.net

³ توفيق غفصي، كمال زيتوني، المحاسبة التحليلية كأداة المراقبة التسيير ودورها في تنظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراق، الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.

⁴Norbert Guedj، .op-cit.p:45.

الشكل رقم (1-1) : أهداف مراقبة التسيير



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

لكن تجدر الإشارة إلى أنه تقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف نذكر منها ما يلي :¹

- هناك تقريبا يوميا انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.
- هناك تفكك بين المطلوب العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.
- هناك عجز في بعض الحالات مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح بإتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.
- الحساسية من طرف الأفراد تجاه مراقبة التسيير (حيث يتم إعتبارها عملية تفتيش).

المطلب الثالث : موقع نظام التسيير في المؤسسة

تعتبر مراقبة التسيير نقطة تجميع للمعلومات ومركز لكل التدفقات داخل المؤسسة، فهي تقوم بإستقبال، ومعالجة، وتحليل كل المعلومات الواردة إليها، ثم بعد ذلك تقوم بتفسيرها وإرسال معلومات أخرى في شكل مغاير لمراكز أخرى معنية بها إما لتنفيذها أو لمتابعتها أو الإستعانة بها في عملية اخذ القرار.

لذا فإن تموقع نظام مراقبة التسيير في فضاء المؤسسة مهم جدا، وفي وقتنا الراهن أصبح ضرورة لا يمكن الإستغناء عنها، لكن وضعه في الهيكل التنظيمي يعتبر تحديا كبيرا إذ أن مكانته متعلقة ب :²

¹Norbert Guedj، op-cit. p:45.

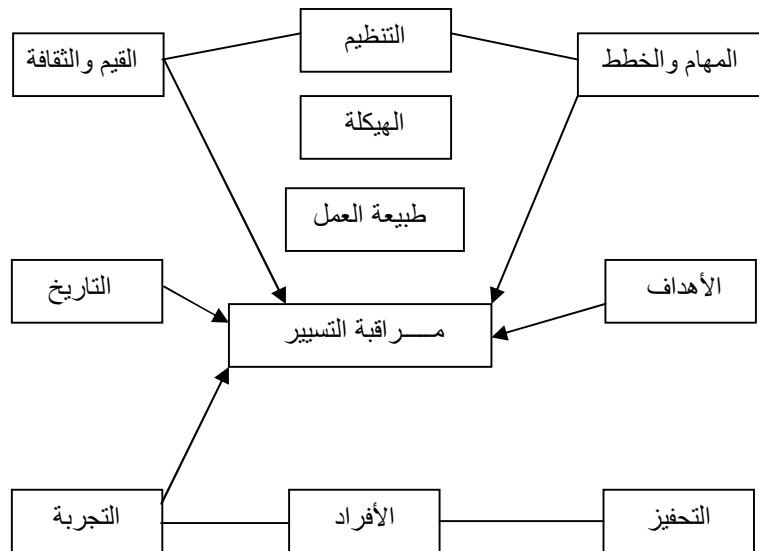
²مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، 2005.2006 ، ص 58.

- حجم المؤسسة.
- طريقة عملها (مركزية، لامركزية).
- الوسائل المتاحة.
- الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة.

وبشكل عام فإن مراقبة التسيير تكون أساسا في مركز المديرية المالية إما كمسؤولية مستقلة أو كمسؤولية مشتركة عندما تكون الوظيفة مجسدة من طرف المدير المالي. لكن التطورات الحديثة ترى أنه على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي، ويرتبط مباشرة بالمديرية العامة للمؤسسة، وذلك للحصول على أكبر قدر من الاستقلالية، والحرية في اتخاذ القرار. هذه الوظيفة المستقلة للمراقب تعطيه سلطة تدخل أكثر أهمية وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه، فهو يقوم باستغلال كل الوسائل والموارد المتاحة سواء داخل أو خارج المؤسسة، وبكل أنواعها، التقنية، المالية، البشرية .

كما يقوم أيضا بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي أن مراقب التسيير يقوم بتكييف تنظيم المؤسسة عن طريق تعديلات وتغييرات يقوم هو باقتراحها، إذا رأى أنها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها، ثقافتها ونوعها و باختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي. وهذا ما يمكن أن نعبر عنه بالشكل التالي الذي يبين أن مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة.

الشكل رقم (1-2) : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر: مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، الجزائر، 2005.2006، ص 59.

ومن هذا المنطلق نستنتج أن :

- مراقبة التسيير يجب أن تسمح بتسيير أفضل للقرارات ولمهام المدى المتوسط وهي سنة بشكل عام.
- مراقبة التسيير هي حلقة الربط بين الإستراتيجية والمهام الروتينية وهي التي يجب أن تؤمن التكامل بينهما.

وباعتبار مسار معين لعملية المراقبة فإن المهام المناط بها مراقب التسيير تمر عبر المراحل الثلاث التالية:

1. تخطيط المهام (تخطيط الموازنات) أو إعداد أدوار الأفراد.
2. القيادة في مراقبة التسيير تهدف إلى إجراء التصحيحات في حالة وجود الانحرافات، اعتمادا على لوحات القيادة التي تم إعدادها.
3. التقييم ويرتبط أساسا بعملية قياس النتائج وأداء المهام، أي إجراء المقارنة بين المخطط والمحقق. إن النتيجة الأساسية التي نخرج بها وهي أن مراقبة التسيير هي نظام المعلومات، تم إعداده من خلال مجموعة من المراحل تركز على تقديم نمذجة لتنظيم المؤسسة في فترة معينة.¹

¹مرابطي نوال ، المرجع السابق ، ص 59.

المبحث الثاني : الوسائل التقليدية لمراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاعة استغلال موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها، وذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالمعياري، وعلى أساس نتيجة هذه المقارنة يتم تحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة وللوصول إلى ذلك يمكن للمؤسسة استخدام العديد من التقنيات التي تعمل في نطاق واحد ألا وهو التحكم في التسيير، ونذكر منها ما يلي حسب التصنيف الذي إعتدناه وهو تقليدية وحديثة :

المطلب الأول : محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية هي تلك التقنية في معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى والقيام بتحليلها بمعنى آخر محاولة إستنتاج تلك الأرقام والوصول إلى دلالاتها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها كما تسمح كذلك بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية المؤسسة، كما تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.¹

1- أهداف المحاسبة التحليلية : للمحاسبة التحليلية العديد من الأهداف نذكر منها ما يلي :

- ✓ تقوم بتحديد تكلفة الإنتاج وهو الهدف الأساسي لها إذ تقوم باستخراج سعر التكلفة التام، ومجمل التكاليف المتعلقة بمختلف مراحل الإنتاج وذلك من أجل تحديد سعر البيع.
- ✓ ضبط رقابة التكاليف فهي تهدف إلى تخفيضها إلى أدنى حد ممكن مع الحفاظ على خصائص المنتج، من أجل ضمان جودته لإنجاح تسويقه، وذلك من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات المستندية الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف.
- ✓ عملية تقييم المخزونات، أي الكميات المنتجة التي لم يتم إستهلاكها في نهاية الفترة المحاسبية.
- ✓ إجراء المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية، وتحليل الإنحراف الواقع بينهما، من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ✓ المفاضلة بين البدائل، إذ تقوم المحاسبة التحليلية بتوفير بيانات عن كل بديل من خلال تحليل التكاليف، بحيث يمكن لها إعداد تقارير تتضمن مقارنة بين تكلفة القرارات البديلة والعائدات المتوقعة عن كل بديل منها.
- ✓ عملية قياس النتائج التحليلية، وذلك لمعرفة التكاليف وسعر التكلفة من أجل تحديد وقياس مردودية المنتجات المختلفة او المبيعات من كل صنف منها على حدى، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة، بينما تحدد المردودية على اساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

¹ناصر داداي عدون ، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الثاني ، قسنطينة ، 1988 ، ص08.

✓ أكمل المحاسبة العامة، عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع، المنتوجات، والإستثمارات التي تمولها، والأعباء غير المعتمدة، وكذلك العناصر الإضافية.

2- علاقة المحاسبة التحليلية بمراقبة التسيير: تعتبر المحاسبة التحليلية جزء لا يتجزأ من التسيير والتنظيم داخل أي مؤسسة، لأن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة تكاليف خاصة بها تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح لها بمراقبة التسيير فيها، ونظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث أنها الوحيدة التي تسمح لنا ب :

- المراقبة الفعالة للمصاريف (النفقات).
- التزود بالمعلومات الضرورية للقيام بعملية التسيير داخل المؤسسة.
- توجه الجهود للضغط على التكاليف والتكلفة النهائية.
- قياس مردودية العملية الإنتاجية.
- التنبؤات التي تبنى على أساسها السياسات المستقبلية.

كم تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة الناجحة ينبغي أن تعتمد على تقسيمات معينة خاصة بها تسمح بتحديد المسؤوليات في كل قسم، والمحاسبة التحليلية هي التي تحدد العلاقات بين هذه الأقسام ببعضها، كما يقسم كل قسم إلى وحدات أصغر تتحمل هي الأخرى مسؤولياتها، وعلى هذا يمكن تقسيم المؤسسة إلى الأقسام التالية :

- 1- الأقسام المختلفة الخاصة بالإنتاج وتسمى مراكز الإنتاج.
- 2- الأقسام المختلفة الخاصة بالخدمات وتسمى مراكز الخدمات.
- 3- أقسام المحاسبة العامة وينتفع عنها قسم المحاسبة التحليلية، والملاحظ هنا هو أن قسم التكاليف هو من أهم أقسام المؤسسة، فهو المسؤول على كافة المعلومات والإحصاءات المالية لكل الأقسام والتي تكون أساسا لإعداد الكشوف والتقارير، ويقوم بإجراء المراقبة الكاملة على كافة الأقسام، بينما في الأقسام الأخرى كل قسم مسؤول عن مراقبة قسمه فقط.

المطلب الثاني : نظام الموازنات التقديرية

الموازنات التقديرية هي خطة تتناول العمليات المستقبلية لفترة محددة وهي في أغلب الأحيان لمدة سنة، بعبارة أخرى التعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج، تعد مسبقا من طرف الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المؤسسة.

وتتكون الموازنة التقديرية العامة الموحدة للمؤسسة من الموازنات الفرعية لكل قسم، وتتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة موازنات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام، فالميزانية التقديرية للمؤسسة هي عبارة عن هدف معين تسعى الإدارة العليا إلى تحقيقه، وتتمحور في ثلاث وظائف إدارية هي :

أولاً: وظيفة التخطيط : وهي وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضع الأهداف في شكل خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيماً يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة.¹

ثانياً: وظيفة التنسيق : وهي العملية التي يتم بموجبها توحيد الجهود بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة، فيعمل كل قسم منها على تحقيق الهدف الموضوع كل حسب المهام الموكلة إليه والتي تعتبر هدفه الخاص الذي يخدم الهدف العام، لهذا فكل قسم يجب أن يدرك أن أي قرار يخصه يمكن أن يكون له أثر على باقي الأقسام، لذا يجب إستشارتهم والعودة إليهم كي يحدث التوافق، فلا يمكن مثلاً بناء سياسة لتسويق مالا يمكن إنتاجه والعكس إنتاج مالا يمكن تسويقه.²

ثالثاً: وظيفة الرقابة : الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعة، و استخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملاءمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعة مسبقاً، ومقارنة النتائج الفعلية المحققة من طرف مختلف الأقسام معها، ومتابعة الانحرافات التي من الممكن أن تحدث أثناء التنفيذ الفعلي.³

المطلب الثالث : لوحة القيادة للتسيير

تعتبر لوحة القيادة أداة تسيير تجمع نتائج كل أدوات مراقبة التسيير سالفة الذكر في شكل معلومات ومؤشرات تسمح بإعطاء نظرة شاملة على أداء المؤسسة، و إتخاذ التدابير التصحيحية لتوجيه التسيير وتحقيق الأهداف وذلك بشكل دوري.⁴

لقد ظهرت فكرة وعبارة لوحة القيادة في ثلاثينات القرن الماضي على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية، التي تسمح للمسير أو القائد متابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المحددة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948، وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري.

وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من " جدول التسيير "، " جدول المراقبة "، " لوحة القيادة " إلا أن جل التعاريف المقدمة لهذه الأداة تحمل معنى واحد :

وقدم A.Fernandez نموذج لوحة القيادة للسيارة (Tableau de bord) حيث أنها تقدم للسائق كل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة، فينظر السائق إلى نظام سيارته بواسطة لوحة القيادة فهو نظام ضروري للقياس.⁵

1 ، 2 ، 3 شويح محمد ، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير ، جامعة البليدة ، 2003.

⁴عدون ناصر دادي ، التحليل المالي لتقنيات مراقبة التسيير ، دار المحمدية العامة ، الجزائر 2000 ، ص11.

⁵Alain Fernandez « les nouveaux tableau de bord des managers »5ème édition Editions Eyrolles ، 2011.p.08.

وقد عرفها (Selmer,2003): " على أنها أداة مشفرة مهيكلة للاتصال في المؤسسة تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء ومدى تحقيق الأهداف المسطرة وهي وسيلة قيادة " ¹ أما (M.Leroy ,2001) : فأوضح أنها عرض ملخص وبيداغوجي لمؤشرات التسيير التي تسمح للمسير بمتابعة تحقيق الأهداف لوحده وتقديم تقارير. ² كما عرفها (G.Nobert,2001) : بأنها مجموعة هامة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تسمح باتخاذ الإجراءات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة. ³ أما (Michel Gervais , 2004) : فقد عرف لوحة القيادة بأنها عبارة عن نظام للمعلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وأداء المسؤولين. ⁴ وتم تعريفها كذلك من طرف C.Alzard بأنها " أداة تسمح لمراقب التسيير بجلب اهتمام المسؤول للنقاط الأساسية لتسييره من أجل تحسينه وهذا في المدى القصير " ⁵.
أولا : خصائص لوحة القيادة : تتميز عموما بالخصائص التالية :

- ❖ **الدورية :** ويتعلق الأمر هنا بديناميكية لوحة القيادة ومدد تجدد المعلومات التي تحويها،ويمكن التمييز هنا بين عدة أشكال، فيمكن أن تكون :
- **يومية :** عندما يتعلق الأمر بفريق عمل يتابع نشاط اليد العاملة بشكل يومي.
- **أسبوعية :** وتكون في حالة مسؤول عن ورشة، مثل الإنتاج الأسبوعي مثلا.
- **شهرية :** وهي الحالة الأكثر تجسيدا في المؤسسات لأنها تتميز بالنظرة العامة على المؤسسة في ظرف قصير، وقلة تكاليف إعدادها.
- **سنوية :** وعادة تكون في مراقبة تجسيد إستراتيجية المؤسسة ومقارنة مع المنافسين مثل المبيعات السنوية، الميزانيات التقديرية السنوية.

- ❖ **التقدير الكمي :** عادة ماتكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة معبر عليها بشكل كمي، وذلك لتسهيل عملية القياس والمقارنة وإيجاد الإنحرافات بين الهدف والنتائج المحققة.
- ❖ **السرعة :** تسهيلات لوصولها إلى المسؤول، لسرعة إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، فلوحة القيادة اليومية يجب أن تكون في اليوم الموالي، والشهرية يجب أن لا تتعدى 05 أيام من الشهر الموالي، ودائما مع مراعاة مصداقية المعلومات وضرورتها وكذا تكلفتها⁶.

¹Caroline Selmer « concevoir le tableau de bord » 2eme édition Dunod Paris 2003. P 48.

²Michel Leroy « le tableau de bord au service de l'entreprise » 2eme édition d'organisation Paris 2001، p 14

³Nobert guidi « le contrôle de gestion » op cit p 285.

⁴Michel Gervais « contrôle de gestion » op cit .p 635

⁵Claud Alzard et Sebine Separi . « contrôle de gestion » 6eme edition ، Dunod.Paris 2004 p 588.

⁶Michel Leroy « le tableau de bord au service de l'entreprise »op cité. p 119.

❖ **الانتقاء** : يعين لكل مركز مسؤولية معلومات خاصة به ومؤشرات يتم الإتفاق عليها مسبقا، وهذا حسب أهداف وخصائص وطبيعة كل مسؤول.

❖ **موجهة للنشاط** : فلوحة القيادة دون تعليقات ومخططات للأنشطة، لا تقي بشيء، فتقييما ينبغي أن يكون ديناميكيًا، يتبع التغيرات ويستجيب لخاصيتين من خصائص المسير القيادة والتنشيط.

