

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Centre Universitaire
Colonel Akli Mohand Oulhadj
Bouira



وزارة التعليم العالي و البحث
العلمي
المركز الجامعي
العقيد أكلي محمد أولهادج
البويرة

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: السنة الثالثة L.M.D
التخصص: محاسبة

تقرير تربص لنيل شهادة الليسانس (L.M.D)

تحت عنوان

أدوات مراقبة التسيير وانعكاسها على أداء
الجيد للمؤسسة
دراسة حالة
مخبر البناء والسكن للوسط L.H.C.C

تحت إشراف الأستاذ:

سفير محمد

من إعداد الطلبة:

حفيظ هاجر كلتوم
مصطفى يمينة
بغدالي حجيلا
رحموني سيليا

كلمة شكر

اللهم أخرجنا من ظلمات الوهم وأكرمنا بنور العلم وافتح علينا لمعرفة العلم وحسن أخلاقنا بالحلم وسهل علينا أبواب فضلك ونشر عليها من خزائن رحمتك يأرحم الراحمين، وسهل علينا سبل انجاز هذا العمل بحمده وشكره هو المستعان.

نشكر أستاذنا المشرف "سفير محمد" الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته وتفانيه في تقديم العون والمساعدة.

نشكر مخبر البناء والسكن للوسط الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات والنصائح الخاصة بالبحث وخاصة مدير المخبر "شريك رابح" الذي قدم لنا يد العون وسهل لنا العمل في المخبر دون وجود أي ثغرات.

ونشكر كذلك المؤطرة "بركان ياسمينه" على عونها لنا

الشكر إلى أساتذة معهد العلوم الاقتصادية بالبويرة

وكل من ساهم من قريب أو بعيد في إعداد هذا العلم المتواضع.

أعضاء المذكرة

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
09	اهداف نظام مراقبة التسيير	1-1
14	مخطط عمل مراقبة التسيير	2-1
16	القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط	3-1
21	حلقة مراقبة التسيير	4-1
23	مثلت الاداء	5-1
29	المحلل المالي والأطراف التي تخدمها	1-2
35	مراحل تسيير الموازنات	2-2
37	مراحل اعداد الموازنات التقديرية	3-2
45	لوحة القيادة تعكس الاستراتيجية	4-2
47	ميزان سكوركادو	5-2
60	الهيكل التنظيمي للمخبر البناء والسكن	1-3
61	مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية	2-3
62	مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان بمديرية المالية والمحاسبة	3-3
63	مراقبة التسيير والمحاسبة العامة	4-3
65	التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير	5-3
67	مراحل التخطيط في المؤسسة	6-3

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	Bilan actif
02	Bilan passif
03	Balance analytique du Bilan
04	Etat de rapprochement bancaire
05	Etat de variation des capitaux propres
06	Tableau des flux de trésorerie
07	Compte de résultats
08	Tableau des amortissement
09	Tableau D'évolutions des immobilisations et des actifs financiers non courants
10	Situation en fin l'exercice 2011
11	Tableau de bord mensuel
12	Etat des échéances des créances et des dettes a la clôture de l'exercice
13	Tableau des provisions
14	Agrégats de gestion.

المقدمة العامة :

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعد أوجه نشاطاتها الاقتصادية وتوسعا في حجمها واعدد لهياكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها، حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو الاقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه، ضف إلى ذلك التغيرات في المعطيات السياسة الاقتصادية والمالية إلى فرضها المحيط وكذا مراعاة القوانين والنظام التي تكون الإطار السياسي والقانوني.

وعليه فإن هذه التغيرات التي عرفتها عناصر محيط المؤسسات آثرت عليها وفرضت على المسيرين تقسيم الإدارة إلى مستويات عديدة وسطى عليا...الخ، وللفضل بين الإدارة وتنفيذ هذا الوضع فرض عليها توافر المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط، رسم السياسات، اتخاذ القرار والرقابة وهذا ما هذا ما مهد لظهور مجموعة من أدوات الرقابة مثل لوحة القيادة والتي تعمل على توفير البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على أكمل وجه.

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتمكن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم و الفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

لقد ازداد اهتمام الاقتصادية العمومية والخاصة بمراقبة التسيير منذ الإصلاحات الاقتصادية عرفت الجزائر مع التخلي عن الاقتصاد الموجه والشروع في انتهاج اقتصاد السوق، حيث أصبحت المؤسسات على غيرها تتمتع بالاستقلالية في إنجاز القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها، واعتبرت مراقبة التسيير وظيفة أساسية يتعين على المؤسسات العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين أنماط وتسييرها بصفة مستمرة.

لذلك في هذا المذكرة انعكاس أدوات مراقبة التسيير على أداء الجيد للمؤسسة وسنحاول دراسة وتحليل هذا الموضوع انطلاقاً من طرح الإشكالية التالية:

الإشكالية:

أين تكمن أهمية انعكاس أدوات مراقبة التسيير في الأداء الجيد للمؤسسة؟
ولإجابة عن هذه الإشكالية المطروحة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي مراقبة التسيير في المؤسسة؟
- كيف يساهم نظام مراقبة التسيير في التحكم في تسيير المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هي أهم الأدوات المستعملة في عملية الرقابة؟
- هل يطبق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة بصورة جيدة؟

صياغة الفرضيات:

لإجابة عن هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية:

1. مراقبة التسيير هي وسيلة لتحسين الأداء ولضمان حركة فعالة دائمة بطاقات والوسائل للوصول إلى الأهداف.

2. تعتبر لوحة القيادة أهم أداة يعتمد عليها مراقبة التسيير من أجل اتخاذ قرارات ذات دقة عالية وفي وقت قياسي.

3. مراقبة التسيير تعتبر لحد الآن وظيفة مهمشة في مجمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4. نظام مراقبة التسيير

الهدف من البحث :

يمكن تحديد أهداف البحث في النقاط التالية :

- 1- إبراز مفهوم نظام مراقبة التسيير و أهدافه ومهامه.
- 2- شرح مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير ومراحل تطبيقه.
- 3- عرض أهم تقنيات وأدوات نظام مراقبة التسيير.
- 4- مدى توظيف المؤسسة لمواردها توظيفا صحيحا ونموذجيا.

منهجية البحث :

المنهج المتبع في إعداد هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي وتبعناه بمنهج دراسة حالة بالنسبة للفعل التطبيقي وينقسم هذا البحث إلى جانب نظري وجانب تطبيقي ، فالجانب النظري يتكون من فصلين ، الفصل الأول هو عبارة عن مدخل إلى نظام مراقبة التسيير ، أما الفصل الثاني فسنتطرق فيه إلى أدوات مراقبة التسيير وانعكاسها على الأداء الحية للمؤسسة ، والفصل الثالث فهو عبارة عن الجانب التطبيقي .

دوافع الاختيار :

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى :

- أهمية موضوع ، مراقبة التسيير في حد ذاته وتناسي استخدامه داخل المؤسسة .

- نقص الدراسات و البحوث في هذا المجال .
- تحفيز المسيرين على الاهتمام بنظام مراقبة التسيير ودوره في تطوير المؤسسات الجزائرية .

صعوبات البحث :

لقد وجهتنا صعوبات كثيرة لانجاز هذا البحث نظريا وعلميا فالجانب النظري تمثل في نقص الكتب و المراجع خاصة باللغة العربية .

صعوبة ترجمة المفاهيم التقنية إلى اللغة العربية من كتب أجنبية ، أما تطبيقيا حدث بلا حرج فأغلبية العاملين في القطاع ليس لهم معلومات حول النظام .

تمهيد:

يعتبر نظام مراقبة التسيير أحد أهم الأنظمة الفرعية بالمؤسسة فهو جد ضروري لها للحفاظ على مكانتها في السوق عن طريق الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة وترشيد قراراتها المتخذة.

يتطلب هذا النظام مكانه خاصة وأشخاص مؤهلين يتمتعون بقدرات وكفاءات عالية تتكون ملمة بالمعلومات المالية والمحاسبة بالإضافة إلى المعلومات الأخرى.

وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا الفصل والذي قسمناه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: مراحل وتصميم وتطبيق نظام مراقبة التسيير.

المبحث الثالث: الأداء والمفاهيم المرتبطة به.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانه هامة داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال قدرة هذا النظام على التشريد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات، ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية.

المطلب الأول: مفهوم نظام مراقبة التسيير.

إن التسيير ما هو إلا تنسيق بين مجموعة من العمليات، وهذا من أجل تحقيق أهداف معينة، وأن المراقبة هي وسيلة من بين عدة وسائل تحاول للمؤسسة بواسطتها التحقق من سير العمليات أما هو مخطط له سابقا، وبالتالي يمكن تعريف عملية مراقبة التسيير كما هي "مراقبة التسيير هي مجموعة من العمليات والإجراءات والأدوات التي تسمح للمؤسسة بتخصيص وتعيين أهدافها الطويلة والمتوسطة وقصيرة الأجل والتأكد دوما من انجازها"⁽¹⁾

ويمكن أيضا تعريف نظام مراقبة التسيير بأنه مجموعة من الوسائل المستعملة من طرف المؤسسة لمساعدة المسؤولين في التحكم في تسييرهم من أجل تحقيق الأهداف المرسومة، ويعرف أيضا بأنه مجموعة من التقنيات التي تسمح بتأمين الاستغلال الأدوات التسيير من أجل نيل الإنجازات وفق ما هو متوقع.

وحسب المخطط المحاسبي فقد عرف نظام مراقبة التسيير على أنه مجموعة من الترتيبات المأخوذة من أجل تزويد المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات كمية ودورية نصف سير المؤسسة، ومقارنتها مع معطيات سابقة وعند اللزوم يعمل المديرون على الانطلاق بسرعة لإجراء العمليات التصحيحية واتخاذ الإصلاحات اللازمة.⁽²⁾

1. عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2002، ص 107.
2. A. Germalisn contrôle de gestion en actionné, édition liaison, 1992, p10.

وحسب المخطط المحاسبي فقد عرف نظام مراقبة التسيير على انه "مجموعة من الترتيبات المأخوذة من أجل المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات كمية ودورية نصف سير المؤسسة، ومقارنتها مع معطيات سابقة وعند اللزوم يعمل المديرين على الانطلاق بسرعة لإجراء العمليات التصحيحية واتخاذ الإصلاحات اللازمة"⁽¹⁾

كما يمكن إدراج عدة مفاهيم لمراقبة التسيير نذكر منها:

○ **التعريف الأول: ENTION:** هي التسلسل الذي من خلاله يقوم المسؤولون بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة.

○ **التعريف الثاني: G.PILLOT:** يتمثل نظام مراقبة التسيير العملية المراد بها مع مراعاة توحيد الأهداف المركزية للنشاطات المنسقة، من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقاً، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المنافسات كما يعمل أيضاً على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام كما يعمل أيضاً مهن التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير.

○ **التعريف الثالث: KHEMAKHEM:** هي العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التشغيل والتحرك الفعال الدائم للطاقات والموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف هذه الوحدة.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج تعريف شامل لمراقبة التسيير:

"هي مسار دائم للضبط يسعى تجنيد كل طاقات المؤسسة الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وهو سمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم للتسيير من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والذي يساعدهم على تحقيق الأهداف للمسطرة بكفاءة وفاعلية، وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الإستراتيجية المحددة، وبالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير ككل:

1. A. germalis, contrôle de gestion en action, édition liaison, 1992, p10.
2. Antony, managerial, centre système, édition hour wood 1976, pp 10/11

المطلب الثاني: أهداف ومهام نظام مراقبة التسيير.

أ. أهداف النظام مراقبة التسيير⁽¹⁾

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبة إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة فهي إذا العملية المنجزة في وحدة من وحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد باستخراج الفروقات وتحليلها وتحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا بغية التسيير الحسن وفيما يلي نلخص أهداف مراقبة التسيير.

- تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية والنشاطات التقديرية وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية.

- ترشيد التكاليف وعقلنتها (عدم تضخيم الأعباء).

- استنتاج نقاط القوة واستخراج نقاط الضعف ومحاولة تدعيم نقاط الضعف وباقتراح مجموعة من الأساليب لتفاديها والعمل على تطوير نقاط القوة.

- البحث عن السبيل لتحسين الأداء (ترقية نظام التحفيز).

- تحقيق النجاحة للتأكد من الاستعمال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

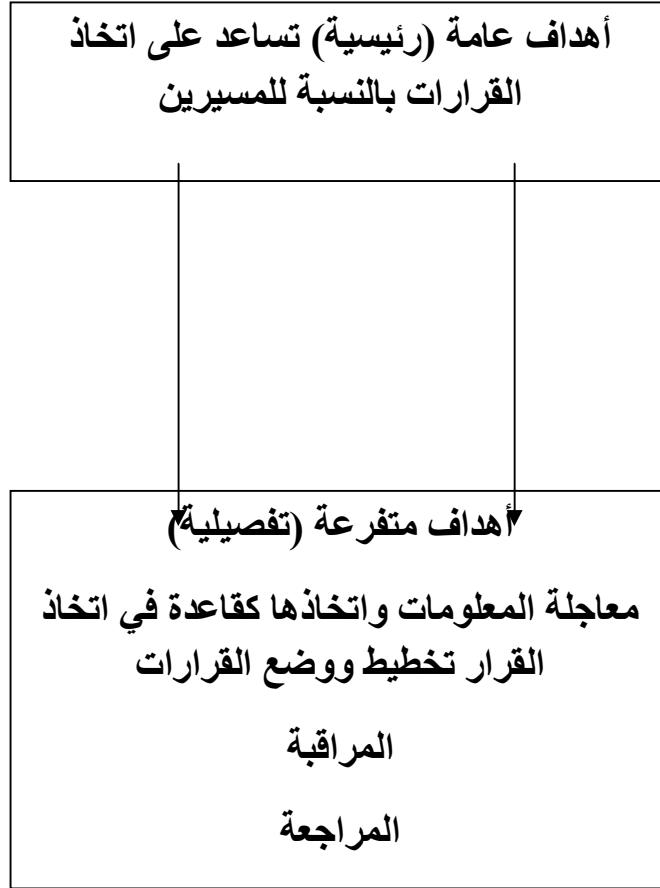
- تحقيق الفعالية ويتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من إمكانية تحقيقها حاضرا ومستقبلا.

إن هذه مراقبة التسيير يكمن أيضا في دراسة الحلول التي تسمح في ظل التسيير بالأهداف وكذا مركزية المسؤوليات وتحسين المردودية العامة للمؤسسة على جميع الميادين والأنشطة وتكف الإدارة العامة لمراقبة التسيير بمهام عديدة.

1. معدود رفيق الطيب، مدخل التسيير، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الرياض، 1982، ص ص 14، 15.

وفيما يلي: مخطط يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير:

الشكل رقم (1-1-1) أهداف نظام مراقبة التسيير



Source : Attafiala N. et Tiachi R. comptabilité analytique et dont rôle dans le control de gestion mémoire de licence. Alger. 2002, p85.

من خلال هذا المخطط نستنتج أن أهداف مراقبة التسيير تنحصر أساسيا في هدفين.

- أهداف عامة: تساعد في عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمسيرين.

- أهداف متفرعة: تساعد على معالجة للمعلومات لاتخاذها كقاعدة في اتخاذ القرارات، التخطيط، وضع القرارات، التنظيم، التنسيق، المراقبة والمراجعة.