القيادة : لوحة القيادة هي اداة مساعدة على التفكير حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة ومدققة على النظام من أجل تحديد وإعطاء توجيهات محددة لتسيير النشاط.

التنشيط : يكون وضع لوحة القيادة تحت تصرف المسؤول كأحسن وسيلة من أجل تطوير التفكير الجماعي والمشاركة بأداة لإعادة الربط بين الإستراتيجية والخطة المتبعة¹.

❖ **أداة تلخيصية** : (outil de synthese) : فهي لاتشمل سوى المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول عملي بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته².

❖ **أداة الإستعمال المتداول** : فنتيجة الإستخدام المتكرر لها يجب أن تكون للوحة القيادة خاصية الوضوح وسهولة الفهم كي تسهل التواصل الجيد بين المسؤول ومعاونيه وذلك بالتقليل قدر الإمكان من المؤشرات وكذا الإختيار الجيد للأشكال وطرق العرض بلغة مفهومة ومشاركة تسمح بالتحاور حول نتائج الأداء.

ثانيا : تصميم لوحة القيادة :

لقد أخذ تصميم لوحة القيادة حيزا هاما في كتابات التسيير بحيث تتطور مفهوم لوحة القيادة بشكل لافت بدأ من خلال أعمال Jean Louis le Moigne و Jacques Melese في النظرية النظامية والقرارات إلى النظرة الاستشرافية من خلال أعمال Nortan و Kaplan بالتركيز على الأداء المالي للمؤسسة إلى المدخل الإنساني في مراقبة التسيير كبعد هام من خلال أعمال Scandia Navigateur والعديد من الأعمال التي جاءت بعدها إلى التوجه نحو التسيير التشاركي من خلال طريقة GIMSI لصاحبها Alain Fernandez 2000 واخترنا الإشارة إليها هنا نظرا لحدائتها وإمامها بجميع العناصر الضرورية في تصميم لوحة القيادة بحيث أنها مبنية على مبدأ التعاونية بين مستويات المؤسسة وتعطي أهمية بالغة لمشاركة المسؤولين العمليين في الميدان بعد تحديد الإستراتيجية بحيث يكون تحديد الأهداف التفصيلية من القاعدة إلى القمة، لإعطاء عمال الميدان الفرصة في المشاركة وتقبل الأهداف الموكلة إليهم وتحفيزهم على تحقيقها بما أنهم هم قاموا بتحديدوها واقترحت كذلك طريقة فعالة في اختيار وبناء مؤشرات صحيحة وملائمة تساعد على إتخاذ القرار، لأن اختيار المؤشرات هو لب مشروع القيادة.

وسميت GIMSI - الطريق الشاملة لنظام المعلومات الفردي أي :

¹Nobert guidi « le contrôle de gestion » op cit.p198.

²Tisser.D. « Guid Pratique pour la gestion les unités et projets » INSP.Paris .P380

G : Generalisation : لإمكانية إستعمالها في مختلف المجالات والمستويات.

I : Information : ويقصد أن المعلومة الملائمة هي أساسية في المساعدة على إتخاذ القرار .

M : Methode : وهي طريقة القياس.

S : Systeme : الطريقة التي تسمح ببناء نظام قيادة وإدخاله في نظام معلومات المؤسسة.

I : Individuelle : الطريقة التي تعزز روح المبادرة من خلال إشراك الأفراد.

ولقد إختارنا هذه الطريقة لتوضيح كيفية تصميم لوحات القيادة، رغم أننا نتكلم عن الوسائل التقليدية، لأنها من أحدث الطرق وشاملة لكل القطاعات وتتماشى مع المفاهيم الحديثة للتسيير (التسيير بالمشاركة) ولأنها ولأنها مرتبطة بالشق الثاني من الدراسة وهو الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير، وكذلك إمامها بجميع العناصر الضرورية في تصميم لوحة القيادة بداية من دراسة المحيط إلى غاية برنامج الصيانة والمراجعة، وهي تضم 10 مراحل تتدرج تحت 04 محطات رئيسية¹

كما هو مبين في الجدول التالي :

¹Alain. Fernandez. Op cit. P 185.

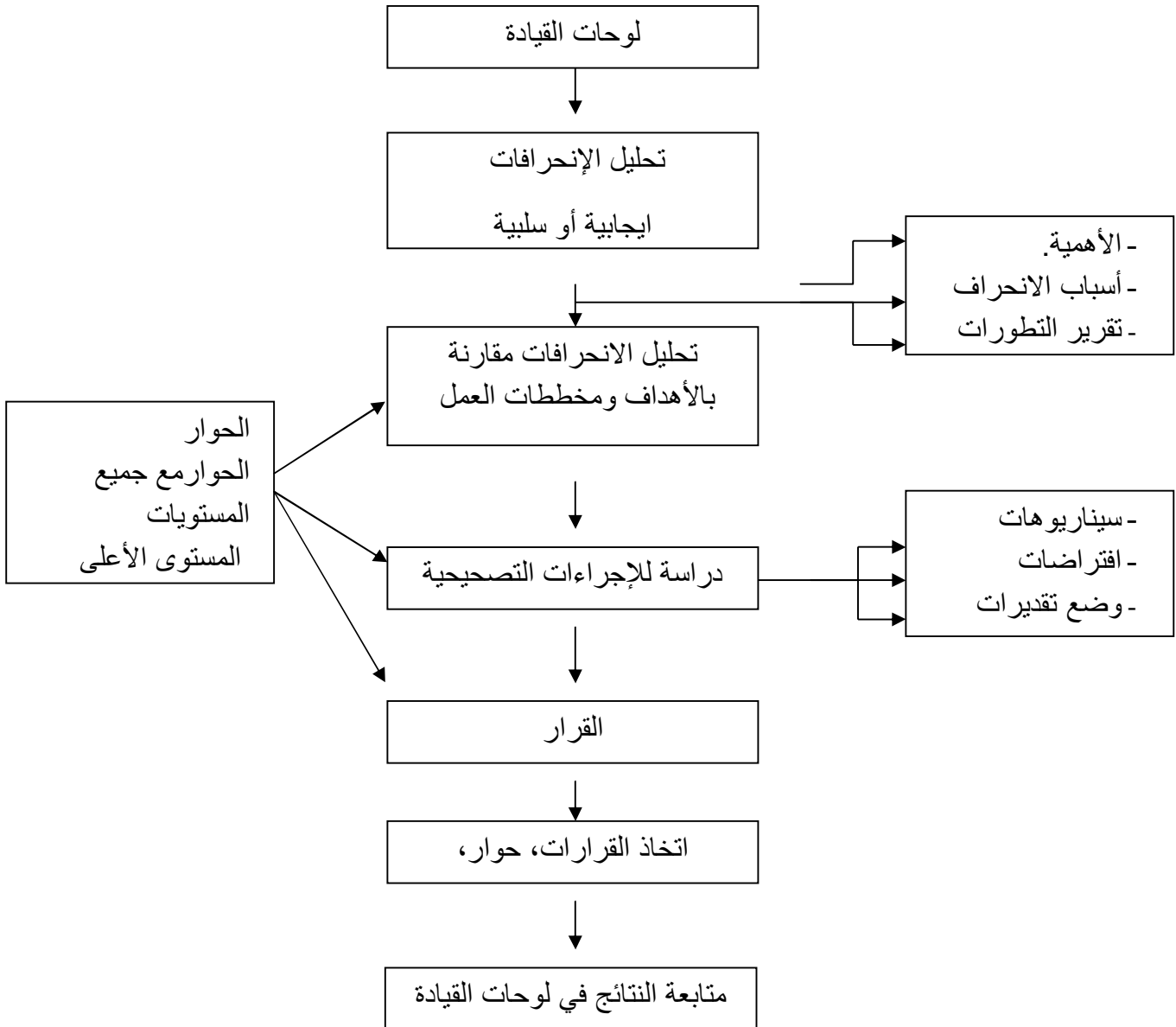
الجدول رقم (1 - 1) : مراحل طريقة GIMSI

المحطة	رقم الرحلة	المرحلة	أهدافها
التعريف بهوية المؤسسة Identification	1	محيط المؤسسة	تحليل المحيط الاقتصادي وإستراتيجية المؤسسة من أجل تحديد معالم المشروع
	2	تعريف المؤسسة	تحليل الهيكلية التنظيمية للمؤسسة لتحديد الإجراءات، الأنشطة والفاعلين الأساسيين
تصميم نظام لوحة القيادة Conception	3	تحديد الأهداف	اختيار الأهداف التكتيكية لكل فريق
	4	بناء لوحة القيادة	التعريف باوحة القيادة لكل فريق
	5	اختيار المؤشرات	اختيار المؤشرات تبعا للأهداف المسطرة
	6	جمع المعلومات	تحديد المعلومات الضرورية لبناء المؤشرات
تشغيل نظام لوحة القيادة Mise en œuvre	7	نظام لوحة القيادة	بناء نظام للوحات القيادة، مراقبة الإنسجام العام
	8	اختيار برنامج التشغيل الإعلام الآلي	تحديد الخيارات المطلوبة لاختيار برنامج تشغيل إعلام آلي المناسب
	9	تشغيل البرنامج وتوسيعه في المؤسسة	وضع البرنامج في المؤسسة وتشغيله وتوسيعه على كل المؤسسة
التحسين المستمر Amelioration continue	10	مراجعة النظام	المتابعة الدائمة للنظام

Source : Alain Fernandez « les nouveaux tableau de bord des managers » 5ème édition Editions Eyrolles, 2011.p.185.

ثالثا : مراحل إستعمال لوحة القيادة :يتم استعمال لوحة القيادة وتطبيقها بشكل فعال إذا ما تم إعطاءها مكانتها في الثقافة التسييرية للمؤسسة وترسيخ مبادئ مراقبة التسيير، ويتجلى ذلك أساسا بوجود مراقب للتسيير يتبع المديرية العامة مباشرة، ويمر إستعمال لوحة القيادة بالمراحل التالية كما هو مبين في الشكل¹

الشكل رقم (1- 3) : مراحل إستعمال نظام لوحة القيادة



المصدر : بلهاشمي جيلالي طارق، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي، مذكرة ماجستير، تخصص النقود والمالية.

1 بلهاشمي جيلالي طارق، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي، مذكرة ماجستير، تخصص النقود والمالية، جامعة سعد دحلب، غير

المبحث الثالث : الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير

تعمل المؤسسة جاهدة في ظل اقتصاد السوق لضمان حسن التسيير و الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وهذا لضمان الاستمرارية في السوق ومواجهة المنافسين. هنا على المؤسسة الاقتصادية أن تتبع أو تعتمد على أحدث الأدوات في مراقبة التسيير للوصول إلى معلومات دقيقة تساعدها على اتخاذ القرارات السليمة.

ولعل من بين أهم الأدوات الحديثة في مراقبة التسيير ما سوف نتناوله في هذا المبحث

المطلب الأول : طريقة ABC محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing

من بين الأدوات المهمة في مراقبة التسيير " محاسبة التكاليف "، وهذا يرجع لأهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات، حيث أدت هذه الأخيرة بدورها إلى ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المطلب ومعرفة الدور الذي يلعبه في مراقبة التسيير للمؤسسة الاقتصادية. لقد حضت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من التعاريف سنحاول ذكر بعضها في ما يلي:

" طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات " ¹.

" أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكلفة غير المباشرة إذ يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهاً التكلفة "

" ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه المواد " ².

يمكن استخلاص من التعاريف السابقة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو نظام محاسبي لتحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجموعات للتكلفة ليتم تخصيصها على المنتجات النهائية بواسطة مسببات لتكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الفعلية للمنتج النهائي مما يساعد الإدارة في عملية إتخاذ القرارات السليمة.

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى دار أسامة النشر ، عمان، الأردن 2013 ص: 99

² حسناء درويش، أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير في المستشفيات، دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص - تقرت

- مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2011، ص : 41

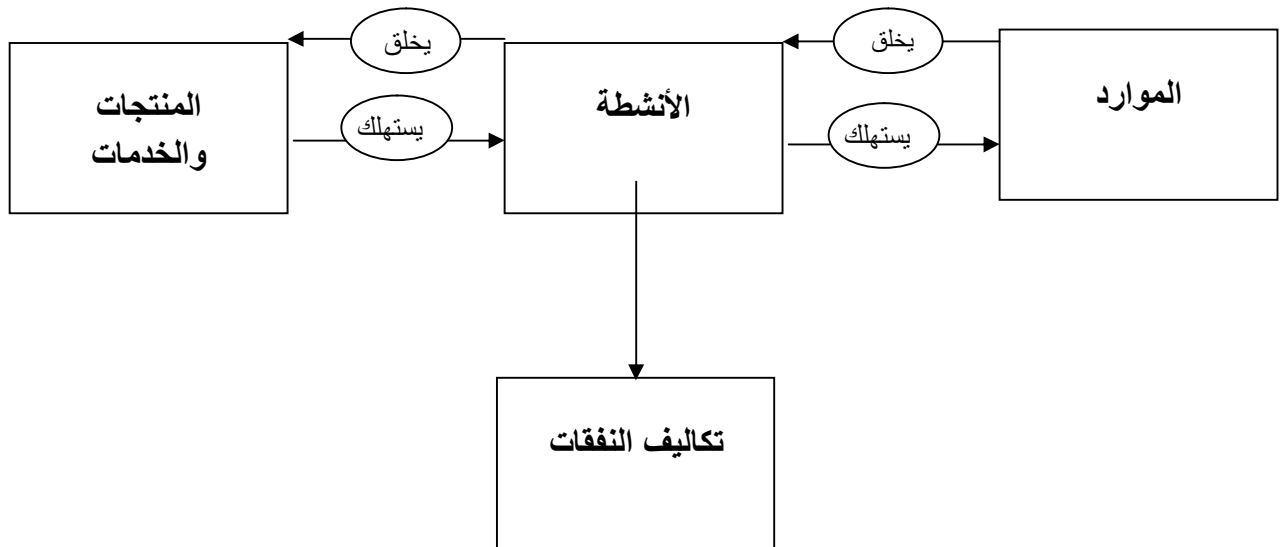
أولاً: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هناك مبدئين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة من المهم جدا أخذهما بعين الإعتبار قبل وأثناء استخدام هذا النظام وهما كالتالي¹:

- أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- أن المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.

حيث يوضح الشكل التالي هذه العملية ببساطة كما يلي :

الشكل رقم (1 - 4) : المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر : أمين بن سعيد، " نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية.

ثانيا : أهمية نظام (ABC) في مراقبة التسيير :

ترجع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة التسيير إلى ما يلي²:

✓ توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة والإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من إتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.

¹ أمين بن سعيد، " نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص96

² حسناء درويش، مرجع سبق ذكره، ص : 53 ، 54

- ✓ تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
- ✓ يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة، أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.
- ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- ✓ تعمل على قياس الداء بفعالية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وبذلك تعتبر آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل.
- ✓ قياس الطلب على استخدام الموارد، حيث أن هذا النظام يحاول قياس ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة.

ثالثا : مراحل تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ويمكن تلخيص هذه المراحل على النحو التالي :

المرحلة الأولى : تخصيص الموارد على الأنشطة (تحديد الأنشطة)

في هذه المرحلة نقوم بحصر النشاطات الرئيسية، ويتم ذلك سواء كمراكز فردية أو مجمعة، وهو ما يستدعى تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية، حيث أن كل نشاط منها يصف جانبا مما تؤديه المؤسسة من عمليات، ويعرف النشاط بأنه كل ماتبدله المؤسسة من اجل تحويل المدخلات (مواد أولية، عمالة، تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات أو خدمات) ويتطلب طبعا وقتا معيناً.

المرحلة الثانية : تحديد تكلفة النشاط

بعد أن قمنا بحصر الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، تأتي المرحلة الثانية وهي تحديد تكلفة كل نشاط والتي هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد)، التي اعتبرناها مدخلات.

وتحديد تكلفة النشاط يتطلب حصر تكاليف الموارد التي يستهلكها، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة تبعا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

كما يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

المرحلة الثالثة : تحديد مسببات التكلفة

بعد الإنتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس

كمي يكس حجم النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضيع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم، وإنما لتتنوع المنتجات وتعقيد العمليات¹.

المرحلة الرابعة : تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكلفة لفترة معينة.

نحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي يقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة من الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة كاملة تامة الصنع، ويكون تخصيص تكلفة نشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج².