ب. مهام نظام مراقبة التسيير:

تتمثل مهام نظام مراقبة التسيير

1. **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي هي المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات للمشاكل والعراقيل بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد حيث يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصيغة موضوعية التي يعاني منها الأفراد حيث يسعى إلى جمع المعلومات ذات الصيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث (الترقية، زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات.....الخ) مما يؤدي إلى زيادة للثقة في المؤسسة والذي يتحقق عن طريق جملة من الخصائص:⁽¹⁾

○ **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها للمؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها، مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين الفرد وأهداف المؤسسة.

○ **عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي على تقوية الثقة بين الإدارة والعمال، وذلك من خلال توزيع كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

○ **عدالة التعاملات:** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المتصفة أو المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

2. **مراقبة العودة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.

3. **إدارة الوقت:** إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت المؤسسة استغلاله بالشكل الحسن كما كانت لها قدرة كبير على التنافس، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

* تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.

* تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا.

4. **التنسيق الهيكلي:** يعتبر التنسيق بن مستويات للمؤسسات ضروري باعتبارها كلها متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

1. زايدي بوعمامة، مذكرة لنيل شهادة ليسانسي، "فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، 1999، ص41.

- وضع الأهداف.
- وضع الميزانيات.
- وضع مؤشرات لتقييم.

وحتى يحقق نظام مراقبة التسيير أهدافه، يعمل إتباع عدة خطوات سيتم توضيحها في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير

1. المراقبة التنظيمية **le contrôle organisation**

إن المراقبة التنظيمية تعمل على تحسين شروط وإجراءات القرارات التي يعمل بها متخذوها فهي لا تقتصر على المراقبة التقنية فقط، حل نظم اتخاذ القرارات والنظم المعلوماتية. فهذا النوع من المراقبة يضمن نوعية وتتابع عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب فالعمل الذي يؤديه التنظيم هو:

- أ. تحديد المسؤوليات: تحديد السلطات بحيث، يجب أن تحدد مسؤولية كل فرد.
- ب. تنظيم الهياكل: بحيث يجب أن تكون الهياكل منظمة
- ج. إجراءات اتخاذ القرار: هناك نوعان من القرارات:

- مبرمجة وغير مبرمجة

- **مبرمجة:** وهي قرارات موضوعة مسبقا يتخذها المنفذون فمثلا، لدينا مخطط إنتاج، والسوق يطلب أكثر ولدينا إمكانيات تسمح بذلك فبوضع خطة موضوعية يمكن تنفيذ ذلك.
- **غير مبرمجة:** هي القرارات التي تتخذ بعد دراسة الأهداف وتحديد الغاية.

د. **سلوك الأفراد:** يتأثر نظام المؤسسة بسلوك الأفراد والعكس، فحسب ثقافة الشخص وتصرفات الأشخاص يمكن معرفة أي منصب يؤطرون وهذا ما يظهر ثقافة المؤسسة أي الجانب الذي تظهر من خلاله، ومن هنا نجد أن المراقبة التنظيمية وتشمل ثلاث طرق⁽¹⁾

1. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، مرجع سابق، ص 17، 18.

◆ التخطيط.

◆ تحديد القوانين والإجراءات الواجب اتخاذها.

◆ تطور النتائج.

2. المراقبة الداخلية :Le contrôle interne

المراقبة الداخلية هي مجموعة من العمليات التي تساهم في تمكين المسؤولين فهي مصدر المعلومات لمراقبة التسيير إذ تخبرها بكل الأخطاء الحاصلة في المؤسسة وتقدم الإجراءات اللازمة إذ كان ذلك من صلاحيتها.

3. المراجعة الداخلية :l'audite interne

هي نوع المراقبة وتتمثل في مراجعة الحسابات وفحصها فالمراجع الداخلي يراجع كل الوثائق والمستندات ومن بين الأوراق المحاسبية التي يستعملها هي دفتر الأستاذ، جدول TCR وبهذا تدرس مختلف وظائف المؤسسة وتهدف على تحسين التسيير".

1. محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير، مرجع سابق، ص 18.

المبحث الثاني: مراحل تصميم وتطبيق نظام مراقبة التسيير

المطلب الأول: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير⁽¹⁾

يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حاليتين وهما:

- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجودا في المؤسسة وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يترأسه ويندمج كذلك في النظام، ويسعى إلى تحسين فعالية هذا النظام الموجود.
- وإما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة وفيلة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في آن واحد.

أولا: تقديم عام لمراحل عمل نظام مراقبة التسيير:

تتحدد العوامل الأساسية لنجاح مهمة مراقبة التسيير على التحليل الشامل للوظيفة الموجودة ولمخطط النشاط وتجدر الإشارة هنا إلى مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها أو طريقة إدارتها المتعلقة بالمؤسسة وبمجالات نشاطها من أجل تحليلها بصورة معمقة وذلك وفق ثلاث مراحل.

◆ **المرحلة الأولى:** تتفرع مراقبة التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة أي:

- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث السنوات الأخيرة.

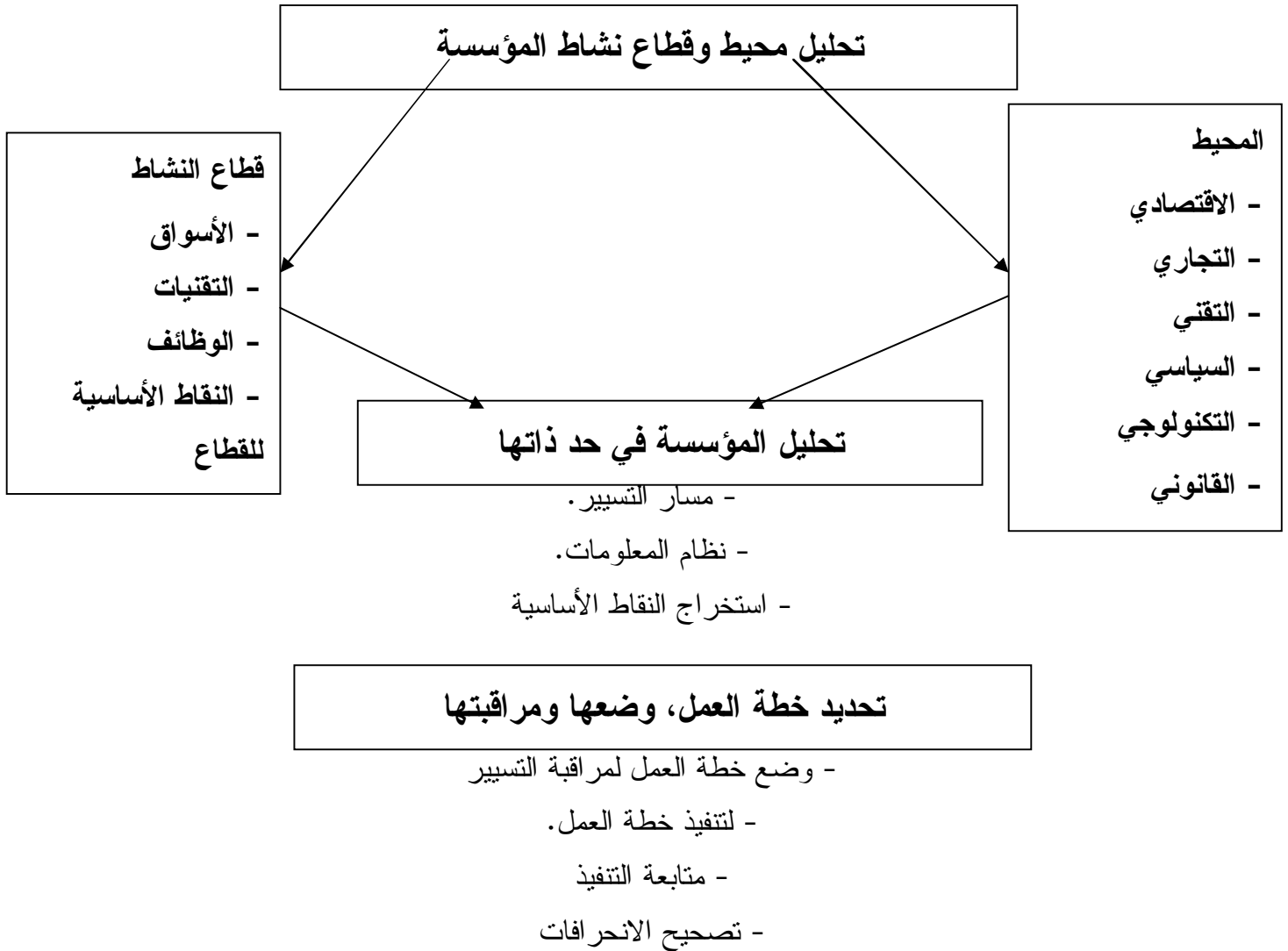
- التطلعات على مدى المتوسط.

- الخصائص الرئيسية: مثل الثبات، التذبذب، الاحتكار، المرودودية.

وتهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة، كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تحكم فيها.

1. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته، باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 65.

- ♦ المرحلة الثانية: وفي هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار تسيير نفسه، من أجل تقييم ايجابياته وسلبياته ومقارنته مع احتياجات المؤسسة.
 - ♦ المرحلة الثالث: وفي الأخير عند الانتهاء من مرحلة التحليل يشرع في اقتراح نظام مراقبة التسيير، وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء.
 - ويوضح الشكل الموالي ملخصاً للطريقة التي يتبعها مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير.
- الشكل رقم (1-2) مخطط عمل مراقبة التسيير



Source : de kerirler isabelle et de keuiler loic, le contrôle de gestion a la perte, de tous, 2eme édition, économies, 2000.

وسنحاول فيما يلي تفصيل طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير.

ثانيا: تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة:⁽¹⁾

حيث يتجه التحليل من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة ليصل إلى قطاع نشاط المؤسسة وها الاستخلاص أثر الظواهر الخارجية على المؤسسة.

1. تحليل المحيط العام:

يعتمد مراقب التسيير للقيام بهذه الدراسة على المعلومات والدراسات السابقة المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة، لدى المسؤولين التجاريين ولدى إدارة الموظفين كما يستشير الجهات المتخصصة، وكذلك الغرف التجارية كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة، وبصورة خاصة أولئك الذين هم في اتصال دائم مع السوق والمنتجات.

وفي نهاية هذه الدراسة بإمكان مراقب التسيير تحديد العوامل المؤثرة في مستقبل المؤسسة ويمكن تلخيص هذه العوامل في:

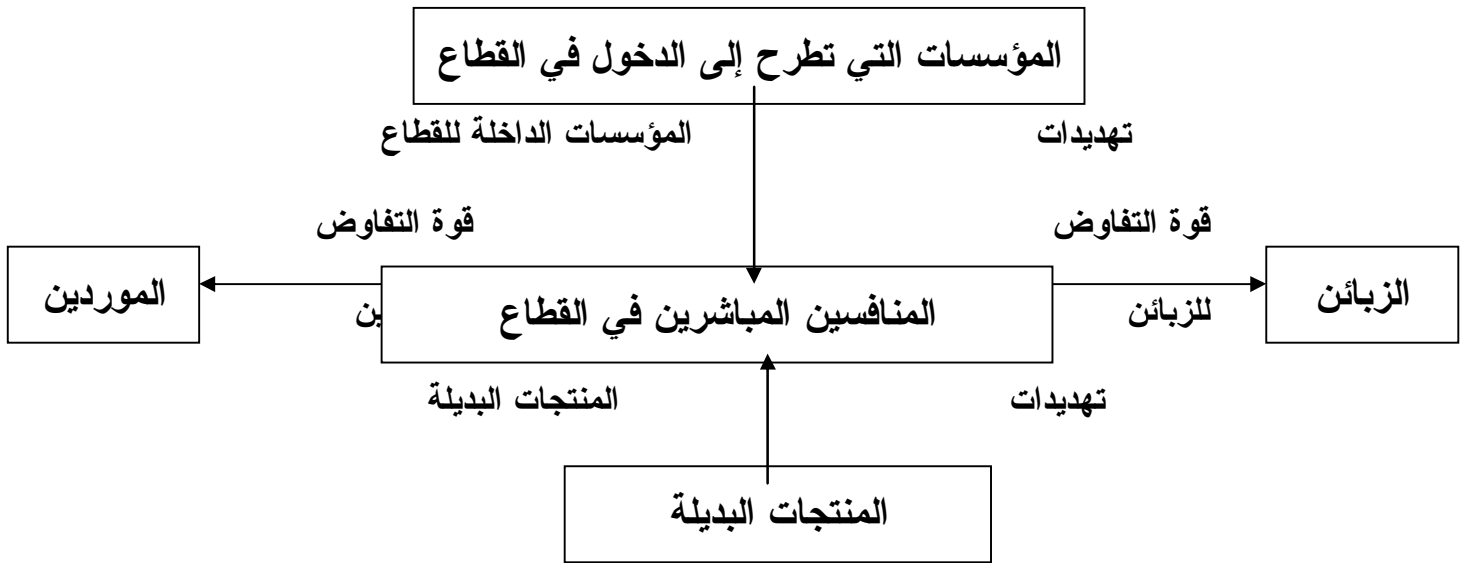
- العوامل الاقتصادية والاجتماعية: كمؤشرات الأسعار، صيغة التشغيل، مؤشرات التضخم،... الخ
- العوامل التجارية: وتتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها وهذا حتى تحافظ المؤسسة على مكانتها في السوق.
- العوامل الخاصة بالنشاط: كمستوى التأهيل لمهمة المؤسسة (كالإعلام الآلي، مثلا)سهولة التوظيف، الأجور المطبقة.... الخ
- العوامل التنظيمية: وتتعلق بالتشريعات بصفة خاصة بهذا المنتج أو ذلك وبالأسواق وقطاعات النشاط، ونتيجة لهذا الحث والتحليل يمكن لمراقب التسيير أن يستخلص العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها.

1. زكي حكنوش، مروان المسمان، الرقابة وتخطيط، مديرية الكتب والمطبوعات، 1981، مصر، ص.17

2. تحليل قطاع نشاط المؤسسة:

وفي هذه المرحلة يتعمق مراقب التسيير في دراسته إلى أكثر طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة وهذا لمعرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه.⁽¹⁾

وفي هذا الإطار حدد Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي موضوعة في الشكل: الشكل رقم (1-3) القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط



Source M.PORTE CIT P15.

تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بتحديد نقاط قوتها وضعفها وتساعد على إعداد إستراتيجيتها، كما تسمح لها بتحديد الفرص والتهديدات الموجودة في محيطها وبالتالي تساعدها على تحسين موقعها في السوق.
ثالثاً: تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة:

بعدما يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة وفي قطاع نشاطها، يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها وضعفها، وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملامح المؤسسة وتوجيه التدخلات المستقبلية.

1. M. Porter, l'avantage Concurrentiel, Dumod, Paris, 1997, P14.

1. الدراسة الاقتصادية:

يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها، حاضرها ومستقبلها محاول في بداية الأمر استخلاص ومعرفة إستراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين وهذا من شأنه أن يساعد كثيرا على تصميم نظام متلائم معها بعد التعرف على الأهداف وعلى الإستراتيجية الموضوعية، يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة مختلف المؤشرات الاقتصادية (رقم أعمالها، حصتها في السوق.....الخ) والمالية (السيولة الاستقلالية، رأس المال العامل، الخزينة....الخ).

إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج الحالية محققة وكذلك مع النتائج من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط الضعف التي ينبغي تحسينها وهذا يرجوع لمراقب التسيير إلى الميزانيات، حسابات النتائج والإحصائيات، كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة.

2. تشخيص تنظيم المؤسسة:

وفيها يقوم مراقب التسيير بالإطلاع على الهيكل التنظيمي وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لا بد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمي و إعادة تحديد المسؤوليات، ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبة، باعتبار هذه الأخيرة ليست حكما على أدائهم.

رابعا: اقتراح نظام لمراقبة التسيير ومتابعته

1. اقتراح النظام:

عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير، بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة، في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجودة والمتعلق بالمحاسبة التحليلية⁽¹⁾

1. زكي حنكوش، مرجع سابق. ص 20.

والإحصائيات، بعد ذلك نكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يتكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجودة ومدى أهمية أي إذا كان مصداقية وإذا كانت آجال الإنجاز محترمة والوسائل المستعملة ملائمة وكاملة.

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختبار وسائل المراقبة لعامة المؤسسة وذلك حسب حالة المؤسسة والتي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة.

2. متابعة النظام المقترح:

لا يكفي مراب التسيير في هذه المرحلة، باقتراحه للنظام فقط، بل يقوم بعدها بمتابعة من خلال النقاط الثلاث التالية:

2-1- تكييف النظام احتياجات المؤسسة

وتتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

- هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج

- هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات الفعلية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية؟

- هل هي مركزة على التغييرات الأساسية التي ينبغي متابعتها في كل المراكز الأساسية؟

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الغدارة ونظام المراقبة الداخلية، لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة ومع "التغييرات الأساسية التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء".

وعادة يتم الحكم على مدى فعالة النظام للمقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:

- أجال تصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق والنتائج المطلوبة.

- سهولة استعماله.

1. زكي حنكوش، مرجع سابق، ص22.

- مصداقية المعلومات المقدمة.

- إمكانية إجراء مناقشات داخلية

وعلى مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية وأن يتقبل الانتقادات الموجهة له، كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة.

2-2- طريقة عمله:

إن الحكم على الطريقة التي يتم بها عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط مع احترام الإجراءات والآجال المحددة، يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النظام والأهداف الداخلية لمؤسسة وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل.

تسمح الرزمانة بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها، وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.

2-3- تكلفته:

من المهم جد التأكد مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانية المؤسسة وإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج، التكلفة) محل دراسة تحليلية لهدف دراسة كيفية تحسينها.

وكخلاصة لما سبق فإن الدراسة الشخصية لوسائل مراقبة التسيير و طريقة عدل هذا النظام تهدف إلى التأكد من أن:

- المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية.

- هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة.

- تكلفة النظام توافقت: إمكانيات المؤسسة.

تحدد مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة تبعا للأدوار التي يضطلع بها والأدوات التي يعتقد عليها ف ذلك، والتي يجب أن تتسجم مع خصوصيات المؤسسة (تنظيمها وطريقة إدارتها)، بحيث يقوم باقتراح النظام الملائم لوضعية المؤسسة (الداخلية والخارجية).

المطلب الثاني: مراحل تطبيق مراقبة التسيير⁽¹⁾

يتبع نظام مراقبة التسيير عدة مراحل وإجراءات تجعله النظام المفضل من قبل الإدارة، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

1. تحديد المعايير:

إن المعيار هو مستوى الأداء المستهدف الذي يقاس به مستوى الأداء الفعلي في أي من أنشطة المؤسسة، وتستمد المعايير من خطط وأهداف المؤسسة، ويمكن التعبير عن المعايير بوحدات زمنية (أيام، أشهر.....)، وقد يعبر عنها بوحدات مادية (وزن، أمتار)، أو بوحدات نقدية (إرادات، مصروفات....).

2. قياس الأداء ومقارنة بالمعايير:

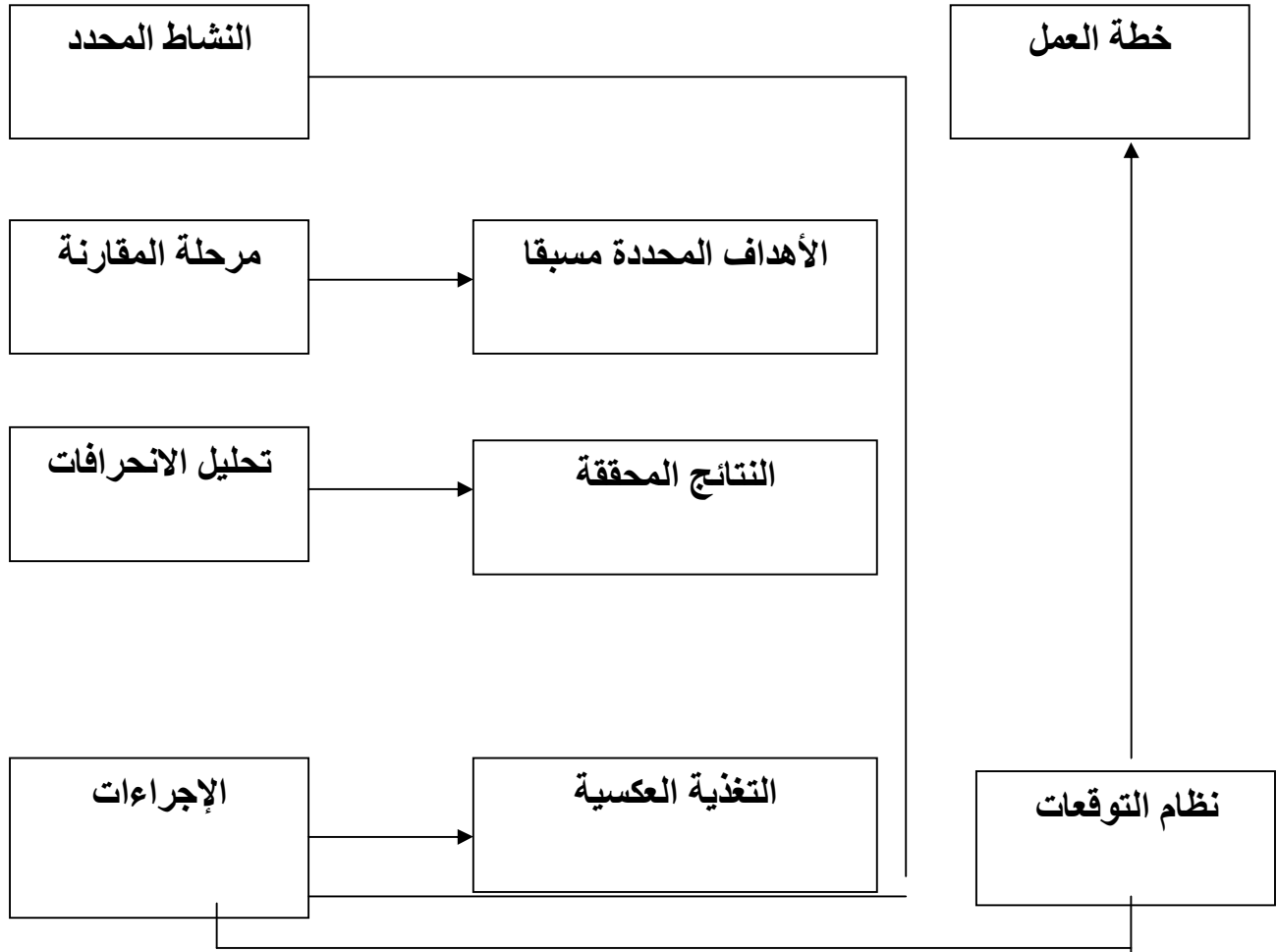
يتم قياس الأداء في مراحل متعاقبة ومتعددة من انجاز الأنشطة في المؤسسة، فقد يكون القياس في مرحلة المدخلات وهنا يتم مرحلة مراقبة المواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج، وفي خلال مرحلة التحويل أو التصنيع يكون قيم القياس حول حجم المبيعات ومدى تحقق الإيرادات.

3. القيام بالإجراء التصحيحي:

يتم العدل التصحيحي بعد أن تتم عملية المقارنة بين ما هو فعلي وما هو مقدر واستخراج الانحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على تعديلها وبالتالي تزويد الإدارة بالمعلومات المصححة أي القيام بعملية التغذية العكسية وتشكل لنا هذه المراحل حلقة تسمى "حلقة مراقبة التسيير" والتي يمكن توضيحها في المخطط الموالي.

1. H. Loning et ghesqueuse et coll, le contrôle de gestion, édition dunad, paris, 1998, pp 244, 245

الشكل رقم (1-4) حلقة مراقبة التسيير



1. source : Charpentier Michel et Philippe Gradient, secteur public et contrôle de gestion, édition organisation, paris, 1998, p26.

ومن خلال هذه الحلقة يتبين لنا كيفية تسلسل مراحل نظام مراقبة نظم مراقبة التسيير وكيف يساهم هذا النظام في عملية اتخاذ القرار، فبعد أن تتم عملية المقارنة بين ما هو فعلي وما متوقع، تبدأ عملية تحليل الانحرافات التي تؤدي إلى وضع القرارات التصحيحية اللازمة من أجل تعديل أو تصحيح هذه الانحرافات وبهذا يكون هذا بالمعلومات التي تمكنت من الاستفادة من النتائج التي تم الوصول إليها مسبقاً.

المبحث الثالث: الأداء والمفاهيم المرتبطة به

المطلب الأول: مفهوم الأداء

أ. تعريف الأداء:

يرى BARTOLT بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقات بين العناصر (الأهداف، الموارد، النتائج) والأبعاد (الكفاءة، الفعالية، الموازنة).

ب. مكونات الأداء:

نظرا لارتباط مفهوم الأداء ... بنجاح في تحقيق الأهداف المحددة فإن تحقيقها يرتبط بمفهوم فعالية وكفاءة المؤسسة.

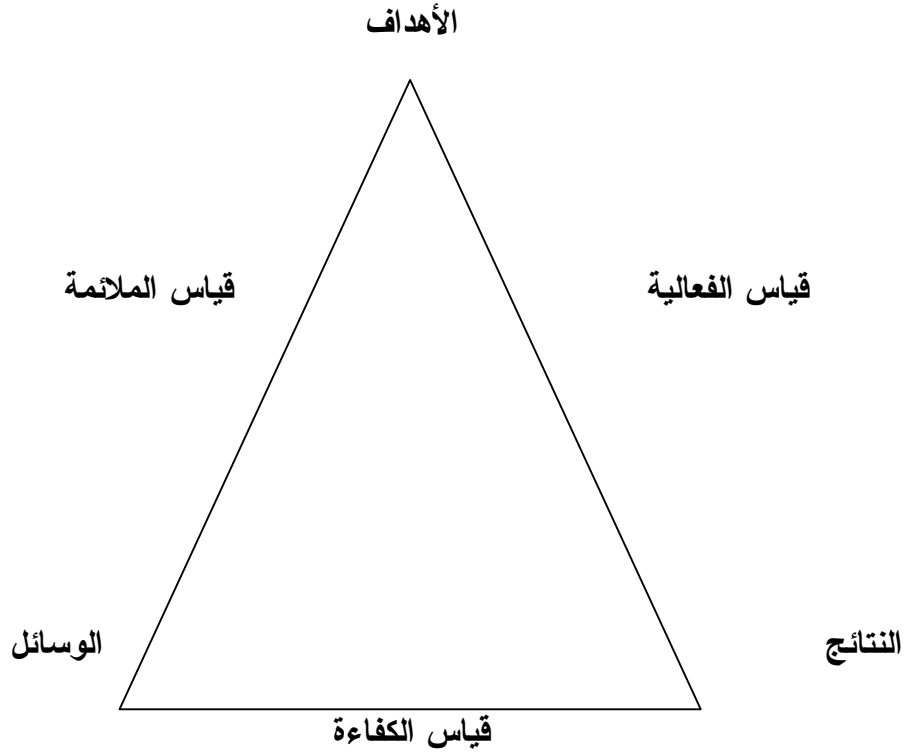
1. الكفاءة: وهي الاستغلال العقلاني للموارد المؤسسة المستعملة في تحقيق الأهداف ويعبر عنه عادة بنسبة المخرجات إلى المدخلات.

2. الفعالية: وهي مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف.

المطلب الثاني: مثلث الأداء

مما سبق يتبين بأن لهذا النظام علاقة بالنتائج المتحصل عليها، وبين الأهداف التي سطرته المؤسسة والوسائل تعمل على تحقيق هذه الأهداف، وهذه العلاقة يمكن تمثيلها في مثلث يسمى "مثلث الأساس" أو مثلث الأداء" و هو كما يلي:

الشكل رقم (1-5): مثلث الأداء



Source : Charpentier Michel, Philippe Gradjean Op dit, P29.

إن لمراقبة التسيير علاقة بين الوسائل والأهداف وبين الأهداف و النتائج وبين النتائج والوسائل وهذه العلاقة تكون كما يلي:

أ. الوسائل ← الأهداف:

في البداية يعمل نظام مراقبة التسيير على مساعدة المديرين والمسؤولين العاملين على تحديد الوسائل اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المحددة، فهو يعمل على جمع المعلومات الضرورية حول الوسائل اللازمة استعمالها لتحقيق الأهداف المسطرة، وهنا لا بد من توفر ميزة الملائمة حتى يمكن الحصول على نظام مراقبة التسيير كنظام فعال.

ب. الأهداف ← النتائج:

يعمل نظام مراقبة التسيير على النتائج المتحصل عليها وذلك من خلال عملية المقارنة بين ما هو فعلي وبين ما هو مقدر مع مراعاة الأهداف التي تم تحديدها فهو يدرس مدى فعالية النتائج في تحقيق هذه الأهداف فلا بد من أن يتميز بالفعالية.

ج. النتائج _____ للوسائل:

يعمل نظم مراقبة التسيير على تفحص الوسائل المستعملة في مختلف الأنشطة وبالتالي تحديد الحاجة من هذه الوسائل من أجل الوصول إلى النتائج الموجودة، فلو أن النتائج الفعلية كانت أكبر مما كان مقدر إذن هناك احتمال في إعادة تخصيص جزء من هذه الوسائل الاستعمالات أخرى وبالتالي تحقيق نتائج جيدة، وبالعكس فقد يكون الناتج الفعلي أقل مما كان مقدر له فهنا ممكن أن تكون الوسائل المستعملة، غير كافية، وهنا تعمل المؤسسة على توفير الوسائل اللازمة لتحقيق هذه النتائج أو إعادة النظر في الأهداف الموضوعية وتحديدها حسب ما هو متوفر لديها من الإمكانيات.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى ماهية نظام مراقبة التسيير باعتباره مساراً دائماً للتعديل يسمح بالتدخل قبل، أثناء وبعد الأداء، حيث يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم من خلال متابعة الأداء وتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يمكنهم التعرف على مواقع الملل لتحسين أدائهم في المستقبل.

وفي الأخيرة قمنا بإبراز مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي في المؤسسة وتبيان صلاحية ثم تبعناه بعرض الخطوات التي يتبعها المراقب عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير حيث يقوم بدراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة، ثم يقوم بإجراء الدراسة الداخلية للمؤسسة وبعدها يقترح النظام قم يقوم بمتابعته.

يعمل نظام مراقبة التسيير على تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامه للموارد، فهو أداة أساسية وضرورية لتحسين أداء المؤسسات بصفة عامة.

تمهيد:

إن التغيرات التي عرفتھا العملية التسييرية والتطورات التي شهدتها المؤسسة ومحيطها كان لها الأثر المباشر على تطور مفهوم مراقبة التسيير، فبعد أن كانت تعتبر كأداة للعقاب والجزاء، أصبحت في الوقت الحالي وسيلة لقيادة المؤسسة ومساعدة المسؤولين في التحكم بأدائهم التسييري، واتخاذ قرارات مناسبة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية، حيث تقوم عملية تصميم نظام مراقبة التسيير على اقتراح إقامة مجموعة من الأدوات والوسائل التي تعمل بصورة جيدة متناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات وبالتالي الرفع من كفاءة وفعالية المؤسسة لذا حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم أدوات مراقبة التسيير.