المطلب الثاني : لوحة القيادة الإستراتيجية

أدى التنافس في عصر المعلومات وفي ظل ظروف بيئية تتصف بتعقيد عملية المنافسة إلى الحاجة لمعلومات مالية وغير مالية مترابطة لاستخدامها وتقييم أداء المؤسسة الإستراتيجي ومن هنا جاءت لوحة القيادة الإستراتيجية وتسمى بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) التي طورها (Kaplan, Norton) بعد مشروع بحث مس 12 مؤسسة كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية لتحديد متطلبات مدراء الأداء، وكانت نتيجة ذلك وفق ما جاء به (Kaplan, Norton) ان لوحة القيادة الإستراتيجية ماهي إلا " مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تعطي مدراء الإدارة العليا صورة واضحة وشاملة لأداء منظماتهم "

إلا أنه يمكن وصف لوحة القيادة الإستراتيجية (بطاقة الأداء المتوازن) بكونها إطار عام يشمل جوانب متعددة، حيث يمكن اعتبارها أولاً نظام قياس ويمكن المؤسسة من اختيار المؤشرات والقياسات الملائمة وفقاً لحاجاتها وطبيعتها عملها ورغبات الإدارة والقادة في عرض مختلف الجوانب الذاتية والموضوعية في محتوى هذه المؤشرات والقياسات وكذلك فإن لوحة القيادة الإستراتيجية تعد أيضاً نظام إدارة إستراتيجي لكونها تحاول أن توازن وتربط بين رؤية ورسالة والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وانعكاسها من خلال تجسيدها في أربعة محاور هي كالاتي :

¹ محمد الخطيب نمر، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية، دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2014، ص 13 :

² إبراهيم بن مزوزية، " اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية "، دراسة حالة الإقامة الجامعية أبوعمار عبدالكافي- بورقلة-، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012، ص 27 :

أولاً : المنظور المالي Financial Perspective :

يعد المنظور المالي أحد محاور قياس وتقييم الأداء، ويمثل نتاج هذا المنظور مقاييس موجهة لتحقيق الأهداف والوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لإستراتيجية المؤسسة، ويركز على حجم ومستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأسمال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات لمنتجات حالية وجديدة، والعائد على حقوق المالكين، العائد على إجمالي الأصول فالأهداف المالية النموذجية يجب أن تتماشى مع الأرباح وقيمة المساهمين، يبين كذلك المنظور تقييم الأداء الحالي ومقارنته مع نتائج الأداء المالي لمؤسسات منافسة.

إن كل هذه القياسات في المنظورات الأخرى للوحة القيادة الاستشرافية يجب أن ترتبط بتحقيق واحد أو أكثر من الأهداف في المنظور المالي، وأن هذا الربط بالأهداف المالية يدرك بصورة واضحة أن الأهداف بعيدة المدى للأعمال هي خلق عوائد مالية للمستثمرين وكل الاستراتيجيات والبرامج والصادرات ينبغي أن تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المالية¹.

ثانياً : منظور الزبائن Customers Perspective :

في هذا المنظور في لوحة القيادة الاستشرافية يحدد المدراء قطاعات الزبائن والأسواق التي تتنافس فيها المؤسسة ومقاييس أداء الأعمال في هذه القطاعات المستهدفة، هذا وإن منظور الزبائن يشتمل على عدة مقاييس أداء أساسية أو عامة للعوائد أو النتائج الناجمة من الإستراتيجية المصاغة والمنفذة بشكل جيد، وإن مقاييس العوائد الأساسية تضم رض الزبائن والاحتفاظ بهم واكتساب زبائن جدد، وربحية الزبائن، حصة السوق في القطاعات المستهدفة².

ويذكر (Atkinson Kaplan) أن الأهداف الاستراتيجية في منظور الزبائن تعتمد بشكل أساسي على إتباع المؤسسة لتقنيات تحليل ربحية الزبائن.

ثالثاً : منظور العمليات الداخلية Internal Process Perspective :

ويقصد به جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات والتي يتم من خلالها مقابلة الزبائن وغايات وأهداف المالكين، إن هذا المنظور يكشف عن اختلاف بين لوحة القيادة الاستشرافية وقياس الأداء، إذ أن المداخل التقليدية تحاول مراقبة وتحسين العمليات القائمة والموجودة، غير أن مدخل لوحة القيادة الاستشرافية عادة ما يحدد العمليات الجديدة كلياً والتي من الضروري أن تتفوق فيها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المالية والخاصة بالزبائن، هذا وإن أهداف العمليات الداخلية تسلط الضوء على العمليات الأكثر أهمية لنجاح إستراتيجية الأعمال، إضافة إلى أن أنظمة قياس الأداء التقليدية تركز على عمليات تسليم منتجات وخدمات اليوم إلى زبائن اليوم، غير أن

¹ Kaplan. R. Atkinson. A. « Advanced Management Accounting » 03rd edition, prentice hall, 1997 p 369.

² طاهر محسن الغالبي وآخرون، " أساسيات الأداء، وبطاقة الأداء المتوازن " دار وائل للنشر، عمان 2009 ص191.

موجهات النجاح المالي بعيدة المدى يمكن أن تطلب من المؤسسة أن تخلق كل المنتجات والخدمات الجديدة والتي سوف تلبى الحاجة الناشئة للزبائن الحاليين والمستقبليين¹.

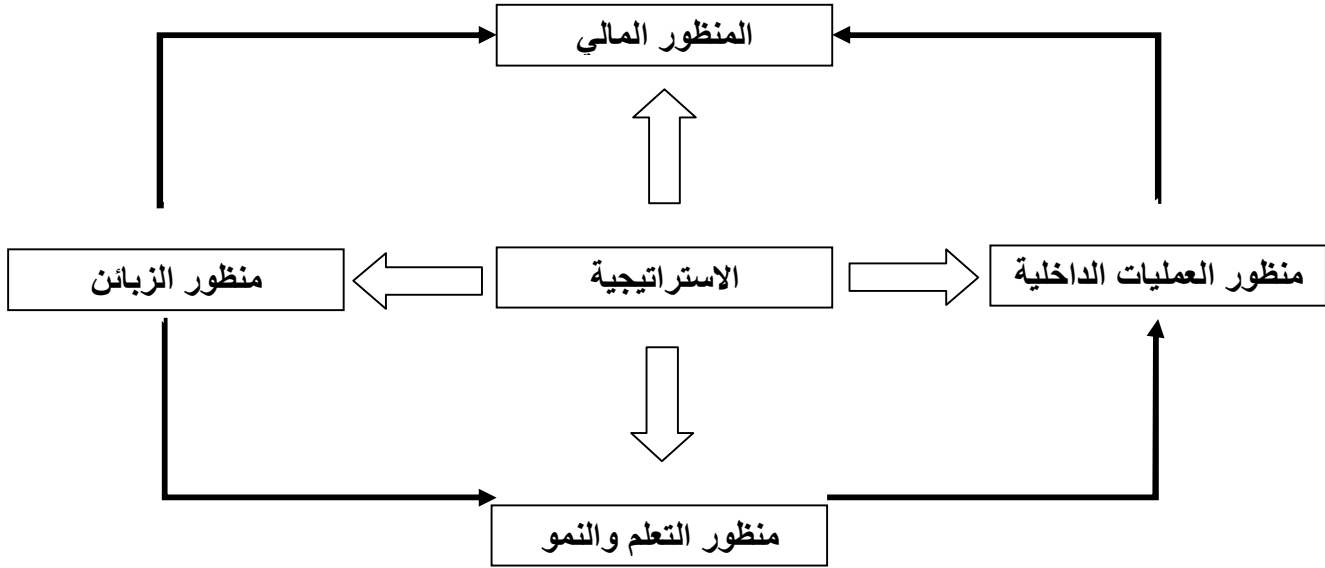
رابعاً : منظور التعلم والنمو Learning Growth Perspective :

يرتكز هذا المنظور حول التعلم التنظيمي والنمو والذي يقصد به تحديد وتشخيص البنية التحتية التي يجب أن تحققها المؤسسة من خلال ثلاثة موارد أساسية :

- الأفراد العاملين بجميع مستوياتهم .
- النظم.
- الإجراءات التنظيمية.

فيجب على المؤسسات الاستثمار في الأفراد ذوي مستويات مهارة وتعلم عالية، وتقنيات إنتاج المعلومات المساندة مع تغيير الإجراءات الروتينية التنظيمية لتلبية متطلبات المنظورين السابقين (الزبائن، والعمليات الداخلية).

الشكل رقم (1 - 5) : نموذج لوحة القيادة الاستراتيجية Kaplan, Norton 1992



المصدر : طاهر الغالبي، " أساسيات الأداء، وبطاقة الأداء المتوازن"، ص 193 .

ويتمثل جوهر نموذج لوحة القيادة الإستراتيجية في ربطه للمحاور الأربعة مع سلسلة من العلاقات السببية، لذا فقد أكد كل من Kaplan, Norton على أن الأهداف الإستراتيجية لا تتكون من مجموعة عشوائية من المقاييس بل يجب أن تتكون من تمثيل متوازن للمقاييس المالية وغير المالية لهذا تسمى كذلك بطاقة الأداء المتوازن وأن هذا النموذج ليس مجرد تجميع للمقاييس المالية وغير المالية، بل يجب

¹Kaplan. R. Nortan.D. « Linking the Balanced Scorcard to strategy » California Mangment Review Vol 39 N 1996. 53-79.

أن يتضمن مقاييس للمخرجات ومحركات أداء لهذه المخرجات ترتبط معا في مجموعة من العلاقات السببية، وقد افترض كل من Kaplan, Norton سلسلة من العلاقات السببية¹ هي :

- تعتبر مقاييس النمو والتعلم ومحركات لمقاييس عمليات التشغيل الداخلي والتي تعتبر بدورها محركات لمقاييس الزبائن والتي تعتبر محركات للمقاييس المالية.

المطلب الثالث : القياس المقارن و المقارنة المرجعية

يعتبر مفهوم المقارنة المرجعية أحد المفاهيم الحديثة التي ظهرت خلال الخمسة عشر عاما الماضية و أخذت به كثير من الشركات العالمية ويمكن تعريف مفهوم أسلوب المقارنة المرجعية بأنه :

1- فن البحث عن الأسباب وراء تفوق الشركات الأخرى في الأداء والإسترشاد بممارستها في تحسين أداء الشركة المعينة.

2- ويمكن تعريفه أيضا بأنه عملية مقارنة منظمة ما بالنسبة للمنظمات الأخرى ذات الأداء المتميز يهدف إلى إيجاد مداخل جديدة وأفكار حديثة.²

3- ويمكن تعريف هذا الأسلوب بأنه عملية التعرف والتعلم من أفضل التطبيقات من أي مكان في العالم و أداة قوية تستخدم في سبيل التحسين المستمر واكتشاف الجديد.³

4- ويمكن تعريفه أيضا بأنه تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين،من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المنظمة أو المنظمات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل و التي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي.⁴

5- ويمكن تعريفه بأنه قياس أداء المنظمة مقارنة بأفضل معايير الأداء للمنظمات في مجالها، مع بيان كيفية تحديد معايير الأفضل في الصناعة وكيفية تطبيقها لبيان مستويات الأداء، ثم استخدام المعلومات المستخرجة كأسس لبناء وصياغة الغايات، والإستراتيجيات، والممارسات الإدارية المختلفة.

وبناء على التعاريف السابقة يمكننا إستخلاص ثلاث عناصر أساسية هي :

➤ يتطلب قياس الأداء تحديد عدد من المقاييس، تعطى لهذه المقاييس أوزان عادة ما تكون رقمية، ويمثل الرقم المحقق في أفضل المنظمات المعيار الذي يتم الإعتماد عليه في أسلوب القياس المقارن.

➤ يتطلب هذا الأسلوب أن يدرك المديرون لماذا يختلف أدائهم، لذا عليهم أن يطوروا بإستمرار معارفهم عم كل العمليات التي تتم في منظماتهم.

¹Kaplan. R. Norton. D. « comment utiliser le tableau de Bord perspectif » 3 Edition organisation• Paris 2003. p124.

²Bruder K.A.J.R and Gray, E. M and others. **Public Sector Benchmarking: A practical Approach** Management, vol.76, No. 1994, p.9.

³Sedgwick, Steve, "Benchmarking and Best Practices: A Promise and Performance", **Australian Journal of Public Administration**, , Vol. 54, Issue 3, Sep. 95 p. 401.

⁴The European Benchmarking Code of Conduct. Retrieved July 15, 2001 from the World Wide Web: <http://www.benchmarking.gov.Uk>

➤ المقارنة المرجعية تتمثل في تقييم جانب أو جوانب الأداء في منظمة ما، ثم البحث عن نموذج أو قيمة مرجعية متميزة وأفضل أسلوب للعمل متوافر داخل المنظمة أو خارجها، والتعرف على سبب الفجوة بينهما ومحاولة إدخال التصحيحات اللازمة سواء على الأنشطة أو العمليات محل الدراسة، بعد ذلك العمل على تطبيق أساليب العمل الحديثة، مع مراعاة ملائمتها للظروف الداخلية للمنظمة، والهدف من هذا كله هو تحسين الأداء العام للمنظمة.

مما سبق نخلص إلى أن القياس المقارن أو المقارنة المرجعية تتسم بالآتي¹:

1- هي عملية مستمرة لتقييم أداء المنظمة أو أحد أنشطتها أو خدماتها لا تتوقف عند حد معين ولكنها تتشبط في دورة مستمرة هدفها تحسين الأداء.

2- أن عملية التقييم تتم في إطار الرؤية المقارنة لأفضل نموذج في هذا المجال أو الخدمة سواء داخل المنظمة أو خارجها.

3- تحقيق الشراكة بين المنافسين بهدف تبادل المعلومات في سبيل الإرتقاء بالأداء.

أولا : ركائز أسلوب المقارنة المرجعية

يرتكز أسلوب المقارنة المرجعية على أربعة ركائز أساسية هي²:

1- المعايير الحرجة للنجاح.

2- إكتساب الخبرة والتعلم.

3- العمل الجماعي.

4- النظر إلى المستقبل.

ويقوم القياس المقارن أو المقارنة المرجعية على مقارنة منشأة ما بمنشآت أخرى في ميادين معينة من أجل التعلم منها والتفوق عليها في الميدان أو الميادين محل المقارنة عن طريق تحسين وتطوير الأداء والإنتاجية وأساليب خدمة الزبائن.

ويوضح لنا (Terry Acord . 2000) أن المنشآت التي تمارس القياس المقارن إنما تستهدف

تحقيق غرضين أساسيين :

1- معرفة المستوى التنافسي للمنشأة مقارنة بالمنشآت المتميزة في السوق.

2- التعلم و إقتباس الأفكار الناجحة من تلك المنشآت.

كما بين أن المنشآت تهدف إلى معرفة مستواها التنافسي بإستخدام مقاييس مثل :

¹ سمير محمد عبد الوهاب ، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة. www.google.com

² أحمد هشام معوض سليم، إستخدام أسلوب القياس المقارن Benchmarking لإدارة التكلفة دعما للقدرة التنافسية للمنشأة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني، المجلد التاسع والعشرون، (جامعة المنصورة، كلية التجارة) 2005 ص 234.

1. متوسط سعر المنتج.
2. تنوع خطوط الإنتاج.
3. مكونات المنتج.
4. إرضاء العملاء.
5. معدل سرعة تسليم المنتج.
6. الخيارات المتاحة للمستهلك.
7. التغلغل في السوق.
8. جودة المنتج.