المبحث الأول: التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي أحد الموضوعات المهمة في حقل الإدارة المالية والمحاسبة والاقتصادية، ومن خلاله تتمكن الإدارة أن تقيم عموماً قراراتها المالية سواء تلك القرارات المتعلقة بالاستثمارات أي للمرتبطة بصيغة حجم الموجودات (الأصل) أو القرارات المتعلقة بالتمويل أي مكونات (الخصوم) أضف إلى ذلك أن التحليل المالي يعد وسيلة لتشخيص نقاط القوة وتحديد إيجابياتها، وكذلك في تحديد نقاط الضعف وتحديد مسبباتها، وأيضاً في اكتشاف الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التحليل المالي:

1. تعريف التحليل المالي:

يعرف التحليل المالي بأنه العملية التي يتم من خلالها تحويل الهائل من البيانات والأرقام المالية التاريخية المدونة في القوائم المالية إلى كم أقل من المعلومات وأكثر فائدة لعملية اتخاذ القرار، وكما يقصد بعملية التحليل المالي بأنه العملية التي يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط وأعمال المؤسسة وتساهم في تحديد أهمية الأنشطة المالية للمنشأة، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة.⁽¹⁾

2. المحلل المالي والأطراف التي يخدمها:

إن عملية التحليل المالي ومضمونها تختلف وفقاً لتفاوت من يقوم بالتحليل المالي، فهناك من يعرف بالمحلل الداخلي وهناك المحلل الخارجي، وحيث يختلف الغرض الذي يقوم به كل منهما والجهات التي يخدمها.

أ. المحلل الداخلي:

هو أحد أفراد التنظيم في المؤسسة وقد يكون المدير أو المسيير المالي، ويعمل المحلل المالي على جمع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر داخلية للمعلومات، وتتمثل هذه المصادر في القوائم المالية، تقارير مجلس الإدارة، وتقويم مراقب الحسابات وبعد أن يتم جمع هذه المعلومات تم عملية التحليل والمقارنة من استكشاف العلاقات القائمة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم والمركز المالي للمؤسسة.

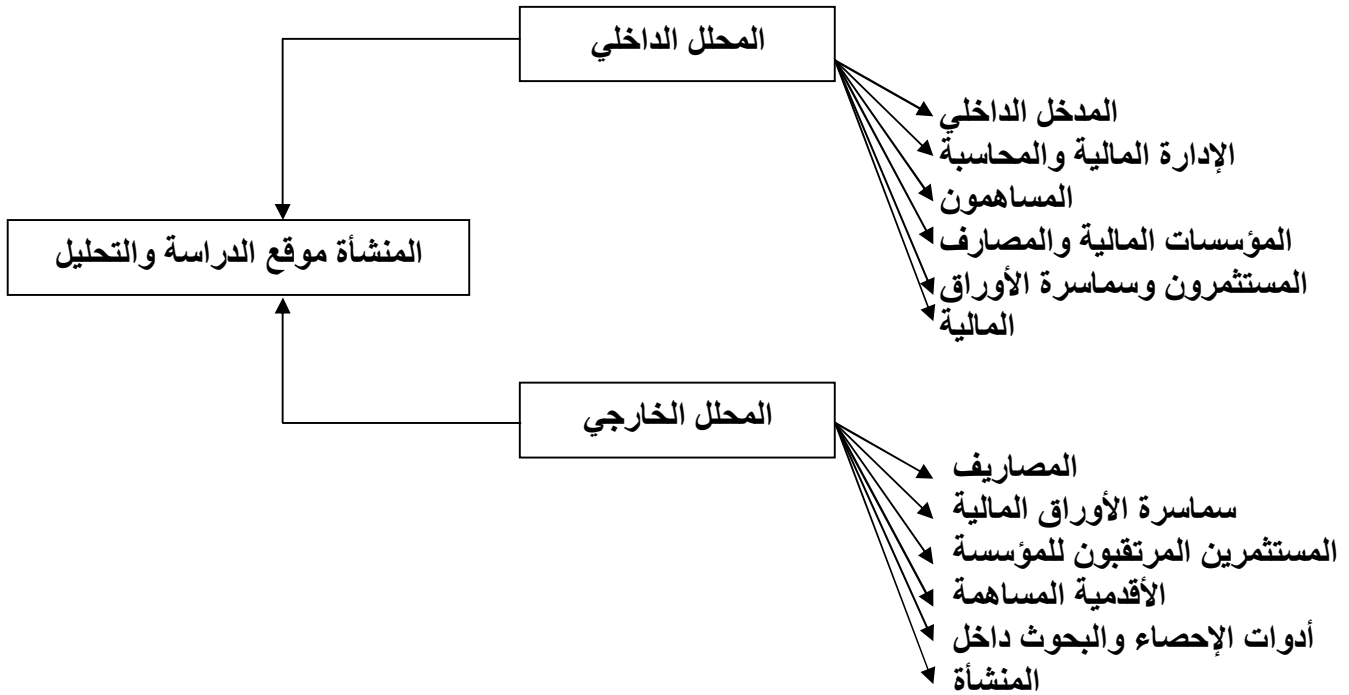
1. محمود الزبيدي حزه، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص37.

ب. المحلل الخارجي:

هو أحد الأفراد من غير أعضاء الإدارة كالبنوك والضرائب ورجال الأعمال المهتمين بالمؤسسة، ويعمل المحلل الخارجي على سبيل المثال (مصلحة الضرائب) على تقييم الأعمال المالية للمؤسسة ومدى استطاعتها على تحمل نتائج القروض وهو يسمح كذلك بمقارنة الوضعية العامة، للمؤسسة مع المؤسسات الأخرى المنافسة من نفس القطاع.

إن النتائج التي توصل إليها المحللين تخدم عدم أطراف مهمة داخل وخارج المؤسسة وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل (1-2) المحلل المالي والأطراف التي تحد معا



المصدر: محمود حمزة الزبيدي، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 41

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التحليل المالي

أ. أهمية التحليل المالي⁽¹⁾

تختلف أهمية التحليل المالي حسب الجهات المستفيدة منه، فنجد الدائنون ينظرون إلى القوائم المالية نظرة المساهمين، وكذلك تختلف عن نظرة إدارة المؤسسة بالنسبة لنظرة مصلحة الضرائب، لهذا سنحاول التعرف على أهمية التحليل المالي بالنسبة لمختلف الأطراف.

1. زغيب مليكة، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، ص.9

1. المساهمين:

إن كل من المستثمر الحالي والمرتبب يهتم بماضي المؤسسة والمواقف الحرجة التي واجهتها والأسلوب الذي اتبع في معالجتها، ودرجة النمو المتوقع لنشاطها في المدى القصير والطويل لذلك يجب أن تكون حدود التحليل المالي واهتماماته قادرة على عكس كل هذه الجوانب.

2. الدائنين:

يقصد بالدائنين الأشخاص الذين اكتبوا سندات إقراض المؤسسة أو الأشخاص المحتمل شراؤهم للسندات، أو هم بصدد إقراض أموال للمؤسسة، وقد يكون الدائنين مصرف أو مؤسسة مالية أو شخص طبيعي، فهؤلاء الدائنين يهتمون عادة بالتعرف إلى سيولة المؤسسة وقدراتها على التسديد والفوائد التي تمنحها، وهنا يعمل التحليل المالي على مساعدة هؤلاء في بناء قراراتهم الاستثمارية.

3. للموردين:

إن ما يهم المورد هو التأكد من سلامة المركز المالي المتعاملين معه، واستقرار أوضاعهم المالية، فيفيد التحليل المالي المورد في دراسة وتحميل مديونية العميل في دفاتر المورد وتطور هذه المديونية، وعلى ضوء ذلك يقرر المورد ما إذا كان سيستمر في التعامل معه أو بحفض من هذا التعامل.

4. إدارة المؤسسة:

تهتم إدارة المؤسسة بكل جوانب المركز المالي خاصة وإنها تعمل لتحقيق مصلحة المساهمين (الملا) من جهة والدائنين من جهة أخرى، وعليه فإن التحليل المالي يسهل للمؤسسة للحصول على البيانات المالية.

(1)

5. مصلحة الضرائب:

تعتمد الدول في إيراداتها على أرباح للمؤسسات الاقتصادية لهذا فهي تعتمد على التحليل المالي الذي يمكنها من تحديد حجم الوعاء الضريبي بشكل صحيح.

1. زعيب ملكية، التسيير المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 9-10

ب. أهداف التحليل المالي⁽¹⁾:

تختلف أهداف التحليل المالي حسب الجهة التي تقوم به، فيمكن للمؤسسة أن تحدد هذه الأهداف بالتنسيق مع دوائرها المالية، وإما أن تقوم بها جهات خارجية عن المؤسسة والمتمثلة في المصرفين ورجال الأعمال المهتمين بالمؤسسة، المساهمون، الموردون... الخ

وعموما سنلخص أهداف التحليل المالي في النقاط التالية:

- ◆ تقييم الوضعية المالية ومدى استطاعة المؤسسة على تحمل نتائج القروض.
- ◆ تقييم النتائج المالية وبواسطتها تحدد الأرقام الخاضعة للضرائب.
- ◆ قياس مردودية العمليات المحققة من طرف المؤسسة.
- ◆ إعطاء أحكام على مدى تطبيق التوازنات المالية في المؤسسة وعلى مردوديتها.
- ◆ وضع المعلومات للتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية.
- ◆ توضيح سياسة القروض اتجاه الزبائن.
- ◆ مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع.
- ◆ تقييم الوضعية المالية ومعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها والضمانات التي تقدمها.

المطلب الثالث: مراحل التحليل المالي وأساليبه

1. مراحل التحليل المالي⁽¹⁾

يمر التحليل المالي بمجموعة من المراحل وهذا يعتمد على نوع التحليل و أهميته ودرجة التفصيل المطلوبة فيه، ويتفق معظم الباحثين في التحليل على أن مراحلها هي:

1-1- تحقيق هدف التحليل بدقة: من الضروري جدا أن يحدد المحلل المالي الهدف الذي ينبغي الوصول إليه، ومدى أهمية هذا الهدف وتأثيره، ويلاحظ أن أهداف التحليل المالي تتفاوت من فئة إلى أخرى، فنجاح العملية التحليلية يعتمد على تحديد الهدف بدقة.

1-2- تحديد الفترة الزمنية للتحليل المالي: في هذه المرحلة يتم تحديد البعد الزمني للتحليل المالي، وبمعنى أوضح تحديد عدد السنوات التي سيتم تحليل بياناتها.

1-3- اختيار أسلوب التحليل المناسب: تتعدد أساليب التحليل المالي المتاحة أمام المحلل ومنها استخدام أسلوب النسب المالية وكذلك الأساليب الاقتصادية وغيرها، إذ يقف المحلل في هذه المرحلة أمام مجموعة من البدائل وعليه أن يتخذ البديل المناسب.

1. بوشنقير ميلود، التسيير المالي، حسب البرنامج الرسمي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 17-18.

1-4- إعادة تبويب القوائم لتلائم أسلوب التحليل المختار: في هذه المرحلة يتم التبويب السليم للقوائم المالية من زاوية التحليل المالي التي تستعمل عملية التحليل، وكل هذا يعتمد على خبرة المحلل المالي ودرايته والتي من خلالها يستطيع توفير الدقة و الوضوح والبساطة في القوائم المالية، وبالتالي تحقيق هدف التحليل المالي.

1-5- التوصيل إلى الاستنتاجات: تتم عملية الاستنتاج من قبل المحلل المالي في إبداء رأي فني محايد، بعيد عن التحيز الشخصي بكافة جوانبه والالتزام بالموضوعية بأكبر قدر ممكن.

1-6- صياغة التقارير: التقرير هو وسيلة النقل لنتائج العملية التحليلية مع ذكر الاقتراحات التي تتناسب مع النتائج المتوصل إليها.

2. أساليب التحليل المالي:

هناك ثلاث أساليب يستخدمها المحلل المالي لدراسة وتحليل الأرصدة المتجانسة بهدف القيام بتحليل

شامل على مختلف المجالات (النشاط، المردودية، النقدية، الهيكلية....) وهي: ⁽¹⁾

2-1- التحليل الاتجاهي: يكمن التحليل الاتجاهي في دراسة الأرصدة والنسب على مدى دورات متعددة حيث يهدف التحليل المالي في غالب الأحيان إلى دراسة الماضي لتشخيص الحاضر والتنبؤ بالمستقبل، ويقتضي بالضرورة دراسة على مدى دورات مختلفة تسمح باستنتاج التوجهات والتطورات.

2-2- التحليل المقارن: هذه الأسلوب يستدعي مقارنة الأرصدة والنسب التابعة لمؤسسة أخرى مشابهة المؤسسة محل الدراسة وتنتمي إلى نفس القطاع فمن خلال هذه المقارنة يمكن تقييم فعالية المؤسسة نسبيا مع مؤسسات مماثلة لها.

2-3- التحليل المعياري: يركز التحليل المعياري على مقارنة بعض الأرصدة والنسب المؤسسة محل الدراسة مع بعض القيم والمعدلات المعيارية المتعارف عليها في مجال التحليل المالي، ويذكر منها على سبيل المثال:

- تمويل العناصر الثابتة بالموارد المستقرة.

- لا يجب أن تتجاوز قيمة الديون الطويلة والمتوسطة الأجل قيمة الأموال الخاصة.

- لا يجب أن تتجاوز قيمة الديون الطويلة والمتوسطة الأجل ثلاث أضعاف قيمة الطاقة التمويلية.

1. سيد الهواري، مدخل الإدارة المالية، مكتبة عين الشمس، مصر، 1996، ص11.

المبحث الثاني: الموازنات التقديرية:

إن قيمة التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة هذه الموارد.

وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد على المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط والتنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات وهو ما نجده في نظام الموازنات الذي يعد نظاما متكاملًا، فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة بكل كفاءة وفي الأوقات اللازمة.

وينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين، الأولى تتعلق بتحضير الموازنات والثانية بإجراءات مراقبتها.⁽¹⁾

المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

1. تعريف الموازنة

تعتبر الموازنة التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تدخل ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي لتغطية مدة تتراوح بين (10/15 سنوات) ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 3 سنوات مثلا، وبناءا على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة).

وبالتالي يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد، ومرتبطة بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة.

ويجب أن ترفق الموازنة بمخطط عمل نوعي يتضمن تواريخ انجاز النشاطات⁽²⁾

2. خصائص الموازنة:⁽³⁾

من التعريف السابق يتضح حليا أن الموازنة تتميز بثلاثة خصائص وهي:

1-2- تعبير كمي: حيث أن البرامج قصيرة الأجل تستدعي في ترجمة أهدافها إلى كميات وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

1. دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1990، ص.15.

2. Armand .Dayan, ,a,uel de gestionn edition Ellips, mume 1, paris, 1999, p809.

3. عبرت ضيف، المحاسبة الإدارية "الميزانيات التقديرية"، دار النهضة العربية للطباعة بيروت، 1976، ص.18.

2-2- تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة ليست تقديرا للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس إلى معرفة وتنبؤ بالمستقبل من أجل المعرفة فقط.

2-3- تحدد لفترة معينة: وقد تكون سنة واحدة أو أقل وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة والتي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات ومن ثمة اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

3- قواعد إعداد الموازنات التقديرية: (1)

هناك مجموعة من القواعد تتحكم في إعداد الموازنات التقديرية وهي:

- * يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.
- * اعتاد الموازنة على التنبؤ وهو توقع أحداق مستقبلية وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية لفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل، وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل نبذ من بنود الموازنة، ويجب أن تأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر وعدم التأكد.
- * يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة، بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية، وكذلك كل الجوانب الكمية والمالية.