ثانيا: أهمية المقارنة المرجعية

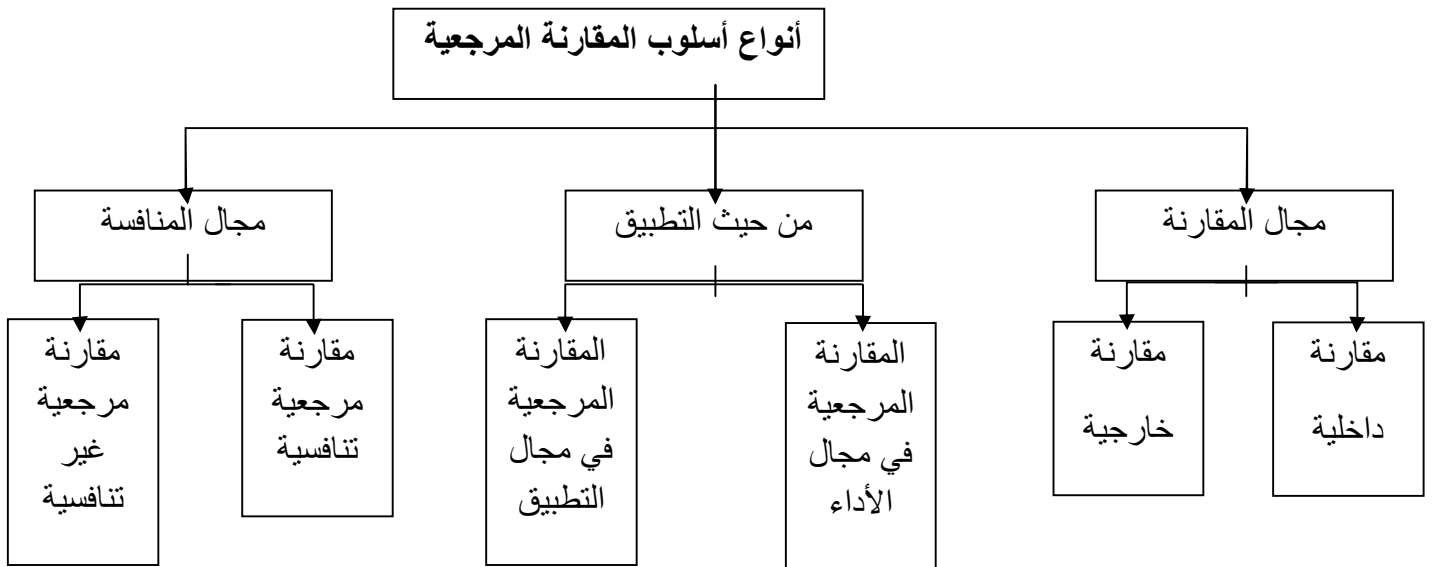
تلجأ المؤسسات إلى تطبيق أسلوب القياس المقارن، المقارنة المرجعية، لتحقيق مجموعة من الأهداف لعل أهمها ما يلي :

- 1- ترشيد النفقات : فتطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تخفيض تكلفة النشاط أو الخدمة مرتفعة التكلفة، بعد أن تبحث المنظمة عن منظمات تقوم بنفس النشاط أو الخدمة بتكلفة أقل.
- 2- إتاحة فرص التعلم المستمر ونقل الخبرات والمعارف بين المنظمات، وتغيير نظم العمل التقليدية وإحداث تغييرات في ثقافة المنظمة.
- 3- إتاحة الفرصة للمنظمات للتوجه - داخليا وخارجيا - نحو النماذج الأفضل للأداء والجودة.
- 4- تنمية القدرات الإبداعية والتجديدية داخل فريق العمل المسؤول عن تحسين الأداء.
- 5- توفير فرص التعاون بين المنظمات وتشجيع المنافسة فيما بينها على تحسين الأداء.
- 6- تمكين الإدارة العليا من الإجابة عن تساؤلات من مثل : أين نحن الآن ؟ وأين نريد أن نكون ؟ وكيف نصل إلى حيث نريد ؟ وكيف نبقي حيث نريد ؟
- 7- تغيير ثقافة المنظمة بحيث تصبح موجهة لحل مشاكل الأداء والتركيز على تحقيق الأهداف، وتتفق المقارنة المرجعية مع الجودة الشاملة في أنهما يهدفان إلى التحسين المستمر، كما أن المقارنة المرجعية من خلال تحديدها لنواحي القصور وسبل تحسينها تفيد إدارة الجودة الشاملة.

ثالثا : أنواع أسلوب المقارنة المرجعية

نلخصها في الشكل التالي :

الشكل رقم (1- 6) : أنواع أسلوب المقارنة المرجعية



المصدر : سمير محمد عبد الوهاب، " المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم الأداء ، ص 93

على هذا الأساس تقسم المقارنات المرجعية إلى مقارنة مرجعية في المجال التطبيقي ومقارنة مرجعية في المجال النظري (مستويات الأداء)، وعلى هذا الأساس كذلك تتم مقارنة نقاط التقدم في مستويات الأداء المستخدمة في عملية معينة لمنظمة ما بمثلتها في منظمات أخرى، بمعنى أدق قد تكون المقارنة إما في المستويات أو في كيفية التطبيق، بهدف تعلم الطريقة المستخدمة في تنفيذ هذه العمليات، ومن هنا نخلص إلى وجود نوعين من القياس المقارن أو المقارنة المرجعية هما كالتالي :

1- المقارنة المرجعية في مجال الأداء (performance Benchmarking).

2- المقارنة المرجعية في المجال التطبيقي (practice Benchmarking)

خلاصة الفصل :

تعتبر مراقبة التسيير ذات أهمية بالغة للمؤسسة، ومن خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير، نستخلص أن هذه الأخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للموارد المتاحة في المؤسسة الاقتصادية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، كما تسمح لنا بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك للانحرافات و استخراج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع فيها مستقبلا، وكذلك ضمان الكفاءة (النجاعة) والفعالية و الملائمة. وتعتمد في ذلك على جملة من الأدوات التي تم إيجازها آنفا في أدوات تقليدية وأدوات حديثة.

الفصل الثاني

أدوات مراقبة التسيير وتحديد المسؤوليات

تمهيد :

في المؤسسة، يكون تنظيم وهيكله مراقبة التسيير على حسب المستويات المختلفة من المسؤولية، وبصيغة أخرى فإن مراقبة التسيير تتفرع أساسا داخل هيكل المسؤوليات وبإختلاف حجمها نوعها ومستوياتها، وهذا ما أصطلح على تسميته " مراكز المسؤولية "، في بعض الأحيان يحصل وأن بعض مراكز المسؤولية تتبادل المنتجات والخدمات فيما بينها، في بعض الحالات يكون التبادل داخليا، وهذا ما يفتح المجال للفوترة الداخلية وتكون بسعر يسمى " سعر التنازل الداخلي" وهو في هذه الحالة سعر ثابت ويسمح بتسوية المعاملات بين مراكز المسؤولية.

وتم تناول هذا الفصل في ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : تنظيم مراقبة التسيير في مراكز المسؤولية.

المبحث الثاني : موقع وعلاقات مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي.

المبحث الثالث : القيادة وتخفيض التكاليف لوحة القيادة ورفع التقارير REPORTING

المبحث الأول : تنظيم مراقبة التسيير في مراكز المسؤولية

المطلب الأول: مفهوم مراكز المسؤولية

إن هيكل مراكز المسؤولية ترتكز أساسا على تقسيمات المسؤولية في المؤسسة، والوحدة الأساسية في هذه الهيكل هي مركز المسؤولية.

إذا مركز المسؤولية هو وحدة يسيرها مسير مسؤول، الذي منحة له هذه السلطة من طرف المسؤولين في المؤسسة بغية تحقيق أهداف معينة ومهمة معينة.

في إطار التسيير بالأهداف، المسيرين في مختلف مراكز المسؤولية يطلبون بأن توضح تحت تصرفهم مجموعة من الوسائل المادية، والبشرية، والتكنولوجية كشرط ضمني من أجل أن يحققوا الأهداف المطالبون بها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المسؤول في مركز المسؤولية منحت له حرية معينة في التصرف بالشراء أو التنازل على بعض الأصول ، وكل هذا يضبطه الغلاف المالي الموضوع تحت تصرفه والمنفق عليه مع المسؤولين، على أساس المهمة أو الأهداف السنوية.

مراكز المسؤولية تخضع بشكل دوري لعملية رقابة، تكون مدتها على حسب كل مؤسسة فقد تكون شهرية، ثلاثية، أو سنوية أو غير ذلك، لمعرفة مدى تقدمها في تحقيق الأهداف المسطرة ومعرفة حجم الإنحراف وإمكانية التدخل من أجل تصحيح الوضع، وأحيانا تكون الرقابة بواسطة رفع تقارير إلى الهيئات العليا في الهرم التنظيمي للمؤسسة وهذا ما يصطلح عليه هنا بـ: REPORTING، ويتمحور على رفع جداول ووضعية مالية للمديرية العامة.

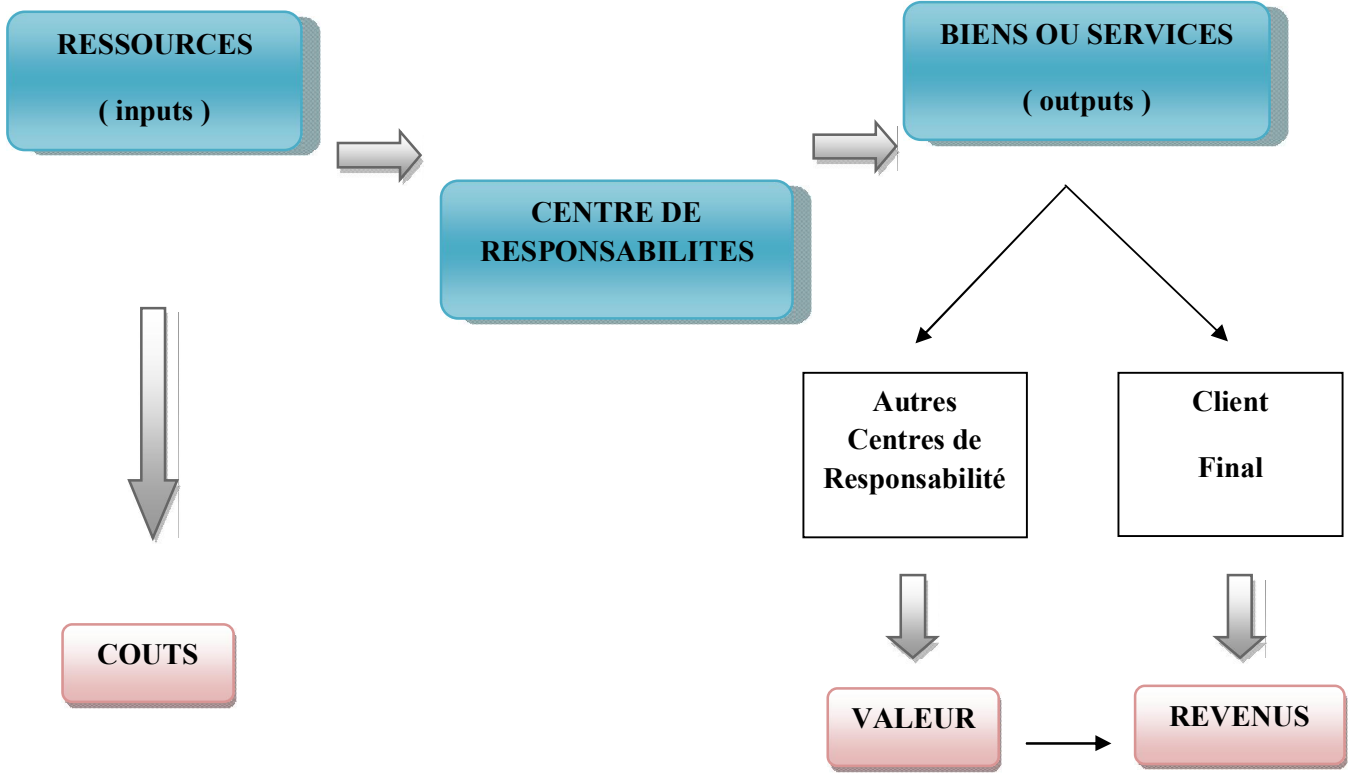
في الواقع مركز المسؤولية قد يكون مصلحة أو ورشة ، أو معمل أو مديرية عملياتية أو تنفيذية وفي مستوى أعلى من التنظيم قد تكون مصنع أو وحدة إنتاجية أو مديرية جهوية أو شركة فرعية.

مراكز المسؤولية يمكن اعتبارها كتنظيمات فرعية للتنظيم العام والتي تقوم بتحويل الموارد (مدخلات)، إلى خدمات ومنتجات (مخرجات) ، وعملية تحويل هذه الموارد تتجم عنها طبعا تكاليف، هذه السلع والخدمات الناتجة عن عملية التحويل قد يتم تسليمها داخليا لمراكز مسؤولية أخرى أن يتم تحديد سعر لهذا التسليم، أو إلى الزبون.

بصيغة أخرى مركز المسؤولية هو من جهة مستهلك للموارد أي انه يخلق تكلفة ومن جهة أخرى منتج للسلع والخدمات لجهات داخلية وخارجية أي يحصل مداخيل ويخلق قيمة مضافة.

وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم (1-2) : مراكز المسؤولية



Source :Bernard Auge, Gerald Naro , mini manuel de Contrôle de gestion, Dunod, Paris 2011, p 21

المطلب الثاني : الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية

إن العديد من مراكز المسؤولية التي تدخل في هيكله مراقبة التسيير، يمكن أن نقسمها بحسب درجة المسؤولية وحرية القرار الممنوحة لمسئوليها، وبطبيعة الحال على حسب المتغيرات التي يتركز عليها نشاطها :

وهي التكلفة، المداخليل، الأرباح، مردودية الإستثمارات ، وحسب هذا المبدأ فإننا لا نستطيع أن نحمل المسؤولية إلا بقدر ما تمنح من سلطة.

وحسب هذا المبدأ الرقابي وبحسب المتغيرات التي يتركز عليها نشاط كل مركز فإنه يمكننا أن نقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة أنواع هي :

1-مراكز التكلفة. 2-مراكز المداخليل أو رقم الأعمال.

3-مراكز الأرباح. 4-مراكز الإستثمار.

وسنتطرق إليها ببعض التفصيل فيما يلي :

أولا : مراكز التكلفة

مراكز التكلفة هي المراكز التي لا يمكن للمسؤول عليها التحكم إلا في إستهلاك الموارد، بمعنى التكاليف ، على سبيل المثال إذا كان الأمر يتعلق بورشة إنتاج، أو بمصلحة التكوين، لهذا فإننا نميز بين نوعين من مراكز التكلفة:

1-مراكز التكلفة الإنتاجية: وهي المراكز التي تتميز بوجود مخرجات قابلة للقياس من حيث الكم والكيف، وهنا نحن بصدد الحديث على ورشات إنتاج مثلا.

2-مراكز التكلفة غير الإنتاجية : وهي المراكز التي تتميز بان مخرجاتها غير مادية بمعنى لا يمكن قياسها أو تقديرها سواء من حيث الكم أو الكيف، على الأقل بالطرق البسيطة والتقليدية ، حيث أن تقديرها قد يكون ممكنا و لكن بصعوبة كبيرة، وهذه المراكز في العموم هي تقدم خدمات أو نصائح وإرشادات داخل المؤسسة، ومن هنا تكمن صعوبة إيجاد العلاقة بين النشاطات والتكاليف المترتبة عنها من جهة، والنتائج المتحصل عليها من جهة أخرى،لهذا فإن تسيير هذه المراكز يكون أكثر صعوبة.

لهذا فإن تقييم المسير لهذا المركز هم من قبيل الاستحسان، والحكام الشخصية على بعض النشاطات التي يمكن ان يكون لها عائد يمكن قياسه أو رؤية نتائجها الملموسة فيما بعد، فمثلا مدير التسويق عندما يقوم بالمشاركة في بعض المؤتمرات أو الصالونات الترويجية أو الاشتراك في بعض المجالات المتخصصة أو في بعض الدورات التكوينية، فإن مبلغ هذه التكاليف مرتبط من جهة بتحسين وزيادة الخبرة و مردودية الفرد ومن جهة أخرى بحجم الميزانية الموضوعة تحت تصرفه، كما يبقى هذه كله معتمدا على مستوى الثقة الموضوعة فيه من طرف رؤسائه، وكمثال على هذه المراكز نذكر المديرية العامة، مديرية الموارد البشرية، المديرية المالية.

ثانيا: مراكز المداخل أو رقم الأعمال

المخرجات في هذه المراكز هي رقم العمال، لهذا فإن مسؤولي هذه المراكز يقيمون على أساس الكمية المباعة والسعر المعتمد والمطبق، ويمكن أن يتعلق الأمر هنا بالقوة التسويقية للمؤسسة، كالوكالات التجارية أو المحلات ..

في كل الحالات المسؤولين لا يتحكمون في سعر تكلفة الشراء للبضائع التي هم مطالبون ببيعها، وهو الشيء الذي تكفلت به من قبل مصلحة المشتريات في المؤسسة.

ثالثا : مراكز الأرباح

إن كفاءة هذه المراكز تقيم على حسب الأرباح المحققة، لهذا فإن مسؤولي هذه المراكز يتحكمون في رقم الأعمال من جهة وفي التكاليف من جهة أخرى وبالتالي فإنهم يقيمون على حسب الفرق بين القيمتين، بمعنى آخر وعلى العموم فإن الأمر يتعلق بمؤسسة من الحجم الكبير، والتي يكون لمديرها موقع قوة في

الفصل الثاني..... أدوات مراقبة التسيير وتحديد المسؤوليات

الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويتمتع بصلاحيات ومسؤولية كبيرتين، عل سبيل المثال الوحدات الإنتاجية الكبيرة، والوكالات التجارية.

رابعاً : مراكز الإستثمار

ويتعلق الأمر هنا على وجه التحديد ببعض مراكز الأرباح التي يتمتع مسيروها بقدر أكبر من الإستقلالية والمسؤولية في تحقيق إستثمارات جديدة، لذا يكون تقييمهم على أساس مردودية هذه الإستثمارات والعائدات منها.

والجدول التالي يلخص هذا التقسيم لمراكز المسؤولية حيث أنه إنطلاقاً من مراكز التكلفة والمداخل وصولاً على مراكز الإستثمار مروراً بمراكز الأرباح ، فإن حجم الإستقلالية و المسؤولية يتضاعف، لذا فإن تنظيم وهيكله مراكز المسؤولية يتطابق تماماً مع هيكله المؤسسة.

الجدول رقم (2 - 1) : الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية

نوع المركز	المتغيرات التي يتحكم فيها المسؤول	العنصر المالي الذي على أساسه يمكن أن نقيم كفاءة المركز	مثال
مراكز المسؤولية	إستهلاك الموارد	التكاليف	مراكز تكلفة منتجة : - ورشات التصنيع مراكز تكلفة غير منتجة : - المديرية العامة. - مديرية الموارد البشرية.
مراكز المداخل	المبيعات (الكمية - السعر)	رقم الأعمال	- الوكالات التجارية. - الفروع.
مراكز الأرباح	الأرباح	نتيجة الدورة	- المقرات. - المصانع.
مراكز الإستثمار	مردودية الأصول المستثمرة	استرجاع الاستثمارات	- الشركات الفرعية.

Source :Bernard Auge, Gerald Naro , mini manuel de Contrôle de gestion, Dunod, Paris 2011, p 23.

المطلب الثالث : إشكالية الداخل بين مراكز المسؤولية

إنه وفي نفس المؤسسة، وفي كثير من الأحيان أن بعض مراكز الأرباح تتبادل المنتجات فيما بينها، كمنتجات وسيطة لبعضها عند البعض الآخر، هذا التبادل الداخلي في نفس المؤسسة، يفرض

عليها تسييرا دقيقا و شفافا كي لا تتحمل مراكز تكاليف مراكز أخرى من جهة وكي لا تجني مراكز أرباح مراكز أخرى من جهة أخرى، حتى ولو كنا في نفس المؤسسة، وهذا كي يكون لكل مسؤول في مركزه حقه من التقييم على حسب مايقوم به في إطار الصلاحيات الممنوحة له

ويتم ذلك وفق ميكانزمات معينة للتبادل وطريقة للفوترة الداخلية يتم على أساسها تحديد سعر لهذا التبادل يكون ثابتا حيث أن الغرض منه ليس تحقيق ربح ولكن هو تغطية التكاليف من جهة المركز المتنازل وتحديد سعر الشراء للمركز التنازل له، بعد أن إستعرضنا في عجالة الإشكالية العامة التي سوف نتطرق لها في هذا المطلب، نستعرض فيما يلي بعض الميكانزمات المتبعة لأجل تحديد هذا السعر داخل المؤسسة :

أولا : إشكالية تسيير التنازل بين مراكز الأرباح

إن تسيير التنازل الداخلي في نفس المؤسسة يطرح العديد من المشاكل التي يمكن إعتبارها كتداخل في الصلاحيات بين مراكز المسؤولية نوجزها فيما يلي :

✓ يطرح الإشكال الأول في السؤال عن إمكانية الاختيار، فهل للمركز المستقبل الحق في اختيار مكان التسوق إن صح القول، وماذا لو لم يكن الأمر مفروضا سواء من حيث الجودة أو من حيث السعر، فربما تمكن هذا المركز من الحصول على المواد من مكان آخر حيث تكون أكثر جودة وأقل سعرا، لذا على المديرية العامة أن توضح الأمور في هذا الشأن بأن تحدد القواعد لهذا التنازل أو أن تمنح الحرية في التموين.

✓ يطرح الإشكال الثاني في السؤال في كيفية التحكيم في حالة وقوع مشاكل بين المراكز، إذ يبقى جليا أن كل مسؤول مركز يبحث عن مصلحة مركزه، لكن هذا في حال وقوع خلاف قد يضر بالمصلحة العامة للشركة، حيث أن تضارب المصالح المالية لكل مركز من مراكز تحقيق الربح، عندما يبحث كل مسؤول عن العائد الخاص به والذي على أساسه يتم تقييمه قد يصبح سلاحا ذو حدين، لذا كان لزاما على المديرية العامة و / أو مراقبة التسيير أن تضع القواعد التي يحتكم إليها في حالة وقوع خلاف بين المراكز، تحدد الأسعار وهذا ما يطرح إشكالية أكبر وهي السياسة العامة للأسعار.

ثانيا : سياسات الأسعار في التنازل الداخلي

إن سعر التنازل الداخلي يمكن تعريفه كسعر يستعمل لتثبيت قيمة السلع والخدمات المقدمة من قبل مركز للربح إلى باقي مراكز المسؤولية في نفس المؤسسة، وهنا نميز بين وجهتي نظر مختلفتين :

1- سياسة للأسعار مبنية على أساس سعر السوق.

2- سياسة للأسعار مبنية على أساس التكلفة.

1- سياسة للأسعار مبنية على أساس سعر السوق :

هذه السياسة متبعة من طرف المؤسسات التي تريد تشجيع العلاقات المقاولاتية بين مراكز الربحية فيها، فالمسؤولين يريدون من مسيري هذه المراكز أن يتصرفوا كمسؤولين على مؤسسات صغيرة أو متوسطة، والبحث عن مقارنة أكثر إقتصادية للتسيير داخل المؤسسة.

فالسوق بميكانزماته وخصوصا السعر يعاقب تسيير المسؤولين في حالة إذا لم يتمكنوا من تسيير نشاطاتهم وتخفيض تكاليفهم بالمقارنة مع منافسيهم، ويحتم عليهم الإختفاء من السوق إذا كانوا أقل تنافسية ولم يتحركوا رغم رؤية مداخلهم في تراجع، بعض المؤسسات تحتم على المراكز الشراء من الداخل دعما لهذه المراكز أو أنها تتحمل الفرق في حالة البيع لخارج المؤسسة.

2- سياسة الأسعار مبنية على أساس التكلفة :

يتم اعتماد هذه السياسة على أساس التكلفة في حالة عدم وجود سعر للسوق يمكن الإعتماد عليه أو الوثوق فيه بصفة عامة، وذلك بإختيار تكلفة عامة ثابتة لتقادي المتغيرات الخارجة عن نطاق المؤسسة، المتعلقة بالنشاط في حد ذاته .

بعض المؤسسات تعمد سعرا مبنيا على التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش ربح يكون ريعا لرأس المال المستخدم، وهو يمثل في أغلب الأحيان كثمان شهري لتأجير معدات العمل من طرف المركز المشتري مضافا إليه هامش متغير يحدد حسب كل وحدة.

إن تعريف سعر التنازل الداخلي، حسب التكاليف أو حسب سعر السوق يعبر على إختيار لسياسة عامة داخل الشركة، للأخذ بهذه الطريقة أو تلك بإيجابياتها وسلبياتها.

فإذا كانت سياسة اعتماد سعر السوق تقدم إمتياز حث المسؤولين على أخذ المبادرة والبحث على تخفيض التكاليف، إلا أنها من جهة أخرى تصبح أكثر صعوبة في حالة عدم وجود نظام فعال للمعلومات عن الأسعار وكذلك في حالةبعث منتجات بديلة جديدة، في هذه الحالة تكون التكاليف الأولية جد مرتفعة وهذا مايمكن أن يقصيها من السوق إذا تركت لميكانزماته.

أما من الجهة المقابلة في حالة اعتماد السعر على اساس التكلفة، الذي يبدو أكثر سهولة خصوصا في حالة وجود قسم خاص بالمحاسبة التحليلية ، إلا أنه يصبح مشكلا إذا تأكدت المراكز البائعة بحتمية بيع منتوجاتها بالكامل وبسعر محدد مسبقا، كما تعرف ايضا المراكز المشتريية الكميات التي سوف تصلها وبالتالي ما سوف يترتب عنها فيخلق ذلك نوعا من الجمود في النشاط والحد من التطور والنمو إلا بفرارات فوقية قد لا تكون دائما في الوقت المناسب.

المبحث الثاني : موقع وعلاقات مراقبة التسيير في المنظمة

إن وظيفة مراقبة التسيير لا يمكن أن تنحصر في نشاطات مراقب التسيير، ذلك أن العديد من المؤسسات لا تملك وظيفة مراقبة التسيير إلا أن هذا لا ينفي أنها تقوم بمراقبة التسيير، وسوف نرى أن وظيفة مراقبة التسيير هي الإطار الذي يحدد وظائف ونشاطات مراقب التسيير، من جهة أخرى في حال وجود وظيفة مراقب التسيير فإن موقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتغير حسب كل مؤسسة، فهي وظيفة متكيفة بامتياز على حسب محيطها والمهام المناطة بها، وهي تتطلب وجود علاقات واضحة مع مختلف وظائف المؤسسة.

المطلب الأول : وظيفة مراقبة التسيير ومراقب التسيير

لقد رأينا سابقا أن إجراءات مراقبة التسيير تمتد في نهاياتها، إلى غاية أنظمة التحفيز والجزاء، فالإجراءات المختلفة المتعلقة بهذه النشاطات لا تتحمل مسؤوليتها وظيفة مراقبة التسيير وحدها بل يمكن إعتبارها كإجراءات عامة تلتزم بها النشاطات التسييرية كلها داخل المؤسسة. فكل مسؤول في المؤسسة يقوم هو كذلك بمجموعة من الأنشطة المرتبطة بمراقبة التسيير، كتسيير ومتابعة الميزانية، لوحات القيادة ومتابعة المؤشرات، تحديد الأهداف لمؤوسيه و متابعة تحقيقها، تقييم كفاءاتهم وتحفيزهم ، فالكل يمارس مراقبة التسيير على حسب المسؤولية الممنوحة له والوسائل والإمكانات الموضوعة تحت تصرفه، لكن هذا لا ينفي أنه في المؤسسات الكبرى يجب أن يكون هناك نوع من التنسيق والتوحيد في طرق العمل والمناهج والإجراءات المتبعة ونوع من احترافية في ممارسة الرقابة على التسيير مما يحتم خلق مصلحة محددة تهتم أساسا بمراقبة التسيير وأن يكون هناك مراقب للتسيير داخل المؤسسة يرتبط مباشرة بالمديرية العامة.

المطلب الثاني : موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

في كثير من المؤسسات، تكون وظيفة مراقبة التسيير مرتبطة بمديرية الإدارة والمالية، هذا الإختيار الذي فيه ما يقال ، إلا أن الوقت الراهن ينصح بإلحاق مراقبة التسيير بالمديرية العامة في الدرجة الأولى خصوصا أنها وظيفة تهدف أساسا إلى توزيع ميزانيات وتنمية قدرات ورسم توجهات، وهي في نفس الوقت الحاكم والمحتكم، لذا كان لزاما أن تتمتع بقدر كبير من الإستقلالية لمزاولة نشاطها ولعب دورها كاملا في مساعدة المسؤولين على إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، ومساعدتهم في القرارات الإستراتيجية ورسم المخططات الإستراتيجية ، ورسم الأهداف وتحديد المؤشرات التي سيعتمد عليها من أجل تحقيق هذه الأهداف.

المطلب الثالث : علاقات مراقبة التسيير مع باقي الوظائف

مراقبة التسيير تظهر كذلك كإجراءات مشتركة أفقيا وعموديا، ويحيط بها العديد من الوظائف التسييرية، وعندما تكون هناك وظيفة مراقبة التسيير فهي ترتبط بعلاقات بمجمل الوظائف كما سوف نبينه فيما يلي :

(1) - **المديرية العامة** : مراقبة التسيير بفضل خبرتها يمكن أن تقدم المساعدة في مجال القرارات الإستراتيجية، إلى حد أنه يمكن أن تتدخل في وضع الخطط الإستراتيجية المرافقة وكذا الرقابة على تطبيقها، فهو يساهم في المفاضلة الإستراتيجية.

(2) - **مديرية الموارد البشرية** : مراقبة التسيير تقدم خبرتها في مجال مراقبة التسيير الإجتماعية، فهي هنا تعطي من علبة أدواتها بعض الأدوات التي تساعد مدير الموارد البشرية في أداء مهامه، ونذكر منها لوحات القيادة، المؤشرات الإجتماعية، موازنة تكاليف الموظفين، تحليل ومراقبة الطبقة العاملة، من جهة أخرى تعمل مراقبة التسيير مع مديرية الموارد البشرية عندما يتعلق الأمر بوضع نظام للمكافآت مبني على المؤهلات الفردية أو الجماعية، نظام تحفيزي،... الخ.

(3) - **مديرية الإنتاج** : مراقبة التسيير تقدم أدوات التسيير الصناعي من مثل لوحات القيادة للورشات، أدوات تخطيط للإنتاج، وتسيير المخزون والتموين، كما يتوجب عليها كذلك التعاون بنجاعة وكفاءة مع مسؤولي الجودة لقيادة ومراقبة هذه الأخيرة، ففي الكثير من المؤسسات يوجد منصب مراقب التسيير الصناعي مكلف بتسيير كفاءات المؤسسة وتنشيط إجتماعات التحسين المستمرة، وكذا إعداد تقارير الكفاءة، ومساعدة المديرين في التسيير الموازني.

(4) - **المديرية التجارية** : مراقبة التسيير تساهم كذلك في مجال التوقعات في المبيعات ووضع موازنات المبيعات والموازنات التجارية، وبناء لوحات القيادة لتنشيط القوة التسويقية، وكذلك حساب التكاليف التجارية، كما يمكنها كذلك أن تلعب دورا إستراتيجيا من خلال حساب المردودية لحسابات الزبائن مجتمعة أو حسب كل زبون، كما تساعد كذلك في تامين وتسيير محفظة الزبائن.

(5) - **المديرية المالية** : إن مراقبة التسيير تسمح كذلك بمتابعة ميزانية الخزينة، حيث تساعد في إختيار الإستثمارات بحساب مردوديتها.

في المجمعات الكبرى تساهم كذلك في التنمية المالية لمراكز الأرباح بناء على حساباتها للمردودية وفترة إسترجاع الإستثمارات، والقيمة المضافة الإقتصادية.

(6) - **مديرية المحاسبة** : تعتبر المحاسبة نظام المعلومات الأساسي لمراقبة التسيير ونذكر على وجه الخصوص المحاسبة التحليلية، فمراقبة التسيير تغذي المحاسبة العامة، فتساهم

في تقييم المخزونات وبعض عناصر النشاط الأخرى، ومن جهتها المحاسبة التحليلية تعطيها كذلك معظم المعلومات التي تبني عليها تحاليلها. في وقتنا الراهن في المؤسسات الكبرى وكذلك في المجمعات متعددة الجنسيات يكون اعتماد النظم المحاسبية العالمية هو إحدى شروط مراقبة التسيير، ومن ضمنها إعداد التقارير المالية في إطار المجموعة ككل.

(7) - مديرية نظم المعلومات : يمكننا أن نفهم بسهولة أن هيكله نظام لمراقبة التسيير يتضمن أساسا نظاما للإعلام الآلي.

في وقتنا الراهن العديد من نظم الرقابة على التسيير تعتمد على نظم آلية للتسيير مدمجة فيها (PGI (PROGICIELS DE GESTION INTEGREE). هي التي تربط بينها وتقوم بتحليل المعطيات آخذة بعين الإعتبار العديد من المؤشرات وكذا الأنشطة في المؤسسة نذكر من بينها : الصناعية، الإجتماعية، التجارية، المحاسبية، والمالية.

مراقبة التسيير كذلك تركز كذلك على قاعدة للبيانات والمعطيات مبنية على أساس تخزين المعلومات والمؤشرات يسمى هذا النظام بـ DATAMINING ، ويعمل بواسطة التحليل الإحصائي وهذا على وجه الخصوص في تسيير العلاقات مع الزبائن، والتي تقدم فيها مراقبة التسيير مساهمة متميزة.