* توزيع الموازنات زمنيا وجغرافيا لكي نتابع ونقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين.

* المشاركة في الأحداث بحيث إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم إعدادها وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم ولم يشاركون في إعدادها.

* إن اشترك المسؤولين في إعداد وتنفيذ الموازنات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.

1. حركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 10.

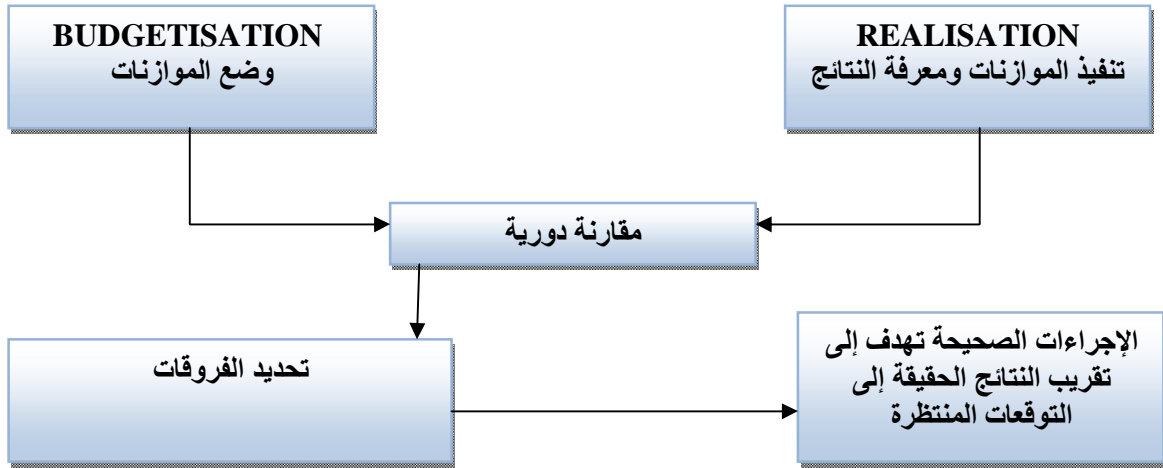
إن الموازنات هي جزء نظام تسيير الموازنات والذي يتكون من مرحلتين متميزتين: (1)

* وضع الموازنات (BUDGETISATION).

* مراقبة الموازنات (LE CONTROL BUDGETAIRE).

ويمكن تمثيل تسيير الموازنات في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2) مراحل تسيير الموازنات



Source : chaude alarard, sabain skpari, opicit p275.

وبهذه الصورة يعتبر تسيير الموازنات نظاما مساعدا على مراقبة التسيير وعلى اتخاذ القرار باعتباره يساعد على تحديد الفروقات تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة ككل.

فسير الموازنات هو وظيفة جزئية من مراقبة التسيير ويظهر دور مراقب التسيير في هذا الإطار

على النحو التالي:

* عليه أن يحدد إجراءات وضع ومتابعة الموازنات.

* التنسيق مع المسؤولين لمساعدتهم على وضع الموازنات انطلاقا من التنبؤات الخاصة بنشاطات مراكزهم.

* مراقبة الانسجام بين مختلف الموازنات على مستوى المؤسسة ومراكز الأرباح وذلك بتقادي الاستعمال المزدوج.

ضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة حيث يقدم تعليقات وملاحظات للمسؤولين حول الموازنة الموضوعية، كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها.

* يقوم بتحليل تقارير الموازنات (الفروقات) الواردة من مختلف وحدات التسيير.

* يقوم بمساعدة المسؤولين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، كما يشترك في وضع المعلومات المتمثل في لوحات القيادة.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مراحل إعداد الموازنات

يمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي:

* توضيح الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.

* جرد الموارد المالية والبشرية للمؤسسة.

* توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة (الظروف الآتية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المنافسة المحلية والوطنية والدولية، معدل التضخم...)

ومن خلال هذه المراحل يتم ما يلي:

- تشكيل أهداف طويلة الأجل للمؤسسة.

- تشكيل أهداف قصيرة الأجل للمؤسسة.

- إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل والطويلة الأجل (سياسة البحث والتنمية، سياسة التوسع، سياسة التسعير...؟)

- تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام؟

- تعيين لجنة الموازنة ويجب أن يكون دورها وظيفيا فقط، ومتكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية، ويجب أن يكون من بينها المراقب المالي، كما يجب أن تكون المصالح الممثلة في هذه اللجنة.

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

1. فوكوس محمد، الموازنات التقديرية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

2. خيرات ضيف، الميزانيات التقديرية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- إشعار كل الأشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح، بأهداف أو سياسات المؤسسة.
- قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها، ويمكن تمثيل مراحل إعداد الموازنات من خلال المخطط التالي:

الشكل (2-3) مراحل إعداد الموازنات التقديرية

المراحل



SOURCE : claude alazard, sabine sépari, op, cit, p275.

من خلال المخطط يمكن تقسيم الإجراءات الموازنة إلى 5 مراحل كبرى:⁽¹⁾

- تبليغ المديرية العامة أهداف المخطط العملي وكذلك المعلومات المتعلقة بالمحيط (التي يقدمها مراقب التسيير) إلى مسؤولي المراكز.
- يقوم كل مسؤولا بوضع مشروع موازنة أو موازنة موقفة.
- تجمع مشاريع الموازنات لفحص مدى انسجامها ويقوم مسؤولي المراكز ولجنة الموازنات النهائية لكل مسؤولية تم تجميعها للوصول إلى الموازنة التقديرية للمؤسسة.
- متابعة الموازنات وتعديلها تبعا لتطورات المحيط والنتائج المحققة.

المطلب الثالث: انعكاس الموازنات على أداء المؤسسة

الموازنة هي أداة في يد الإدارة تساعد على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، وأنها أفضل أسلوب قدمته العلوم المحاسبية والإدارية، حيث يمكن استخدامه في تحقيق أقصى درجات الكفاءة والفعالية في المؤسسة ويظهر ذلك في:⁽²⁾

1. في مرحلة التخطيط والتنسيق:

على اعتبار الموازنة خطة لجميع أنشطة المؤسسة، يتطلب تحضيرها جهود كافة المستويات الإدارية، فإن ذلك يشعر جميع العاملين بمسؤولياتهم، حيث تقوم بتحديد وتوزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقسيم أداء العاملين، كما يمكن أن تكون مصدر تحفيز أو خمول وذلك إذا كانت تعكس حاجات العمال أم لا، فمن المعلوم أن حاجتنا العمال يمكن أن تكون مادية أو معنوية، وحتى يكون لديهم حافزا للعمل، لا بد من الحصول على مقابل، وهو إشباع هذه الحاجات فالموازنات لا بد وأن تكون بتلك الطريقة التي تسمح للعمال بإشباع حاجاتهم وعن طريقها تحقق المؤسسة أهدافها، لهذا يجب إشراك مختلف فئات عمال المؤسسة في وأثناء إعداد الموازنات من أجل تقبلها كأداة ومعياري لقياس وتحسين أدائهم.

أما التنسيق فو ضرورة حتمية لنجاح التخطيط، فلا يمكن أن نتصور وجود خطة من دون تنسيق بين الأنشطة والوحدات الفرعية والعاملين.....الخ، فالتخطيط يحمل بين طياته حتما عملية التنسيق، لازالة كل تعارض في الأهداف الفرعية، تحقيقا للهدف الرئيسي للمؤسسة.

بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج، حتى لا يتم إنتاج أكثر أو أقل من المبيعات المتوقعة

1. chaudi Alazard, sabine separi, op cit, p276.

2. خالص صافي في صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص219.

ولضمان توفر الإنتاج اللازم، وتسليمه للعملاء في الوقت المحدد كذلك يجب أن تلتزم إدارة المبيعات بالطاقة الإنتاجية، ويكون التنسيق في ضوء الموارد المالية المتاحة للمؤسسة وما تخضع له من مؤثرات داخلية وخارجية، ضمانا لاستيعاب العمل في المؤسسة.

2- في مجال المراقبة وتقييم الأداء:

لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط، إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة، ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابة وإلا أصبحت خطة التقديرات لا جدوى منها، لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي التي تؤديه الموازنة عن طريق متابعة الأداء الفعلي الأنشطة ومقارنة مع الأداء المخطط وذلك بتحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها وعلاجها في الوقت المناسب، كما تهدف رقابة الموازنة إلى إجراء التنسيق اللازم بين الإدارات والأقسام خلال عملية تنفيذ الموازنة حتى يؤدي العاملون واجباته، في توازن تام، لتحقيق الأهداف وفقا لجدول زمني محدد وتوقيت متناسق بين الأنشطة بعضها ببعض.

تنتج الموازنة فرصة تطبيق المساءلة المحاسبية عند تحديد أسباب الانحراف عن الخطة الموضوعية وبذلك يشعر كل مسؤول بحدود مسؤوليته الصلاحيات المخولة بالجدول الزمني الذي يرتبط به، في تنفيذ النشاط المكلف به.⁽¹⁾

تساعد الموازنة على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب الإدارة بالاستثناء، أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة.

بذلك الأمور الروتينية تسيير سيرا طبيعيا من دون أن تضيع وقتها وجهها في تلك الأمور.

المطلب الرابع: سلبيات الموازنات التقديرية وحدود الانتفاع بها

أ. سلبيات ومخاطر الموازنات التقديرية:⁽²⁾

تتمثل في:

1. التنافس والصراع بين المدراء لتأمين استمرار الحصول على المخططات القديمة وزيادتها.
2. تردد المسؤولين أو عدم قديتهم على تنبيه رؤوسهم ولفنت أنظارهم لتدارك الانحرافات الموجودة في الأوقات المناسبة.
3. استعمال الموازنات التقديرية لأغراض تحكومية بدلا من استعمالها كوسيلة لمراقبة العمليات.

1. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره، ص ص 219، 280.

2. محمّج رفيق الطيب، مدخل التسيير ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الجزء الثاني، ص 222.

ب. حدود الانتفاع بالموازنات التقديرية:

- ينبغي علينا أن ندرك أن الميزانية التقديرية لا تعتبر علاجاً كاملاً لجميع نواحي النقص في المؤسسة بل تعتبر أداة لمراقبة التسيير تستخدمها الإدارة في نطاق وحدود معينة وهذا راجع للأسباب التالية: (1)
1. الميزانية التقديرية تعد على أساس تقديري، فقوة أو ضعف البرنامج الموضوع للميزانية التقديرية يوقف إلى حد كبير على صحة هذه التقديرات التي تبني على الحقائق والبيانات التي يمكن الحصول عليها كما أن هذه التقديرات يتم الوصول إليها عن طريق دراسة عوامل مختلفة بعضها داخل المشروع والبعض الآخر خارجه.
 2. يجب متابعة دراسة الميزانية باستمرار وتعديلها بما يجعلها منفعة مع الظروف المتغيرة بسبب التحسينات الفنية المستمرة على الإنتاج أو التغيرات في الطلب مثلاً.
 3. أن تنفيذ برنامج الميزانية التقديرية لا يمكن أن يحدث أيًا دون إشراف جميع المستويات الإدارية فالتخطيط لا يكون فقط إلا إذا بذل المسؤولين عند تنفيذ هذه الخطط جهوداً مستمرة نحو تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها هذه الخطط.
 - ويجب على المؤسسة في جميع مستوياتها ورؤساء الأقسام أن يتعاونوا يساهموا في البرنامج الموضوع وأن يشعروا بالمسؤولية عند تحقيق أو تحسين الأهداف المبنية في الميزانية.
 4. إن الميزانية التقديرية لا تحل محل الإدارة العليا أو الإدارة التنفيذية ولكنها تعتبر فقط أداة من الأدوات التي تعاون الإدارة على تنمية أعمال المنشأة في جميع نواحي النشاط المختلفة لها عن طريق التخطيط والرقابة.

1. خيرات ضيف، المحاسبة الإدارية "الميزانيات التقديرية"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1976، ص15.

المبحث الثالث: لوحة القيادة:

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو الفائدة بمتابعة تسيير المؤسسة، وذلك بمقارنة النسب المحصل عليها مع النسب المعيارية، ليتطور هذا الاصطلاح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948م كان معمولا به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري وقد اختلفت قسيمة هذه الأداة من "جدول التسيير" إلى "جدول المراقبة" إلى "لوحة القيادة".

المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة:

1. مفهوم لوحة القيادة:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بلوحة القيادة ولعل أهمها ما يلي:

تعريف Norbert guedj: "بلوحة القيادة هي مجموعة مهمة من مؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا البلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة"⁽¹⁾

تعريف Michel Gervais ' لوحة القيادة تطابق نظام المعلومات يسمح في أقرب وقت ممكن بمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة مسيرة المؤسسة في مدى قصير وتسهل لهذه الأخيرة ممارسة المسؤوليات"⁽²⁾

تعريف JEAV richard sulzoies: "تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الأحسن الوسائل الاستغلال المتاحة لهم"⁽³⁾

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن لوحة القيادة هي أداء تسمح تشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين وقياس الانحرافات المتواجدة مع الوضعية التبنية، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات، وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات وتتميز بسرعة الوضع مقارنة مع الأدوات الأخرى.

1. nachbert gvr di, op cit p285.

2. michel gewais, contrile de gestion 4eme édition, economica, paris, 1995, p593.

3. J.R Sulzern comment construite le tableau de bord « les olzerts et les methods d'elaboration » édition dunod, paris, 1975, p10.

2. أهداف لوحة القيادة:

لقد انفردت لوحة القيادة بمميزات، فأبعدها ووظائفها تبرز النقاط التالية: (1)

2-1- لوحة القيادة أداة رقابة ومقارنة: وذلك لقيامها بمقارنة أهداف المعيارية المسطرة مع النتائج المتحصل عليها، وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

2-2- لوحة القيادة أداة حوار وتشاوره: إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة يتمكّن في خلق حوار عبر كافة المسؤولية، وهو ما يبرز عقد الاجتماعات العامة وغيرها.

2-3- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز: فهي تهدف إلى الإعلام للمسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على مستوى كافة مراكز للمسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لا مكانة التقييم (زيادة في الأجور، علاوات... الخ).

2-4- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار: تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تقادي الانزلاقات مستقبلا.

2-5- لوحة القيادة أداة لتشخيص وعالية المؤسسة: تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص وضعية المؤسسة، فالغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها، هذا التشخيص يهدف بدرجة أولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الأجل المحددة، ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية المالية.

المطلب الثاني: تصميم هيكل لوحة القيادة:

يتم صميم لوحة القيادة بالشكل الذي يجعلها تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات ومعرفة مناطق الخلل، ولهذا ينبغي عند تصميم لوحة القيادة الأخذ بعين الاعتبار: (2)

- المحافظة على عدد قليل من المؤشرات والت يكون مهمة للمسيرين.
- تخصيص الوثيقة لمستعملها وتحديد الأهداف الموكلة إليه.

1. gregory wegman, les tableaux de bors stratégique, analyse, comparatie d'un modele nord-A méricain et d'un modèle 1999, p 180.

2. michel leroy, letableau de brd au seairice de l'entreprise, édition d'organisation, seuxieme tirage, 2001.