المبحث الثالث : القيادة وتخفيض التكاليف لوحة القيادة ورفع التقارير REPORTING

المطلب الأول : أساسيات القيادة بواسطة لوحات القيادة

يعرفها M.Gervais " لوحة القيادة توافق نظاما للمعلومات يسمح لنا بمعرفة بشكل دائم وفي اسرع وقت كل المعلومات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة للمدى القصير وتسهل أثناء ذلك ممارسة المسؤوليات " ¹. ويعرفها كذلك Claude Alasard et Sabine Separi " لوحة القيادة هي مجموعة من المؤشرات منظمة بحيث تسمح للمسؤول بالمتابعة والرقابة والتنسيق للإجراءات داخل المصلحة " ².

تظهر لوحات القيادة كذلك بالدرجة الأولى كنظام يسمح للمتدخلين على مختلف المستويات التنظيمية ومختلف الأنشطة في المؤسسة بتبادل المعلومات، وفي مرحلة ثانية بالرقابة والتدخل في حال حدوث إختلالات، ومحاولة تدارك الوضع في الوقت المناسب، كل ذلك من اجل تحقيق الأهداف المسطرة بالكفاءة المطلوبة وفي الوقت المحدد لذلك.

تقنيا هي مجموعة من المؤشرات مجتمعة في وثيقة واحدة، محددة قدر الإمكان تمنح للمسير مفاتيح التسيير الأساسية لتحقيق الأهداف.

والمؤشرات التي تتشكل منها لوحة القيادة يمكن أن تأخذ الأشكال التالية :

- ✓ يمكن أن تكون عبارة عن معلومات خام أو جامدة كالوزن مثلا أو تكلفة معينة أو عدد القطع، أو عدد أيام التسليم والإستلام.
- ✓ يمكن أن تكون كذلك فوارق حسابية بين قيمتين، وهي في العادة الفرق بين المخطط له والمحقق، أو بين الأهداف والنتائج، بين المعياري والحقيقي.
- ✓ أو معلومات نسبية أي تعطى على شكل نسبة بين شيئين معلومتين، أن نأخذ عدد المنتج نسبة إلى المخطط له، أو أن نأخذ مثلا عدد الحاضرين من العامل مقارنة بالعدد الإجمالي.
- ✓ يمكن كذلك أن تعبر على حدود قصوى ودنيا، ترتبط بإجراءات معينة عند الوصول إليها.
- ✓ تعطي كذلك على شكل رسومات بيانية ومخططات.
- ✓ مؤشرات التقدم في الإنجاز.
- ✓ نتائج متحصل عليها عن طريق تحقيقات وإستبيانات، والأكثر تداول بينها هي الإستقصاءات بين الزبائنوتكون مباشرة أو عن طريق عينة يعبرون فيها على مدى رضاهم على المنتج أو الخدمة.

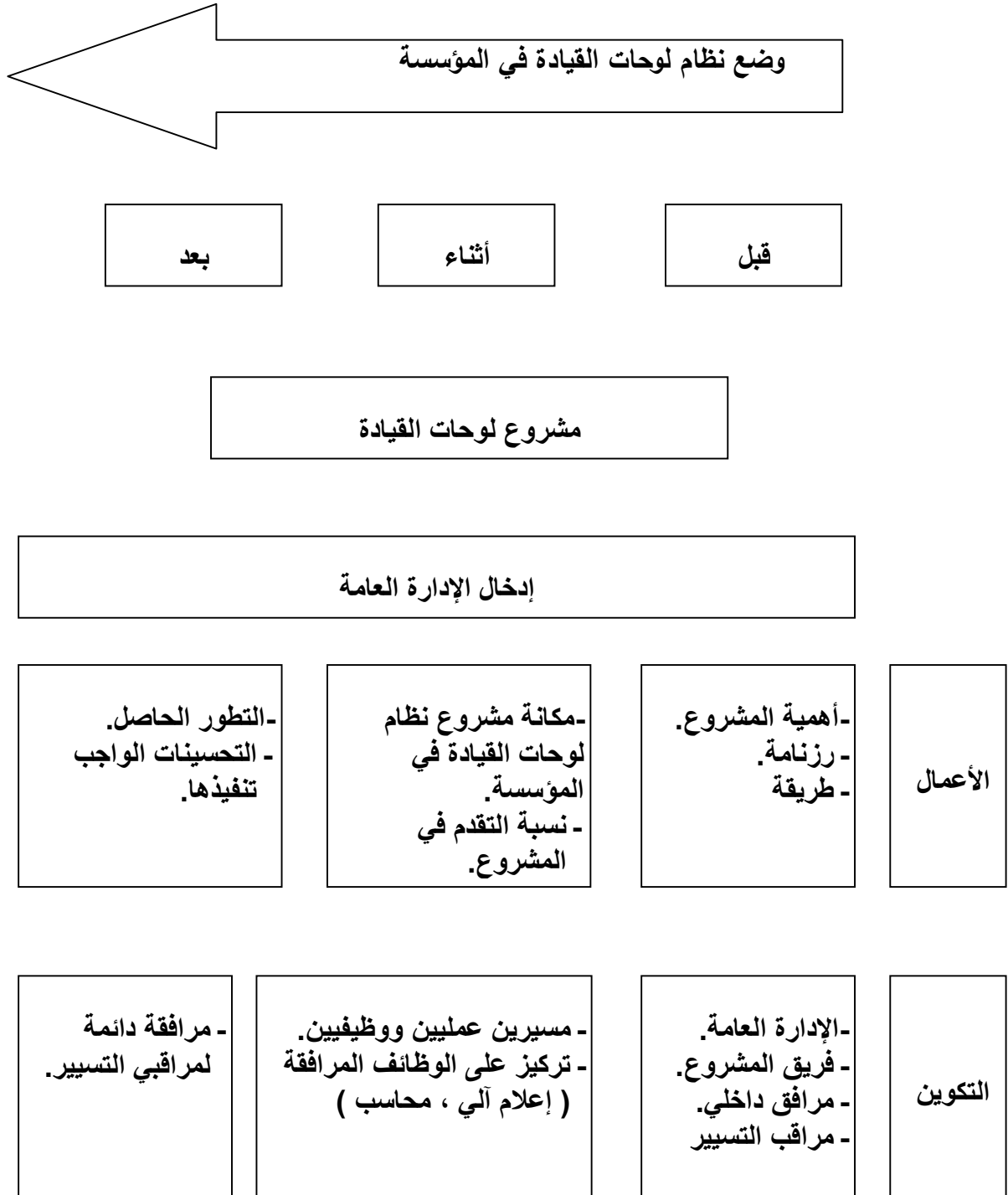
¹M.Gervais « contrôle de gestion » édition Economica,Paris, 2005.p.83.

²C.Alazard et S.Separi « Control de Gestion, Manuel et Applications »édition Dunod , Paris 2011. P 48.

المطلب الثاني : طرق بناء لوحة القيادة

بغض النظر عن الأنواع المختلفة لطرق بناء لوحة القيادة، والتي لا يتسع المجال لذكرها إلا أنها تشترك كلها في نظام مشترك للوحات القيادة في المؤسسة نبينه في الشكل التالي :

الشكل رقم (2- 2) : مراحل وضع نظام لوحة القيادة



المطلب الثالث : من القيادة إلى رفع التقارير REPORTING

إن القيادة هي إجراء يسمح للمسير بالتحكم بصفة مستقلة في التسيير داخل المصلحة التي هو مسؤول عنها، ولوحات القيادة تشكل الأداة الأنسب لهذا التحكم والقيادة.

لوحة القيادة هي أداة خاصة بالمسير يمكنه التحكم فيها، في نوع المعلومات التي تحتويها حسب ما يراه مناسباً له لمساعدته في أداء المهام الموكلة إليه. وفي إطار الصلاحيات الممنوحة له والمعلومات التي تحتويها لوحة القيادة لا يتم رفعها للمسؤولين.

أما فيما يتعلق برفع التقارير فهي تدخل ضمن مسؤوليات المسير بمعنى آخر هو مطالب بها، أي إعطاء أرقام أو معطيات أو حوصلة لما تم إنجازه أو الخطوات التي تم القيام بها، حسب أي شكل يتم الإتفاق عليه مع المسؤولين من أجل متابعة مدى تحقيق الأهداف المطلوبة.

إذا فرغ التقارير ، هو عبارة عن نقل للمعلومات بشكل عمودي إلى أعلى الهرم التنظيمي للمؤسسة من أجل المتابعة والتقييم.

لا يفوتنا هنا أن نقول أن هذا الإجراء مضبوط في شكله وكيفية ومدته من حيث المعلومات التي يجب أن يحتويها وهو ما يضع مراقب التسيير في تحدي جديد فهو المطالب بتحديد هذا الشكل للتقارير على إختلاف الأنشطة والمستويات، فهو الذي يحدد للإدارة العليا المعلومات التي يجب أن تطلبها والفترة كذلك وعلى أي شكل تكون هذه المعلومات.

أولاً : التقرير REPORTING : يحتاج كل مسؤول أياً كان المستوى التنظيمي الذي يتواجد فيه إلى معرفة دقيقة حول سير العمليات التي يديرها فبواسطة التقرير يستطيع مرؤوسه إبلاغه بنتائج العمليات التي قاموا بتنفيذها، لذا فإن المسؤول لا يقدم على اتخاذ القرارات إلا بعد أن يطلع على جميع المعلومات الضرورية والتي تمت تحت مسؤوليته، وعن طريق هذه التقارير والتي تضم بيانات حول نتائج أداء المرؤوسين يمكن للمسؤول الأعلى أن يقوم بعملية الرقابة على نشاط مرؤوسيه ومساءلتهم عن سير العمليات وتقييم أدائهم¹.

ويعرف التقرير كما يلي : " التقرير هو مجموعة الوثائق المعدة دورياً من طرف المرؤوسين لإبلاغ المسؤولين في المستويات الأعلى عن وضعية ونتائج مركز المسؤولية"².

وتحتوي التقارير على مجموعة من البيانات كأرقام الأعمال أو تكاليف المنتجات، المهم أنها معلومات مالية تختلف حسب نوع النشاط.

¹M.Gervais. op.Cit . P 596-597.

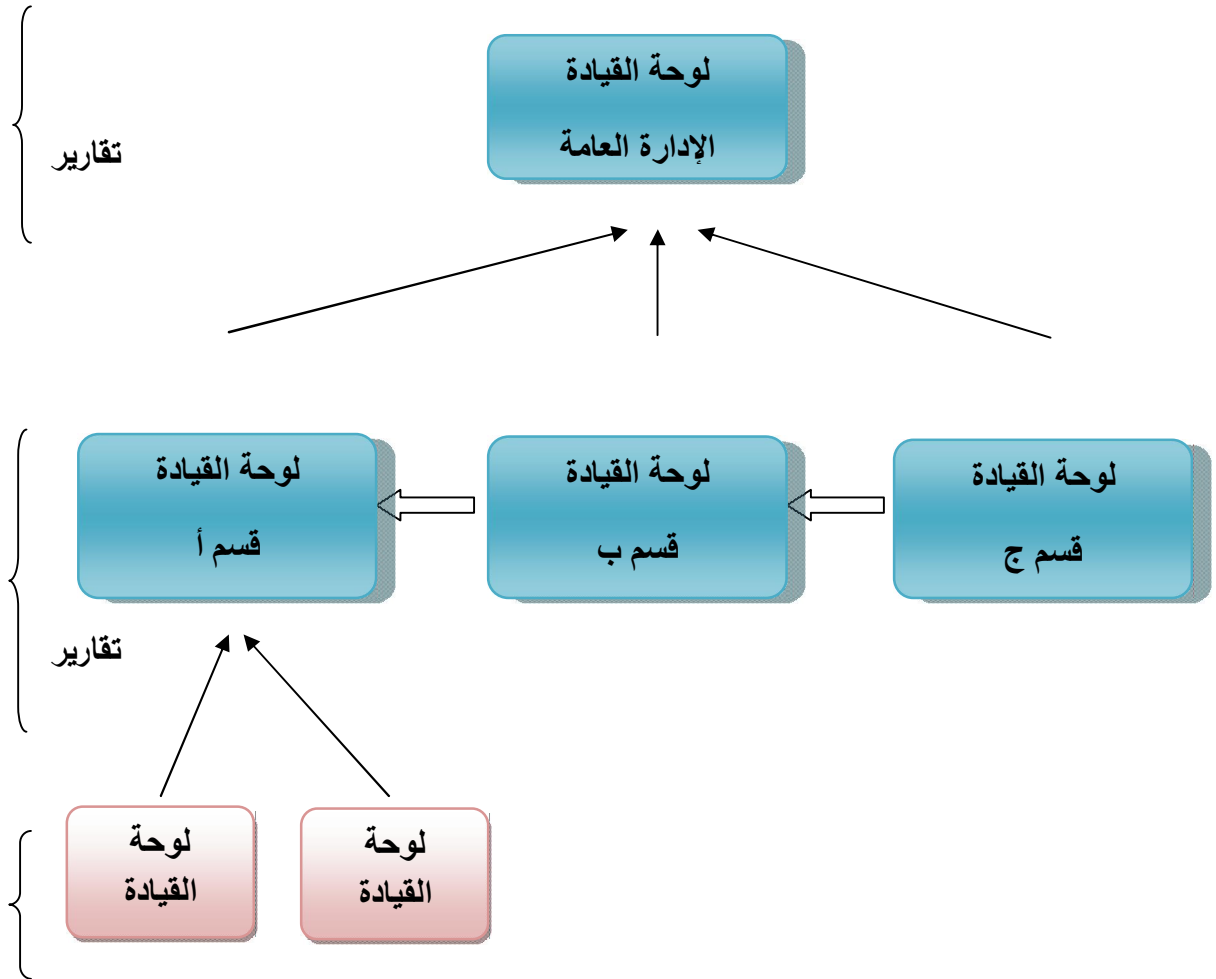
²NobertGuedj،Op.Cit، p319.

الفصل الثاني..... أدوات مراقبة التسيير وتحديد المسؤوليات

ثانيا : علاقة لوحة القيادة بالتقارير : تعتبر التقارير انظمة تنقل من خلالها المعلومات ونتائج المراكز تصاعديا (ورشات رئيس القسم مدير عام) ، ويضم التقرير عادة مؤشرات تخص النتائج النهائية للمراكز والتي تهدف إلى توضيح أهم النتائج الفعلية لسير العمليات والمشاكل التي واجهها المسؤولون في كل مستوى تنظيمي أثناء تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم، وبعد إستلام كل مسؤول للتقرير أو التقارير التي تخص الأقسام المسؤول عنها يستطيع أن يقيم أداء هذه الأقسام، ويتخذ القرارات الصائبة لضمان تنفيذ المهام بأكثر فاعلية، وفي المقابل فإن لوحة القيادة تحتوي على نوعين من المؤشرات هي مؤشرات حول النتائج ومؤشرات قيادية تهتم بالتسيير اليومي للعمليات، فمصدر مؤشرات النتائج التي تستخدمها التقارير في مستوى تنظيمي معين هي لوحات القيادة للمستوى التنظيمي الأدنى منه درجة مع مراعاة دائرة السلطة، ومجال تطبيقها¹.

والشكل الموالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (2- 3) : العلاقة بين لوحة القيادة والتقارير



Source : M.Leroy, le tableau de bord au service de l'entreprise op cit p44.

¹ بلطرش مريم مرجع سبق ذكره ص 107.

الفصل الثاني..... أدوات مراقبة التسيير وتحديد المسؤوليات

ويقوم التقرير بتلخيص المعلومات المتأتية من المؤشرات القيادية وتقديمها للمستوى التنظيمي الأعلى من أجل تفادي حدوث تراكم للمعلومات على مستوى الإدارة العليا، والذي قد يؤدي إلى خطأ في اتخاذ القرارات، ولهذا يمكن القول إن التقارير تهدف إلى¹ :

- تنبيه المسؤولين بأهم الانحرافات الحاصلة.
- تنظيم عملية الحوار بين المسؤولين في مختلف المستويات التنظيمية.
- تلخيص النتائج النهائية في كل فترة يسمح بتقييم أداء المراكز.
- خلق التناسق بين مختلف الأقسام في المؤسسة وتركيز الجهود حول أهم المتغيرات الأساسية.

¹Michel Leroy.opcit، p45.

خلاصة الفصل :

يجب تحسيس المسؤولين والأفراد في المؤسسة بأهمية هذه الأداة كي لا تواجه بالرفض والإهمال، وبأنها ليست أداة للرقابة على نشاط المسؤولين العمليين بل يجب مشاركتهم في تصميمها وإعدادها، وبالنسبة لمساهمة لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير فإنها تساعد في تطبيقها بشكل جيد في تقييم إستراتيجية المؤسسة من خلال متابعة تحقيق الأهداف بشكل مستمر ودوري مما يسمح بالوقوف على أهم الانحرافات ثم تحليلها وشرح أسبابها و انتهاء اإبتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ولعل تصميم لوحات القيادة في مختلف وحدات المؤسسة من شأنه أن يساهم في زيادة الإتصال الداخلي والتناسق بينها خصوصا على مبدأ التداخل في لوحات القيادة، لما له من دور في مصداقية المعلومات وخلق ترابط بين وحدات المؤسسة.

ويمكن للمؤسسة الإقتصادية مراقبة أنشطتها وأدائها التشغيلي بواسطة تصميم جيد للوحة القيادة وتقديمها بمحتوى يسمح بتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز من مراكز المسؤولية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

الفصل الثالث

دراسة حالة سياحة وأسفار الجزائر

- وكالة المسيلة -

تمهيد :

تعتبر السياحة من أهم القطاعات في العالم اليوم، حيث أصبحت صناعة السياحة أحد أسرع القطاعات نمواً، إذ أصبحت تعرف بأنها الصناعة الأولى في العالم وأداة فعالة لتحقيق التنمية المستدامة وتلعب دوراً مهماً في عملية التنمية الاقتصادية، فهي قادرة على جلب مداخيل هامة من العملة الصعبة وترقية مناطق بأكملها ولهذا جعلت الكثير من الدول هذا القطاع حجر أساس اقتصادها الوطني.

كما تعتبر السياحة ظاهرة اقتصادية واجتماعية وكذا ثقافية حيث أنها تعتمد بالدرجة الأولى على الفرد (السائح) من خلال انتقاله والإسهام في تنمية العلاقات الإجتماعية والتطور الثقافي والحضاري بين شعوب العالم، فلم يعد ينظر إلى السياحة كونها انتقال الأفراد بل واصبحت أيضاً عبارة عن انتقال المنتج، حيث تشرف المؤسسات الاقتصادية على مختلف أنواعها بما فيها السياحية وغير السياحية على تسويق ذلك المنتج سواء بطريقة مباشرة (فنادق، مطاعم، وكالات السياحة والأسفار) أو غير مباشرة (النقل، الإتصال، المصانع) وتعتمد في ذلك على نشاط الترقية السياحية بهدف تحقيق النمو السياحي، وبالتالي النمو الاقتصادي على المستويين المحلي والعالمي.

ولدراسة هذا الموضوع وقع إختيارنا على إحدى المؤسسات الرائدة في هذا المجال على المستوى الوطني وهي سياحة وأسفار الجزائر وركزنا في دراستنا على مراقبة التسيير في المؤسسة ، وبالتحديد على وسائل الرقابة على التسيير وإمكانية الإستفادة منها في زيادة تنافسية المؤسسة في السوق. وتم تناول هذا الفصل في مبحثين :

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة سياحة وأسفار الجزائر.

المبحث الثاني : خصائص مراقبة التسيير في مؤسسة سياحة وأسفار الجزائر

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة سياحة وأسفار الجزائر

المطلب الأول : نشأة المؤسسة

أولا :شركة سياحة وأسفار الجزائر هي شركة فرعية لمجموعة النادي السياحي الجزائري الذي تأسس في 07 أكتوبر 1963، بموجب المرسوم رقم 63-473 الصادر بتاريخ : 20 ديسمبر 1963، النادي السياحي الجزائري TCA هو جمعية ذات منفعة عمومية ووطنية، إلى جانب طابعها الجمعي فإن طبيعة نشاطاتها تتمحور أساسا حول تطوير السياحة والأسفار، وهي عضو في المنظمة العالمية للسياحة AIT، والإتحاد الدولي للسيارات FIA الكائن مقرها بجنيف السويسرية.

جمعية " النادي السياحي الجزائري " متواجدة بمقرها الإجتماعي الكائن ب: 30 شارع حسان بن نعمان حي البساتين بئر مراد رايس، ولاية الجزائر " منذ فيفري 1988 ، على مقربة من مطار هوارى بومدين الدولي من جهة ووسط العاصمة من جهة أخرى، وتم تمويله كليا من طرف الجمعية .

جمعية النادي السياحي الجزائري يرأسها السيد : عبد الرحمان عبد الدايم ، وإضافتا إلى نشاطاتها الجموعية، تم تكليفه من طرف الحكومة منذ سنة 1980 كمتعامل وطني مكلف بتطوير السياحة الداخلية في الجزائر وكذا تنظيم رحلات الحج والعمرة.

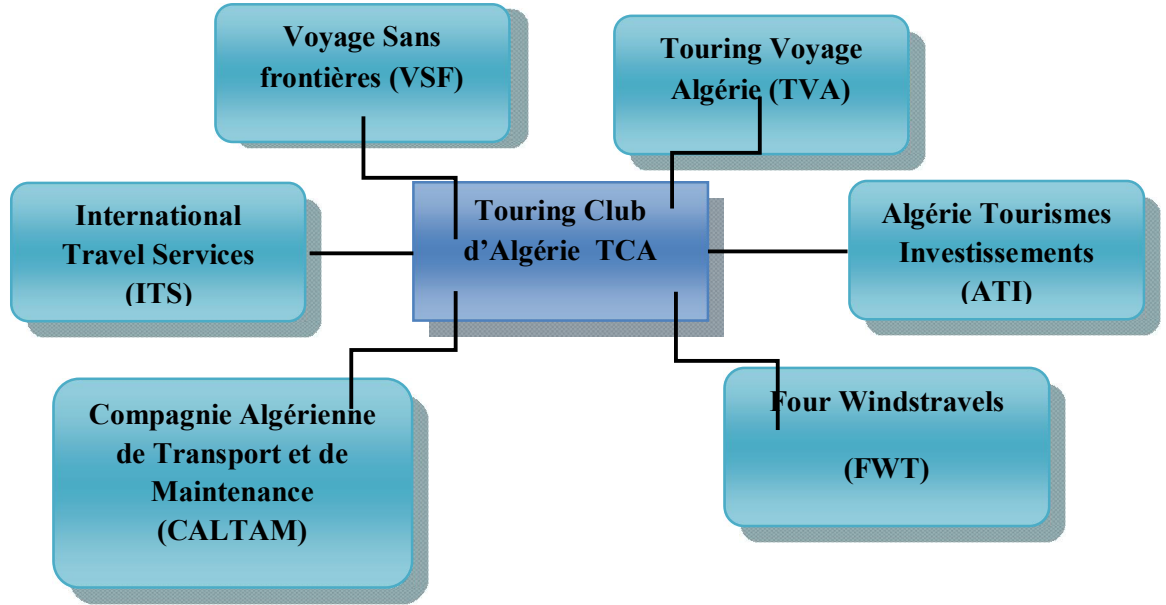
ونتيجة للتطور المذهل لنشاطات جمعية " النادي السياحي الجزائري " تم اللجوء سنة 1995 إلى خلق شركات فرعية تجارية تحمل طابع شركات ذات أسهم تعود ملكيتها في الغالب لصالح العمال.

الهيكل التنظيمية للشركات الفرعية تسمح إلى حد كبير بتطوير النشاطات ذات الطابع السياحي داخليا وخارجيا، إضافة إلى تسويق تذاكر السفر الجوية والبحرية وكذا النقل عبر القطارات، للشركات الوطنية والدولية التي إختارت " النادي السياحي الجزائري " كمثل لها.

جمعية النادي السياحي الجزائري تتشكل حاليا من 06 شركات فرعية هي :

- ✓ شركة ذات أسهم " سياحة وأسفار الجزائر " TVA
- ✓ شركة ذات أسهم " الجزائر سياحة إستثمار " ATI
- ✓ شركة ذات أسهم " الشركة الجزائرية للنقل والصيانة " CALTAM
- ✓ شركة ذات أسهم " العالمية لخدمات السفر " ITS
- ✓ شركة ذات أسهم " الجهات الأربع للأسفار " FWT
- ✓ شركة ذات أسهم " سفر بلا حدود " VSF

والمخطط التالي يوضح الهيكل التنظيمي لجمعية النادي السياحي الجزائري :
الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للنادي السياحي الجزائري



المصدر : المديرية العامة لسياحة وأسفار الجزائر .

ثانيا : أما فيما يتعلق بشركة سياحة وأسفار الجزائر محل دراستنا، كما قلنا سابقا أنشئت في : 01 جانفي 1995، وقد ورثت القسم الأكبر من النشاط التجاري الخاص بجمعية النادي السياحي الجزائري، وكذا ممتلكاتها المادية والبشرية إن صح التعبير ما يشكل عامل قوة لا يستهان به في السوق الوطنية، مما يعني أن الشركة ولدت كبيرة والله الحمد وهي تشغل حيزا معتبرا من السوق الداخلي للسياحة والأسفار، وبصفتها متعهد متعامل في قطاع السياحة تملك الشركة 35 وكالة موزعة عبر التراب الوطني، تحصي 325 موظف منها 229 موظف في الشبكة التجارية، معتمدة من طرف المنظمة العالمية للطيران IATA ، وتمتلكها أحدث أنظمة الحجز المعتمدة عالميا، تقوم كلها بتسويق المنتجات والخدمات السياحية الخاصة بالشركة أو بشركائها الوطنيين أو الدوليين.

شركة سياحة وأسفار الجزائر كذلك موجودة بنفس المقر الذي تشغله جمعية " النادي السياحي الجزائري " ويرأسها السيد : الطاهر ساحري

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ووصفه

ينقسم الهيكل التنظيمي لشركة سياحة و أسفار الجزائر إلى ما يلي :

أولا : المديرية العامة : والتي تنقسم بدورها إلى أربع مديريات هي :

(1) - مديرية المساعدة ومتابعة الوكالات : والتي يتمثل دورها الساسي في الرقابة على الوكالات من

حيث إحترام التشريعات والقوانين المعتمدة في الميدان.

✓ كما تتكفل كذلك بمشاكل الشبكة التجارية من الوكالات و محاولة إيجاد حلول لها.

✓ كما تقوم كذلك مديرية المساعدة ومتابعة الوكالات، بتسيير العلاقات الخارجية للشركة وكذا الوكالات مع الإدارات من جهة ومع المتعاملين من جهة أخرى، و توقيع إتفاقيات التعاون والسهر على تنفيذ بنودها و إحترامها وكل المعلومات والإجراءات المتعلقة بها من الناحية التجارية.

✓ تهتم كذلك هذه المديرية بتجديد رخص الإستغلال للمديرية وكذا للوكالات، سواء المحلية أو الدولية وكذا العلاقات مع التنظيمات التي تمنح هذه الرخص (ديوان الحج والعمرة، وزارة السياحة، المنظمة العالمية للطيران).

✓ السهر على تطوير الشبكة التجارية للشركة.

(2) - مديرية الإدارة المالية والمحاسبة : تهتم هذه المديرية بما يلي :

✓ مسك المحاسبة العامة لجميع الوكالات وكذا المديرية العامة.

✓ تحضير التقارير المالية المتعلقة بالتسيير المالي للوكالات والمديرية، والقيام بالرقابة عليها على مستوى كل الشبكة التجارية.

✓ تسجيل كل المعلومات الإدارية المتعلقة بمختلف النشاطات للمؤسسة، ومسك الوثائق المتعلقة بها.

✓ السهر على التطبيق التام للتشريعات واللوائح التنظيمية سارية المفعول المتعلقة بالنشاط العام للمؤسسة، سواء على مستوى المديرية أو الوكالات.

(3) -مديرية الرحلات ذات الطابع الديني : تهتم شركة سياحة وأسفار كذلك بالرحلات ذات الطابع

الديني وهي رحلات العمرة على وجه الخصوص، وتقوم هذه المديرية بتسيير هذه الخدمة بكل ما يتعلق بها وهذا فيما يلي :

✓ التنسيق بين كل الأطراف التي تدخل في تسويق هذا المنتج السياحي (ديوان الحج والعمرة، السفارة السعودية، المتعاملين السعوديين، والوكالات).

✓ السهر على التطبيق الصارم لكل اللوائح والتنظيمات سواء الداخلية او الخارجية المتعلقة بهذا المنتج.

✓ التفاوض مع العملاء الداخليين والخارجيين فيما يتعلق بالخدمات المتعلقة بهذا النشاط (النقل داخل وخارج الوطن، الإطعام، الإيواء،... الخ).

✓ تأمين الوثائق ، وحفظها خصوصا أن الأمر يتعلق بجوازات ووثائق شخصية جد هامة.

✓ تحديد برامج الرحلات، والمرافقة للأفواج إلى غاية البقاع المقدسة وأثناء أداء المعتمرين لشعائهم، والسهر على تطبيق هذه البرامج ومتابعة تنفيذها والتدخل عند أى طارئ ، وتحليل التقارير عند نهاية كل موسم لمعرفة النقائص وسبل التحسين الضرورية.

4) -المديرية التجارية : مصلحة الرحلات المنظمة وكل الأنشطة المتعلقة بالخدمات المقدمة للزبائن بكل الوسائل المادية والبشرية الموضوعة تحت تصرفها والموضوعة في تنظيم مرن يتلائم والجودة المطلوبة من أجل الوصول إلى إرضاء الزبائن، كل هذا يعبر المهمة الموكلة للمديرية التجارية التي تتمحور حول إيجاد قنوات تجارية لتسويق الخدمات التي تقدمها المؤسسة و المرتبطة أساسا بـ:

- ✓ تنظيم الرحلات والدورات السياحية.
 - ✓ تنظيم الرحلات الداخلية، الجبلية، الشاطئية و الحموية الموزعة عبر التراب الوطني.
 - ✓ تنظيم المؤتمرات والندوات والملتقيات تحت الطلب لفائدة المؤسسات والإدارات المهتمة بذلك.
 - ✓ تنظيم الرحلات التحفيزية للعمال لفائدة الشركات.
- ثانيا : المديرية الجهوية :** تقوم هذه المديرية بدراسة وتحليل السوق على المستوى المحلي بهدف إستغلال كل الفرص الممكنة بخلق منتجات سياحية محلية، تقوم الشبكة التجارية للشركة بتوزيعها عبر التراب الوطني.
- ✓ محاولة إستكشاف المقومات السياحية الموجودة على المستوى المحلي، والتي من الممكن إستغلالها تجاريا.
 - ✓ خلق جو من التعاون والشراكة البناءة بين الوكالات التابعة لها وباقي الوكالات، وكذا تأطيرها ومضاعفة الجهود من أجل إدماجها في محيط المؤسسات العامة والخاصة بتكثيف اللقاءات وتوقيع إتفاقيات التعامل.
 - ✓ توسيع نشاط المؤسسة بإقتحام الأسواق المحلية.
- ثالثا : الوكالات :** ويتمثل دورها فيما يلي:
- ✓ إقتحام الأسواق المحلية للوصول إلى مردودية كاملة للإستثمارات بالتقرب أكثر من الزبائن على المستوى المحلي.
 - ✓ التحكم في الأوجه الإدارية ، المالية والتجارية للنشاط لضمان التسيير الجيد للوسائل الموضوعة تحت تصرفها.
 - ✓ إخطار المديرية العامة بالفرص الممكنة للإستغلال على المستوى المحلي، وأخذ المبادرة من أجل خلق منتجات سياحية محلية تعود بالفائدة على المؤسسة والوكالة على حد سواء.
 - ✓ ضمان المرافقة للأفواج السياحية التابعة للمؤسسة التي تمر بمنطقة نشاط الوكالة.
 - ✓ تشجيع ودعم وتوزيع الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

المطلب الثالث: مجالات نشاط المؤسسة وأفاقها

أولا : مجالات نشاط المؤسسة : نشاط مؤسسة سياحة وأسفار الجزائر تتمحور أساسا حول الهدف العام للمجموعة كاملة وهو تنمية وتطوير السياحة بوجهيها الداخلية والخارجية، لتحقيق أهدافها تقترح المؤسسة على زبائنها تشكيلة متنوعة من المنتجات والخدمات المرتبطة بالسياحة ونذكرها فيما يلي :

- بناء وترقية وتوزيع مختلف أنواع المنتجات السياحية.
- بيع تذاكر السفر لكل شركات الطيران المتعاقدة مع المؤسسة.
- تنظيم رحلات العمرة.
- كراء الحافلات والسيارات للأغراض السياحية.
- تنظيم التظاهرات السياحية ذات الطابع الرياضي.
- تنظيم المخيمات الصيفية والجبلية.
- تنظيم الرحلات الداخلية والخارجية.
- تنظيم رحلات تحت الطلب لصالح الزبائن.