- جمع المعلومات، وذلك بالانتقال من مستوى إلى آخرى وبالتالي تسهيل الحوار بين مختلف المسؤولين. وهذا يعني أنه ليس هناك لوحة قيادة ثابتة بل أنها تتميز بالمرونة تبعا للمعلومات والمؤشرات الموقرة والمناطق المستند إليها، وأهم المناطق المكونة للوحة القيادة هي أربع مناطق أساسية تتمثل في:

1. منطقة المؤشرات أو مراكز التحليل.

هناك تصور بين متنين من أجل هيكلية الأبواب المكونة لهذا الجزء من لوحة القيادة:

* إظهار قائمة وحدات التسيير للمرسل إليه لوحات القيادة وذلك لكي يستطيع متابعة الانجازات الكلية لأنها موضوعة تحت مسؤولية.

* تحديد مجموعة من المؤشرات الخاصة التي تعبر كمحاور أساسية للإدارة إن هذين الفكرتين تعتقد على المستوى الذي تتواجد فيه المنطقة و كذلك على تقنيات جمع المعلومات والتحقق من التقارير ومناطق الاتصال المتبني من طرف المدير ونظام مراقبة التسيير.

2. منطقة النتائج الفعلية:

إن النتائج التي تقدم في هذه المنطقة تستطع أن تكون نتائج الشهر أو النتائج المتراكمة منذ بداية السنة أو الاثنتين معا.

3. منطقة الأهداف:

تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي سيطرت في فترة معينة وهي تستطيع أن تكون أهداف الشهر للوحدة أو الأهداف المتراكمة لها.

4. منطقة الانحرافات:

يتم حساب الانحرافات من خلال الفرق بين الأهداف والانجازات ويعبر عنها بالقيمة المطلقة أو بالنسب المئوية وهنا يتم التمييز بين انحرافات الشهر والانحرافات المتراكمة وبين الانحرافات النشاط والانحرافات المالية.⁽¹⁾

وتجمع في الأخير هذه المناطق في جدول واحد يكون كما يلي:

1. Michel leroy, op cit, p64.

نموذج مصغر للوحة قيادة (تصميم الأساس)

منطقة الانحرافات	منطقة الأهداف	منطقة الفعلي	منطقة المؤشرات أو مراكز التحليل
------------------	---------------	--------------	---------------------------------

Source : Michel leroy, letableau de bord au service de l'entreprise, edtion d'organsation, deuxieme tirgen 2001, p65.

المطلب الثالث: مميزات لوحة القيادة الجيدة

لوحة القيادة الجيدة لا بد من (1).

- أن تكون مفيدة: أي تسمح للمسؤولين بتقييم الوضعية وتعيين الأنشطة المقرر اتخاذها.
- يجب أن تكون متاحة: أن على المسؤول أن يستخلص المعلومات المستقاة لتشكيل لوحة القيادة.
- يجب أن تكون مستعملة: لوحة القيادة تصبح أداة حقيقة لخدمة الإدارة إذا أحسن استعمالها من قبل مختلف المستويات.

- يجب أن تكون المعلومات التي تتضمنها لوحة القيادة سهلة القراءة: وبالتالي يسهل المسؤول تحليلها.
- يجب أن تكون لوحة القيادة متطورة: لي تتماشى مع اختلاف طبيعة المؤشرات.
- تعتبر البساطة تعامل أساسي لاختيار المؤشرات: فكلما كان المؤشر معقدا، كلما كان الخطر أكثر.
- يجب أن تقدم اللوحة مع مخططات بيانية تشرح بصفة أدق مختلف المعلومات المرقمة.

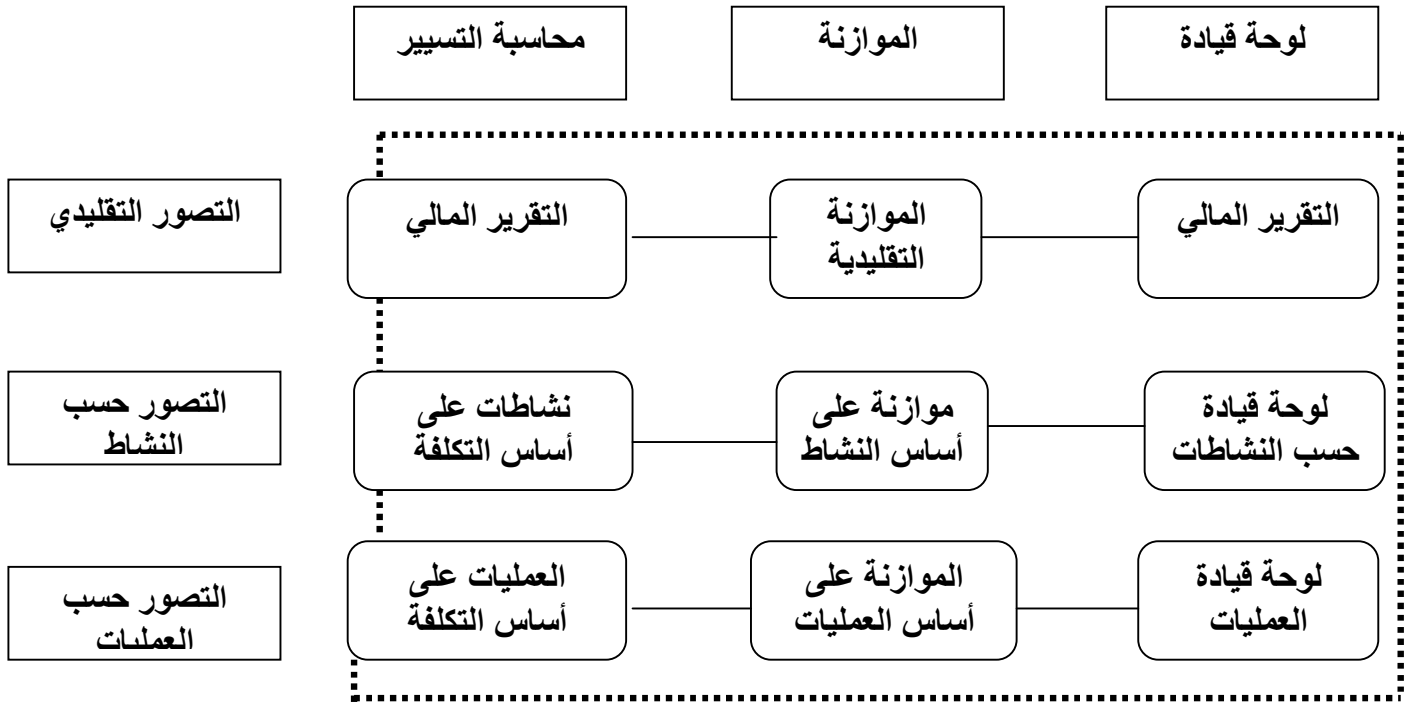
المطلب الرابع: لوحة القيادة لقيادة الأداء

يتعلق بالانتقال من لوحة لقيادة خاص بتلخيص وتركيب سريع لمعلومات قدمت من قبل المؤسسات، نحو لوحة القيادة في الوقت الحقيق لمتابعة وتحسين كل مستويات النشاط والأداء، والتشكيلات الجديدة للوحات القيادة تحاول المساعدة على قيادة الأداء.

1. لوحة القيادة تعكس إستراتيجية المؤسسة:

على غرار التطور الذي شهده حساب التكاليف والموازنات للتأقلم الجيد مع تقسيم المؤسسة (تكلفة النشاط والعمليات، موازنة العمليات) بإمكان لوحة القيادة أن تعد بشكل أكثر استعراض وديناميكي على هيكل المؤسسة (لوحة قيادة نشاط لوحة قيادة عمليات)

الشكل (2-4) لوحة القيادة تعكس الإستراتيجية



المصدر: ناصر دادي عدون, اقتصاد المؤسسة, دار المحمدية, الطبعة الاولى, الجزائر, 2000, ص19.

نلاحظ من خلال الشكل أن لوحة القيادة قد تطورت مع إعادة تشكيل المؤسسات، أين أسست ثلاثة أبعاد متكاملة (الوظيفة، النشاط، العمليات)

ومن أجل لوحة قيادة على أساس النشاط، فـلمؤشرات يجب أن تشكل بالنظر الأهداف، الاحتياجات، القيود للنشاط أو العمليات وليس على أساس النشاط، وبالتالي لوحة القيادة ليس تقريراً مالياً لوظيفة ما ولكن تشخيص كمي وكيفي للنشاط.

هذه اللوحات هي كذلك أداة للتسيير القيادة، وهذا التجاوز والتنسيق والتحسين المستقر للنشاطات.

2. لوحة القيادة يعكس الحاضر للتنبؤ بالمستقبل

حسب M.valasseler لوحة قيادة فعال لقيادة الأداء يجب أن يسمح بالتوفيق بين العديد من المحاور:

- قد تكون متعارضة.

- الرؤية إلى الأمام والخلف.

- التفكير والقيام.

- إحداث ديناميكية في المؤسسة

إنه لا يتعلق باقتراح لتحسين الأداء، تكون رابط بين الاستراتيجية و العمليات التشغيلية وهذا التوجه يناسب لوحة قيادة مستقبلي (تنبؤ).

3. لوحة القيادة الاستشرافي Balanced Scorecard

إن سعى المؤسسة للوصول إلى أداء أكثر شمولية، وإحداث القيمة لكل في ظل تزايد ضغوطات شركائها الداخليين والخارجيين، يحتم عليها استعمال أدوات تسييرية تسمح بتخليص وتكامل عديد الأبعاد والأهداف (البعيد الإنتاجي، التجاري، المالي، والموارد البشرية) وهو ما تجسد فعلا في نموذج « Morton » و « Kaplan»، حيث أوضحا أن تسيير للمؤسسات يعتمد على مؤشرات مالية وغير مالية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار نشغالين أساسيين:

- تحقيق الهدف وليس استرجاع المسار المتبع.

خلف القيمة وليس مجرد تخفيض التكاليف.

وجمعت هذه المؤشرات وفق أربع محاور في لوحة قيادة متوازنة « Equilibre » من أجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية: (1)

- ماهي نظرة المساهمين إلينا؟ (النظرة المستقبلية المالية)

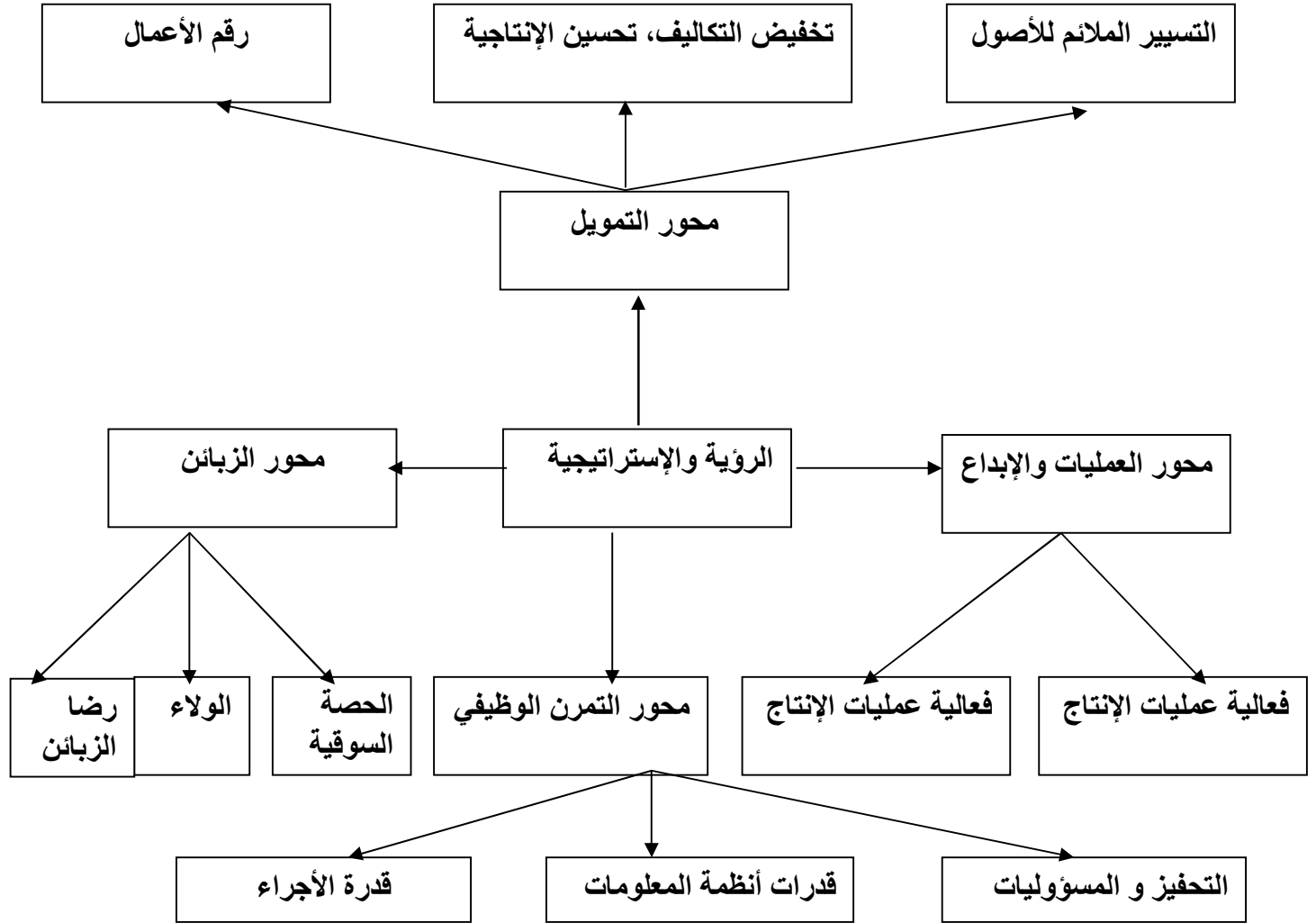
- ما هي نظرة المستهلكين إلينا؟ (النظرة المستقبلية للزبائن)

- هل باستطاعتنا الاستمرار في تحسين وخلق القيمة؟ (النظرة والشكل التالي يمثل لوحة قيادة متوازن "ميزان

سكوركارد"

1. bernard colasse, emcyhopédie, contrôle de gestion et audit economica paris, 200, p113.

الشكل (2-5) ميزان سكور كارد Balance scorecard



Source : gregory wegman, les tableaux de bords stratégiqurn analyse comparative d'un modèle mord- Américain et d'un modèle Swéder Grégar 1999, p6.

إذن حسب kaplan و nortan هناك علاقة سببية بين مختلف محاور ميزان سكوركار، فالتحكم الجيد في العمليات الداخلية يشارك في استثمار حقيقي للمؤسسة في البحث والتكوير وترقية منطق التمرن الوظيفي وتذهب لتحسين رضا الزبائن وهذا ما يساعد على تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة.

4. دور لوحة القيادة في رفع الأداء:

يعمل لوحة القيادة التوازني على توضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمة لأهدافها، حيث يعمل على استعمال مؤشرات لإيصال والتعبير عن مفاهيم، قد تكون معقدة أحيانا تحت شكل محدد جدا.⁽¹⁾

- يخطط تحدد الأهداف ويوافق المبادر الإستراتيجية، ومقارنة مستويات الأداء للنظرة والانجازات، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء والتي تسعة المبادرات الإستراتيجية إلى عمرها.

- تقوية الخبرات والمتابعة الإستراتيجية، وتوضع هذه العملية على مفهوم حصر النظام، فنجد أن المسيرين ملزمون بضمان أن الإستراتيجية نفذت كما حددت في بادئ الأمر، وبعد ذلك إعادة اختبار فرضياتهم، حتى يضمنوا بأن النظرة التي تقود نشاطهم تبقي ملائمة بالنظر للإنجازات والملاحظات وللخبرة الملقاة من المؤسسة.