ثانيا : أفاقها : في مجال الإستثمار والتنمية التجارية يتمثل مخطط المؤسسة في أفق 2025 فيما يلي :

- توسيع وتقوية الشبكة التجارية عبر مختلف الولايات بخلق وكالات جديدة وتجديد وتوسيع القديمة منها.
- بناء قريتين سياحيتين على مستوى ولايتي بومرداس وعين تموشنت.
- إفتتاح مقر إجتماعي جهوي بولاية باتنة.
- خلق مقرات جهوية جديدة.
- مواصلة برامج التكوين والتطوير على كافة المستويات، في إطار سياسة رفع المستوى العام للمؤسسة.
- مواصلة المشاركات والإسهامات الفعالة في كافة التظاهرات والصالونات السياحية الوطنية والدولية، وتشجيع خلق الأقطاب السياحية و المسعي العام للدولة الجزائرية في تشجيع وجهة الجزائر كقبة سياحية.

المبحث الثاني : خصائص مراقبة التسيير في مؤسسة سياحة وأسفار الجزائر

المطلب الأول : طريقة وأدوات الدراسة

• المنهج المتبع لدراسة الحالة :

يعتبر المنهج المتبع في الدراسة الميدانية هو الأسلوب المتبع للوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار أن الدراسة تتمحور حول استخدام أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، أو بمعنى آخر هل تستطيع أدوات مراقبة التسيير تفعيل تنافسية المؤسسة محل الدراسة، لذلك سوف نعتمد في دراستنا على المنهج الاستقرائي الذي يتضمن دراسة الحالة (المقابلة والملاحظة وتحليل الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة)، ومن ثم تحليل النتائج المتوصل إليها.

• الأدوات المستعملة لدراسة الحالة :

1- المقابلة : وذلك بغرض الحصول على معلومات حول نشاطات وأساليب الرقابة على التسيير في المؤسسة، وبحكم عملنا في هذه المؤسسة، ومن خلال بعض المقابلات في إطار العمل اليومي داخل المؤسسة قمنا بإستقصاء بعض المعلومات حول مراقبة التسيير داخل المؤسسة وتتبع الأدوات المستعملة لذلك في مختلف مصالح المؤسسة، وما إذا كان هناك علاقة بين هذه المصالح، وهذا من أجل الاستفادة من هذه المعلومات عند القيام بعملية مناقشة نتائج البحث.

2- الملاحظة : وذلك لتشخيص وضعية المؤسسة والحصول على معلومات لم نستطع الحصول عليها من القابلة المباشرة مع رؤساء المصالح إما للجهل بها، أو لعدم معرفتهم أنها تتعلق بمراقبة التسيير داخل المؤسسة.

3- تحليل الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة : وقد كانت هذه الوثائق عبارة عن جداول وميزانيات تقديرية وتقارير شهرية يمكن إعتبار البعض منها كلوحات قيادة مستخدمة داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: المقابلة وجمع المعلومات

من خلال العمليات الاستقصائية التي قمنا بها من داخل المؤسسة، ومع مختلف مستويات المسؤولية داخل المؤسسة وفي مختلف المصالح، وعلى إعتبار أن الهدف الأساسي من وضع نظام لمراقبة التسيير بمختلف أدواته وعلى كل المستويات، هم مساعدة المسؤولين والمديرية العامة على التحكم والتقييم الجيد ، وكذا معرفة وضعيتها مقارنة بالمنافسين ومساعدتها على التقدم من أجل تحقيق الأهداف المسطرة بتحديد الإنحرافات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

غير أن الملاحظ في مؤسسة سياحة وأسفار الجزائر هو :

• رغم الأهمية التي توليها المديرية العامة لنظامها الرقابي إلا أننا نشير إلى عدم وجود مصلحة خاصة بمراقبة التسيير.

- حيث أن كل مدير يعتبر هو مراقب التسيير في تلك المصلحة.
- رغم وجود نماذج للوحات القيادة، كالتقارير الشهرية مثلا، ترسل إلى المديرية العامة، إلا أن الاستفادة منها تبقى محدودة وتستعمل أساسا في مصلحة الأجور من أجل تحديد نسبة المردودية، ومحاسبيا فقط إلا أنها تبقى بعيدة عن صياغة القرارات وتحديد الإستراتيجيات.
- نقص على مستوى الإتصال والتنسيق بين المصالح في المؤسسة من جهة، وبين المديرية العامة والشبكة التجارية من جهة أخرى، رغم وجود شبكة إتصال حديثة يقوم عليها مختصون إلا أن عملها يبقى محصور في نقل الأوامر والتعليمات (مركزية في إتخاذ القرار)، ولم يتم الاستفادة منها بالقدر الكافي في الجانب التجاري والتسويقي للخدمات التي تقدمها المؤسسة.
- عدم وجود قسم خاص بالمحاسبة التحليلية على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة، يعطي معلومات أكثر دقة، ويدرس تكلفة خدمات المؤسسة، ويقارنها بالمنافسين لبناء سياسة تجارية واضحة المعالم وتدعيم تنافسية المؤسسة في السوق المحلية على وجه الخصوص.

المطلب الثالث : تحليل النتائج

بالنسبة لعملية التحليل للمعطيات والمعلومات التي تحصلنا عليها، أوجزناها على شكل إستنتاجات وتوصيات تكون على شكل خاتمة عامة للموضوع محل الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة :

تعتبر مراقبة التسيير بمثابة المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية لوضع المؤسسة، حيث يتم بواسطتها السهر على تحقيق الأهداف المسطرة وذلك بالتقييم المستمر والتوجيه الدائم لموارد المؤسسة بمختلف أنواعها (مادية ، بشرية)، مع ضمان الإستعمال الأمثل قدر الإمكان لهذه الموارد وعدم إهدارها بغية تحقيق الأهداف المسطرة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية.

إن من بين أنسب العوامل التي تساعد على توجيه وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الإستخدام الجيد لأدوات مراقبة التسيير الحديثة منها على وجه الخصوص، فهي التي تسمح بتوفير المعلومات الضرورية وفي الوقت المناسب للمسيرين قصد التحكم في مختلف أنشطة المؤسسة وذلك عن طريق متابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

إن الهدف الرئيسي من دراستنا هو محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالأدوات الرقابية التقليدية منها والحديثة، وإبراز دورها في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال الخصائص التي تتميز بها في المجال الرقابي والتي تعتبر من بين أهم الركائز التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير.

وفي محاولة لدراسة هذا المجال بالتعرف على مختلف هذه الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير، ومدى إستخدام هذه الأدوات في مؤسسة " سياحة وأسفار الجزائر - وكالة المسيلة - " والاستفادة منها في تفعيل تنافسية المؤسسة، كانت الدراسة تحت عنوان :

" إستخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل تنافسية المؤسسة "

والتي ركزت على الجانبين النظري والتطبيقي.

ومن خلال هذه الدراسة تكمننا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بإختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة في المقدمة وعلى ضوء هذه النتائج تم التوصل إلى ما يلي :

أولاً: النتائج :

- تعتبر مراقبة التسيير ذات أهمية بالغة في المؤسسة .
- تسمح لنا أدوات مراقبة التسيير في تحديد وبدقة المسؤوليات داخل المؤسسة.
- هناك وعي لدى المؤسسات السياحية في الجزائر بأهمية أدوات مراقبة التسيير.

ثانيا : الإقتراحات :

على ضوء النتائج المتحصل عليها تم اقتراح التوصيات التالية :

- فيما يخص الجانب التنظيمي لوظيفة مراقبة التسيير المتبع في المؤسسة

- ✓ ضرورة إدراج مصلحة مستقلة لمراقبة التسيير عن باقي المصالح كي تستطيع مساعدة المسؤولين على حل المشاكل المتعلقة بالتسيير وتقديم النصائح و الإرشادات اللازمة.
- ✓ عند إدراج هذه المصلحة يجب أن يكون مراقب التسيير هو المسؤول عنها لأنه سيكون بمثابة الوسيط بين جميع المصالح الموجودة في المؤسسة.
- ✓ ضرورة أن تتسم العملية الرقابية بطابع الحيادية والمرونة في اتخاذ الحلول المناسبة والتي تساهم في وضوح حد لكل الانحرافات.
- ✓ ضرورة أن تكون العملية الرقابية مقبولة لدى كل أفراد المؤسسة، لأن الرقابة الصارمة تؤدي إلى استياء ينتج عنه روح معنوية متدنية وأداء غير فعال.
- ✓ ضرورة إتباع مبدأ اللامركزية في إتخاذ القرارات.
- ✓ يجب النظر إلى النظام على أنه استثمار في مصلحة المؤسسة وأنه لا يقل أهمية عن الاستثمارات الأخرى.
- ✓ إن عملية مراقبة التسيير هي عملية مستمرة تتطلب المتابعة والتجديد كلما تطلب الأمر ذلك.
- ✓ عند القيام بعملية تحديد أهداف المؤسسة يجب إشراك الأفراد في ذلك لكي تكون لديهم الدافعية لتحقيقها بكفاءة.

- ثانيا : فيما يخص أدوات مراقبة التسيير المتبعة في المؤسسة

- ✓ ضرورة إدراج مصلحة للمحاسبة التحليلية داخل مديرية المالية والمحاسبة، تعنى أساسا بدراسة تكاليف المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة، والعوائد المترتبة عليها ودراسة ربحيتها، وكذا دراسة التكاليف لنفس الخدمات من المؤسسات المنافسة في السوق الوطنية والخارجية، ومعرفة مواطن الانحرافات ، وبناء قاعدة للمعطيات تكون تحت تصرف المسؤولين وأصحاب القرار.
- ✓ يجب كذلك إدراج لوحات قيادة خاصة بجميع المصالح التي لا تملك أو لا تتحكم في هذه الأداة الفاعلة في التسيير.

- ✓ تحسين نظام المعلومات الموجودة في المؤسسة حتى يكون قادرا على توفير معطيات تكون ذات مصداقية وفعالية وتكون في الوقت المناسب.
- ✓ يجب على المؤسسة وضع مؤشرات مالية وغير مالية بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار:
 - تحقيق الهدف وليس البقاء في السوق فقط.
 - المطلوب هو خلق القيمة المضافة وليس فقط تخفيض التكاليف.
- ✓ العمل على مواكبة المستجدات المتعلقة بالأدوات الحديثة في مراقبة التسيير، وكذلك توعية المسؤولين و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم في هذا المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيحا.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية:

أ - الكتب:

- 1- ناصر داداي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998
- 2- ناصر داداي عدون ، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، قسنطينة، 1988
- 3- ناصر داداي عدون ، التحليل المالي لتقنيات مراقبة التسيير ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2000 ،
- 4- إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة الطبعة الأولى دار أسامة النشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2013
- 5- طاهر محسن الغالبي " وآخرون، أساسيات الأداء، وبطاقة الأداء المتوازن " دار وائل للنشر، عمان 2009

ب - المذكرات:

- 1- محمد الخطيب نمر ، إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية ، دراسة حالة قطاع الخدمات الجامعية بورقلة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 ،
- 2- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، الجزائر، 2005 ، 2006،
- 3- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، 2005.2006
- 4- بلهاشمي جيلالي طارق، لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي، مذكرة ماجستير، تخصص النقود والمالية، جامعة سعد دحلب، غير منشورة، البليدة،

- 5- حسناء درويش ،أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير في المستشفيات ,دراسة مقارنة للقطاع العام و الخاص - تقرت - مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرياح ,ورقلة, 2011
- 6- أمين بن سعيد، " نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ,جامعة الجزائر, 2010 ,
- 7- إبراهيم بن مزوزية " ,اعتماد طريقة التكاليف المستتدة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية ,دراسة حالة الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي- بورقلة -مذكرة ماستر ,جامعة قاصدي مرياح ورقلة , 2012 ,

ج - المجلات والملتقيات:

- 1- توفيق غفصي، كمال زيتوني، المحاسبة التحليلية كأداة المراقبة التسيير ودورها في تنظيم رحية المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشرف، الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
- 2- د. أحمد هشام معوض سليم ، إستخدام أسلوب القياس المقارن Benchmarking لإدارة التكلفة دعما للقدرة التنافسية للمنشأة،المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني،المجلد التاسع والعشرون ،(جامعة المنصورة ،كلية التجارة) 2005

د - محاضرات:

- 1- شويح محمد ، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير ، جامعة البليدة ، 2003.

II المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Claude Alazard ,S abineSèpari, contrôle de gestion manuel et application, 3eme Edition, DUNOD ,Paris ,1996 ,
- 2- Michel Gervais, contrôle de gestion , 7eme Edition , ECONOMICA ,2000 ,
- 3- Nobert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3eme Edition, paris, Edition d'organisation, 2000 , p38 .
- 4- Alain Fernandez « les nouveaux tableau de bord des managers »5ème édition Editions Eyrolles , 2011.
- 5- Caroline Selmer « concevoir le tableau de bord » 2eme édition Dunod Paris 2003.
- 6- Michel Leroy « le tableau de bord au service de l'entreprise» 2eme édition d'organisation Paris 2001
- 7- Tisser.D. « Guid Pratique pour la gestion les unités et projets » INSP.Paris

- 9- Kaplan. R، Atkinson. A. « Advanced ManagmentAccounting » 03rd edition،prentice hall، 1997
- 10- Kaplan. R،Nortan.D. « Linking the BalancedScorcard to strategy » CaliforniaMangmentReview Vol 39 N 1996،
- 11- Kaplan. R. Norton. D. « comment utiliser le tableau de Bord perspectif » 3 Edition organisation، Paris 2003
- 12- Bruder K.A.J.R and Gray, E. M and others. **Public Sector Benchmarking: A practical Approach**” Management, vol.76, No. 1994
- 13- Sedgwick, Steve, “Benchmarking and Best Practices: A Promise and Performance”,**Australian Journal of Public Administration**, , Vol. 54, Issue 3, Sep. 95
- 14- Bernard Auge et Gerald Naro,mini Manuel de contrôle de gestion cours + Qcm/Qroc, Dunid Paris ,2011.
- 15- Henri Bouquin et Catherine Kuszla, Le Control de gestion, Paris Puf, 10^{eme} édition, 2014.
- 16- Henri Bouquin, Les Fondements Du Contrôle De Gestion, Paris Puf, 6^{eme} édition, 2004.
- 17- Alain Burlaud, « Management et contrôle de Gestion DGCG3 », Paris Foucher 2008.

مواقع انترنت:

1. محمد خليل، وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، مركز الأبحاث الاقتصادية، ٢٢ www. 4ee. Net، 2015/01/29.
2. قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، www. docudesk. Com، 2015/01/27.
3. The European Benchmarking Code of Conduct. Retrieved July 15, 2001 from the World Wide Web:
http://www.benchmarking.gov.Uk
4. سمير محمد عبد الوهاب ، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة. www.google.com

الملاحق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الملخص:

اهتمت هذه الدراسة بمراقبة التسيير باعتبارها من أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أدائها بغية زيادة تنافسيتها وحصتها السوقية، من خلال تبنيها لأدوات رقابية تقليدية وحديثة تسمح لها بالوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات، لقد تم التعرف على هذه الأدوات وإبراز أهميتها في دعم نظام مراقبة التسيير، من خلال تبيان المعلومات التي توفرها هذه الأدوات ومن خلال تحليل هذه البيانات وإمكانية الاستفادة منها في زيادة تنافسية المؤسسة، وتم تطبيق ذلك على مؤسسة سياحة وأسفار الجزائر وكالة المسيلة، وكانت النتيجة المتوصل إليها أن لهذه الأدوات سواء المستعمل منها حالياً أو الممكن إدراجه دور كبير في دعم مراقبة التسيير، كنظام عام يسمح للمؤسسة بمتابعة تحقيق أهدافها.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، أدوات مراقبة التسيير، نظام المعلومات، التنافسية.

Abstract :

The study focused on Management Control as one of the most important mechanisms that help the enterprise to achieve its objectives and control its performance in order to increase its competitiveness and market share, through the adoption of traditional and modern regulatory tools that allow it to access information and realistic analyzes, course of action, in order to rationalize the decisions. These tools had been identified and their importance in support of the system of management control was highlighted, through the identification of the information provided by these tools and through the analysis of these data and the possibility of benefit in increasing the competitiveness of the enterprise. The practical part of the research was the application of these tools on the « Touring Voyages Algeria – M'sila agency ».

The findings showed that these tools, whether they are currently being used, or that they could be included have a significant role in supporting the management control system, in allowing the follow-up to achieve the objectives of the enterprise.

Keywords: *Management Control – Management Control Tools – Information System – Competitiveness.*