1. ministere de la fonction publique et de la reforme de l'etat, le contrôle de gestion dans les administration de l'etat element méthodologic France juin 2000، fich 19, p 181.

المبحث الرابع: محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة وهذا المساعدة المسؤولين على تقييم وتحسين أداء المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة والعناصر المكونة لها

1. تعريف التكلفة:

التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموع منتجات أو خدمة أو مجموع خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية، أي قبل وصولها إلى البيع أو الأداء. 2. تعريف التكلفة النهائي (سعر التكلفة):

سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي بتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تسحب فيها تكاليف البيع).

أن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكفه (تحمله) هذا المنتج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم الخدمة.

وهذا التوجه يتضمن نظرة جديدة لبعض النواحي، خاصة ناحية السوق، وبالنظر إلى ضغوطات المنافسة والتي تفرض على المؤسسة سعر محدد، فالمشكلة ليست ليست، في حساب سعر البيع انطلاقاً من سعر التكلفة، وإنما البحث عن طريقة تجعل من سعر التكلفة أقل ثمن سعر البيع التنافسي.

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف:

هناك عدة طرق لحساب التكلفة والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

1. طريقة التكلفة الكلية (الحقيقية):

يقصد بالتكلفة الكلية الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة)، حيث تفترض هذه الطريقة تقسيم المؤسسة إلى مراكز وأقسام تدعى بمراكز التحليل أو مراكز العدل، والتي تستعمل في تحليل الأعباء التي لا تسحب مباشرة في التكاليف، أي يجب

1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1990، ص14.

التفرقة بين الأعباء المباشرة والأعباء الغير مباشرة، فالأولى تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر التكلفة، لأنها تتفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معين، وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة.

وبعد تعين وتوزيع الأعباء على الأقسام يتم جميع الأعباء الخاصة بكل قسم بهدف تحديد تكلفة كل قسم، وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع الأعباء غير المباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس.

* تسمح طريقة التكلفة الكلية بـ:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة.
- تسمح عملية مراقبة التسيير بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردت المؤسسة أن تطبق تسييرا لا مركزيا.

- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل "شراء، إنتاج، توزيع"⁽¹⁾

ورغم هذا إلا ان هذه الطريقة لديها مجموعة من الانتقادات وتتمثل هذه في الانتقاد في:

- لا يمكن حساب التكاليف إ عند انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف.

- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.

- بالإضافة إلى ذلك، فهذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر.

2. طريقة التكلفة المتغيرة:⁽²⁾

تتكون التكاليف المباشرة وغير المباشرة من تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، وحساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط.

1. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص.86

2. Norbert Guedj Op, cit p157.

إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي، أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في طريقة التكاليف فهذه اقتصادية تحليل، فهذه الطريقة تهدف إلى تحليل النتيجة وليس حسابها فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة).

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة هو المرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر (عتبة المردودية، أو رقم أعمال نقطة الصفر).

كما تعتبر عتبة المردودية مؤشرا هاما، يتخذ على أساسية قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة، فهو يسمح لها بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لها لا ربحا ولا خسارة، وبالتالي يسمح لها بمراقبة التكاليف الإنتاجية والتحكم فيها على مجال واسع، ويسمح لها بتحديد الأرباح في فترة زمنية محددة وهذا بموجب تكاليف إنتاجية عقلانية.

وما يأخذ على هذه الطريقة أنه ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج، كذلك عدم الدقة في تقسيم المخزونات لأنها تستبعد التكاليف الثابتة.

3. طريقة التعميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

جاءت هذه الطريقة نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى كل من الطريقة الكلية التي لا تأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط عند حساب التكاليف الثابتة، وبالتالي تعتبر هذه الطريقة حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

التحميل العقلاني كأسلوب لحساب سعر التكلفة معناه تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الاقتصادي، أي تثبيت قيمة المصاريف الثابتة المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التعميل.

إن طريقة التعميل العقلاني للتكاليف الثابتة تسمح بحساب سعر تكلفة عقلاني إلا أنها تطرح بعض المشاكل كصعوبة تحديد حجم النشاط العادي وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.⁽¹⁾

1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق ذكره، ص.10

4. طريقة التكلفة الهامشية:

إن تقنية التكلفة الهامشية تعتمد في حسابها لتكلفة المنتجات أو الخدمات على مختلف الطرق السابقة، فهي طريقة تركز على تحديد أثر تغير تكلفة إنتاج كمية محددة بتغيير هذه الكمية بوحدة واحدة على ربح المؤسسة.

فهذه الطريقة تسمح لمراقب التسيير بتنبؤ أثار زيادة أو انخفاض الإنتاج بوحدة واحدة على تكلفة الإنتاج وبالتالي على نتيجة المؤسسة، إذن يمكن تعريف التكلفة الحديثة على أنها تكلفة آخر وحدة مصنعة. وبصفة عامة فإن التكلفة الهامشية هي التغير في التكلفة الإجمالية الناتج عن التغير في الإنتاج وهذا ينطبق على حالة الارتفاع والانخفاض في الإنتاج.⁽¹⁾

5. أسلوب التكاليف التقديرية:

هناك طريقتين من التكاليف التقديرية وتتمثل في الطريقة المعيارية و طريقة التكاليف المستهدفة. أ. **الطريقة المعيارية:** وهي تكاليف محددة مسبقا قبل بدء عملية الإنتاج و تقسيم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف مباشرة، وهي تكاليف خاصة بالإنتاج تعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة، والمصاريف غير مباشرة.

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحديد الانحرافات من جراء مقارنتها بالتكاليف القيمة وتحليلها قصد تحديد مستواها وأسبابها والمسؤول عنها، مما يسمح بتقسيم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بين التكلفة المعيارية والحقيقية لمختلف عناصر التكلفة ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفروقات، وفي الواقع فإن حساب الفروقات لا يكون أوتوماتيكيتا بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الفروقات مسموح بها أي لا تراقب.⁽²⁾

ب. التكاليف المستهدفة:

عدة المؤسسة أسعار البيع حسب ظروف السوق، حسب خصائص المنتجات وحسب الهامش الذي حددته، تقوم بحساب سعر التكلفة والذي لا يجب تجاوزه وتسمى كذلك بالتكلفة. التكلفة المقدره وهي تكلفة المنتج المستقبلية حسب الوضعية الحالية من حيث حالة المشتريات،

1. toufik saoda, comptabilite analytique de contrôle de gestion in , E ducap, 2eme édition, paris, 1998, p183.

2. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 88.

الإنتاج وحالة البيع، وفي أغلب الأحيان تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة، لذلك يجب تخفيضها إما بإحداث تغييرات في المنتج نفسه (الخصائص التقنية للمنتج) أو في ظروف الشراء، الإنتاج أو البيع. إن التكلفة التقديرية عبارة عن تكلفة مستقبلية يتم تحديدها إما على أساس التكاليف، الفترة السابقة أو تكاليف المؤسسات المنافسة على أساس تكاليف معيارية نظرية، ويشترط أن تكون موضوعية وقابلة للتحقيق وأن تحدد بمساهمة مختلف الأقسام.⁽¹⁾

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف ودورها في تحسين الأداء

لم يعد في الاقتصاد أن تعرف المؤسسة كيف تتبع لتحقيق النجاح فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها على ما يطلبه، السوق وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات لتطوره باستمرار. تعمل محاسبة التكاليف على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتوجات أو مجموعة المنتوجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً. إن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معيارياً في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج للحقيقة بالقيم المعيارية، مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازنية و تحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات المحاسبة الضرورية للمراقبة الموازنية.

كما يمكن اعتماد المعلومات الواردة من محاسبة التكاليف في الدراسات والتحليل التي تساعد على إدخال قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة ملف تجميع معلومات محاسبية تخص هيكل التكاليف.

1. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 89.

وفي هذا الإطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات، وتكون لهذه المعلومات في كثير، الأحيان أهمية إستراتيجية فعلى سبيل المثال، في مرحلة طرح منتج جديد، فمتى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه؟وهنا تكون بعض المعلومات في محاسبة التكاليف مفيدة فور قيمة⁽¹⁾

.1 attafiola, N et Eiachid, R, comptabilite analytique et sont role dans le contrôle de gestion, mémoire de licence, alger, 2007.

خلاصة الفصل:

عندما نحضر لعملية تحسين الأداء في مؤسسة اقتصادية المهم هو المستقبل وليس الماضي، ومعاينة الماضي ليس مهما إلا لكونه يقدم معلومات تشكل قاعدة للتفكير ولا يمكن استعماله مباشرة عند التحضير لاتخاذ القرار وتحسين الأداء.

فأثناء المنافسة الموازية يتم الحزم في القرارات الأساسية والتنسيق فيما بينها، والحصول على أرقام تعبر بدقة على النشاط المالي والاقتصادي للمؤسسة للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شرائها وحجم ونوع التمويل المناسب والمقترحات الاستثمارية.

إن الاعتماد على التحليل المالي فقط غير كافي لأن المعلومات الناتجة عنه تكون ذات طبيعة مالية ومحاسبية بحته لهذا السبب لا بد من استعمال لوحة القيادة باعتبارها تضم المعلومات المالية وغير المالية وكأداة تلخيصه وتركيب سريع للمعلومات ومتابعة وتحسين كل مستويات النشاط..

تمهيد:

يمكن اعتبار الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصول السابقة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة تسيير فعال، والذي يعمل على تحسين أداء المؤسسة ككل، ويتطلب هذا توفر أدوات المراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة وفي إطار استكمال هذه الدراسات أردنا إدراك ذلك من خلال إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية المعروفة في القطاع الخدمات وهي المخبر الوطني للبناء والسكن (وحدة بالبويرة "مخبر البناء والسكن للوسط") حيث سنحاول عرض أهم خصائص هذه المؤسسة وما مدى استفادتها من مراقبة التسيير في إدارة نشاطها وتحسين أدائها، وعليه قسمنا هذا الفصل إلى مباحث.

المبحث الأول: تقديم عام للمخبر البناء والسكن للوسط

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها التاريخي.

هي شركة ذات أسهم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية نشأة حسب السجل التجاري في 1980 م مقرها الاجتماعي في البويرة وتهدف إلى تقديم خدمات سواء للشعب مباشرة أو لمختلف المؤسسات نشأة لكي تلبي حاجيات القطاع البناء فيما يخص دراسات جيو تقنية (جيو فزيك) حيث أن هذه الأخيرة تهتم بدراسة الأرض وصفاتها ومميزاتها:

(cesailment, antasment, gonflement)

حيث يتمثل موضوعها في:

1- مؤسسة المراقبة التقنية:

أي تقوم بتحليل وتجارب تتعلق بتركيبه الخصائص الفيزيائية والكيميائية المطابقة مع

المعايير ودفاتر الشروط، مراقبة تقنية للبناءات

2- مكتب الهندسة والدراسات التقنية:

حيث يقوم هذا القسم بكل أنواع الدراسات التقنية والهندسية في المجال الصناعي مثل

هندسة منجمة، كيميائية، ميكانيكية حيث تقوم هذه المؤسسة بنشاطات إضافية تتمثل في

3- متابعة ومراقبة الانجاز:

حيث يقوم هذا القسم بصفة عامة بكافة العمليات التجارية والمالية

وفيما يخص كرونولوجيا إنشاء هذا المصنع

◆ إمضاء العقد 1980/11/26

◆ سريان مفعول العقد 1981/02/26

◆ انطلاق الأشغال 1981/10/24

المطلب الثاني: موقع المصلحة المستقبلية في الهيكل التنظيمي

لاشك أن سر نجاح مؤسسة يكمن في مدى اختيارها للهيكل التنظيمي الذي يوافق مختلف نشاطها وتوزيع مهامها وفق المخطط النبوي العام الذي تعمل على تحقيقه وهذا دون إهمال التنسيق فيما بينها.

يتكون مخبر البناء والسكن للوسط من الرئيس المدير العام ومساعدة ومصحة التجارية، ومصحة التسويق، ومصحة المحاسبة المالية.

المطلب الثالث: الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير هي العملية التي شأنها أن تقوم بجمع للمعلومات ومعالجتها وتحليلها وتقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في شكل توجيهات وإرشادات، لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القديم، وعلى العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة مع:

* طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي ولا مركزي)

* حجم الإمكانيات للموجودة.

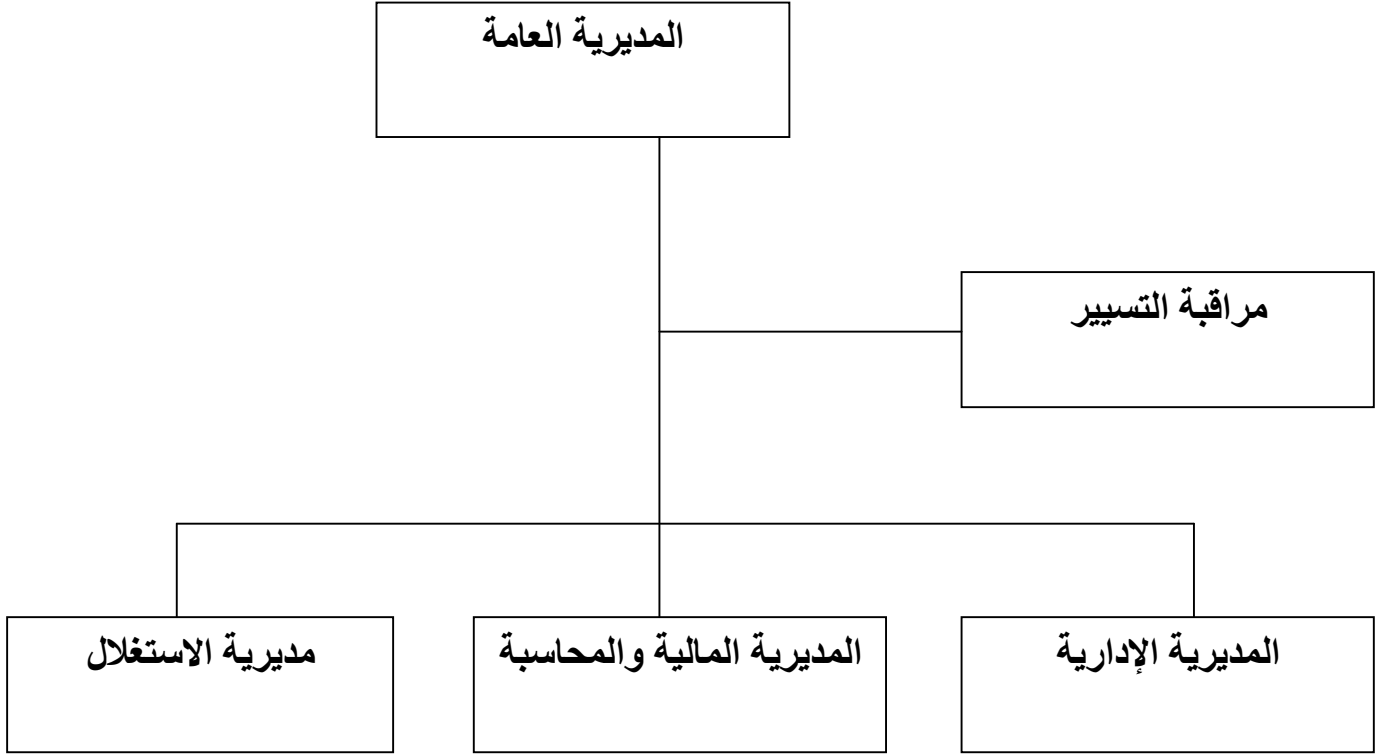
* حجم المؤسسة.

* الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

وفيما يلي نتطرق إلى بعض الأنماط لتوضيح مكانة مراقبة التسيير داخل التقسيم الوظيفي للمؤسسة:

النمط الأول:

الشكل رقم (3-1)، مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية

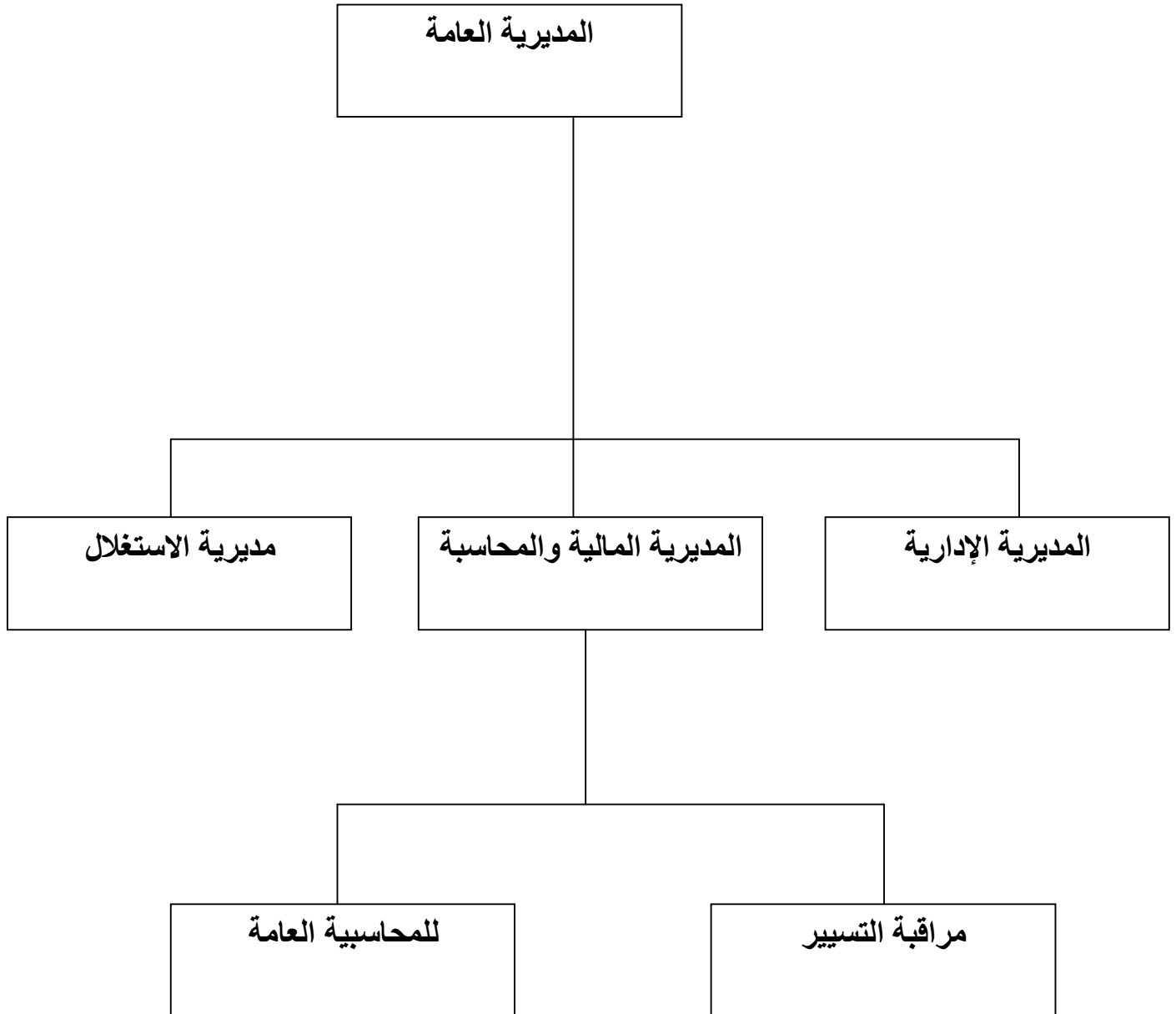


Source : Mihel Rouach le contrôle de gestion et finance op 1994. p83

في هذه الحالة فإن مراقبة مرتبطة ارتباطا مباشرا مع المديرية العامة تحظى بأهمية كبرى تمتاز باستقلالية التسيير، تحصل على المعلومات من المديريات الفرعية تتناقشها وتعالجها وتقم التوجيهات والإرشادات.

الشكل رقم (3-2): مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان بمديرية وظيفية حسب هذا

الهرم التنظيمي



Source : Mihel Rouach le contrôle de gestion en bancaire et finance op 1994. p84

وفي هذه الحالة فإن مراقبة التسيير والمحاسبة العامة تنتميان إلى نفس المديرية الوظيفية والتي هي المديرية المالية والمحاسبة وما يلاحظ.

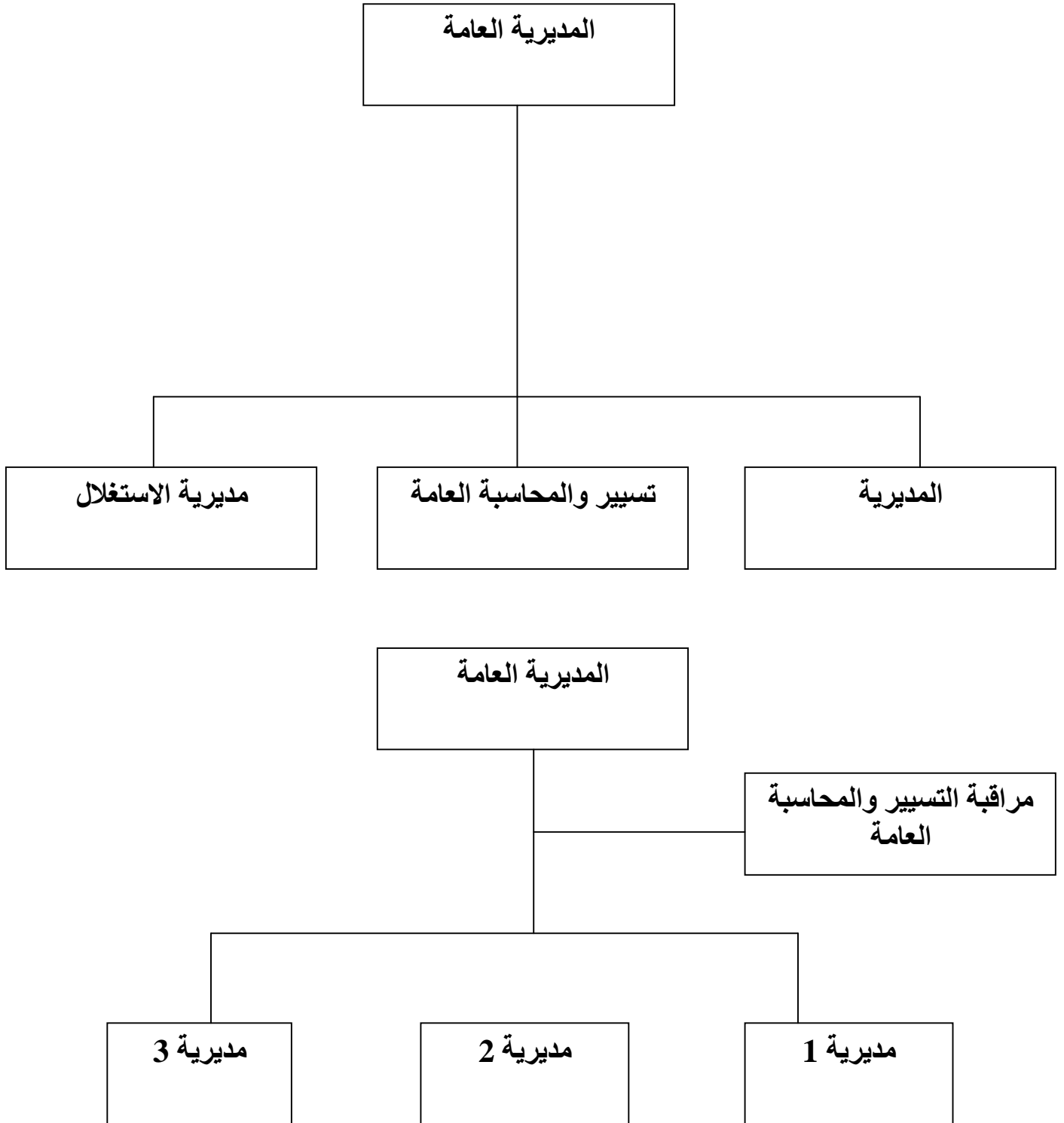
* محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة.

* عدم اعتماد وظيفة مراقبة التسيير كهيئة استشارية تابعة مباشرة للمديرية العامة يؤثر سلبيا من حيث متابعة تطبيق العمليات ويقلص من دورها في تحقيق الأهداف.

* غياب الاستقلالية في التسيير بالنسبة للمراقبة باعتبارها مرتبطة بالمديرية المالية والمحاسبة.

* توفر وقرب المعلومات المالية والمحاسبة

الشكل رقم: (3-3): مراقبة للتسيير والمحاسبة العامة



Source : Mihel Rouach le contrôle de gestion en bancaire et finance op 1994. p85

في هذه الحالة مراقبة التسيير للمحاسبة العامة لهما ارتباط مباشر، والمديرية العامة ونلاحظ إمكانية إرسال وتحلي فعال للمعلومات المحاسبية.

* الاستقلالية في التحكم.

* حوار مدعم بين المديریات.

بعد التطرق إلى هذه الأنماط الثلاثة للهياكل التنظيمية، بحيث نلاحظ أن النمط الأول أين مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة يمثل النمط الأمثل، بحيث نجدها بمثل هيئة استشارية تشارك بشكل كبير في إستراتيجية المؤسسة، إضافة إلى ذلك يمتاز باستقلالية التسيير أي لا يمارس عليها ضغوطات من طرف المديریات الأخرى، وبالتالي يمكنها القيام بدورها الحقيقي ألا وهو الوجيه والمراقبة.

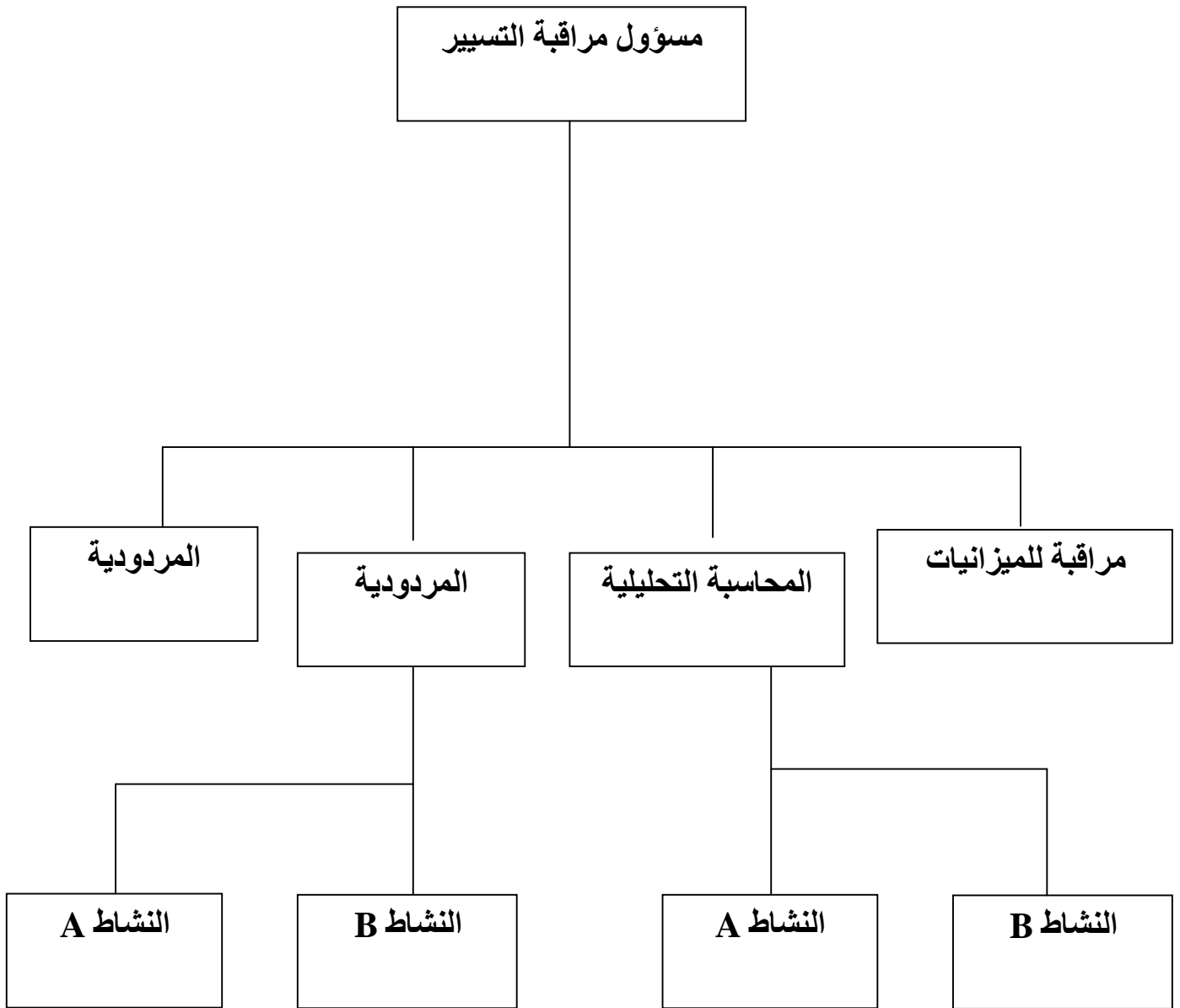
أما النمط الثاني أين مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان مع مديرية وظيفية وهي المديرية المالية والمحاسبة، رغم توفر وقرب المعلومات اللازمة، والكافية فيما يخص المالية والمحاسبة، الآن هذا النمط يعتبر محدود الاشتراك في المنافسات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة، إضافة إلى ذلك غياب الاستقلالية في التسيير باعتبارها مرتبطة بالمديرية الوظيفية.

وفي النمط الثالث، أين مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان مع المديرية العامة هنا يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات، وهو المحاسبة العامة وتهميش المصادر الأخرى كالإعلام الآلي، المواجهة الداخلية، والتنظيم.

وفيا يلي نحاول تقديم نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير الذي يمكن توضيحه

عن طريق الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4) التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير



Source : Mihel Rouach le contrôle de gestion aire finance op 1994. p86

لتحقيق النشاط A و B وتحقيق مردودية يجب:

* مراقبة الميزانيات وطبع الميزانيات، إمكانيات مادية ومالية وبشرية ومراقبة تطبيقها.

* المحاسبة التحليلية والاهتمام بالجانب الكي في تطبيق العمليات.

المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير في المخبر للبناء والسكن

نلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة أن مصلحة التخطيط و المراقبة (PCO) هي

المسؤولة عن عملية مراقبة التسيير، حيث نجدها في أعلى المراتب وهذا ما يعطيها الاستقلالية

التامة في المؤسسة ويخلو لها السلطة في التدخل المراقبة التسيير في المؤسسة ككل.

المطلب الأول: الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات المستعملة في المؤسسة ويمكن تلخيص أهم

المراحل التي تمر بها من أجل تحضيرها في النقاط التالية.

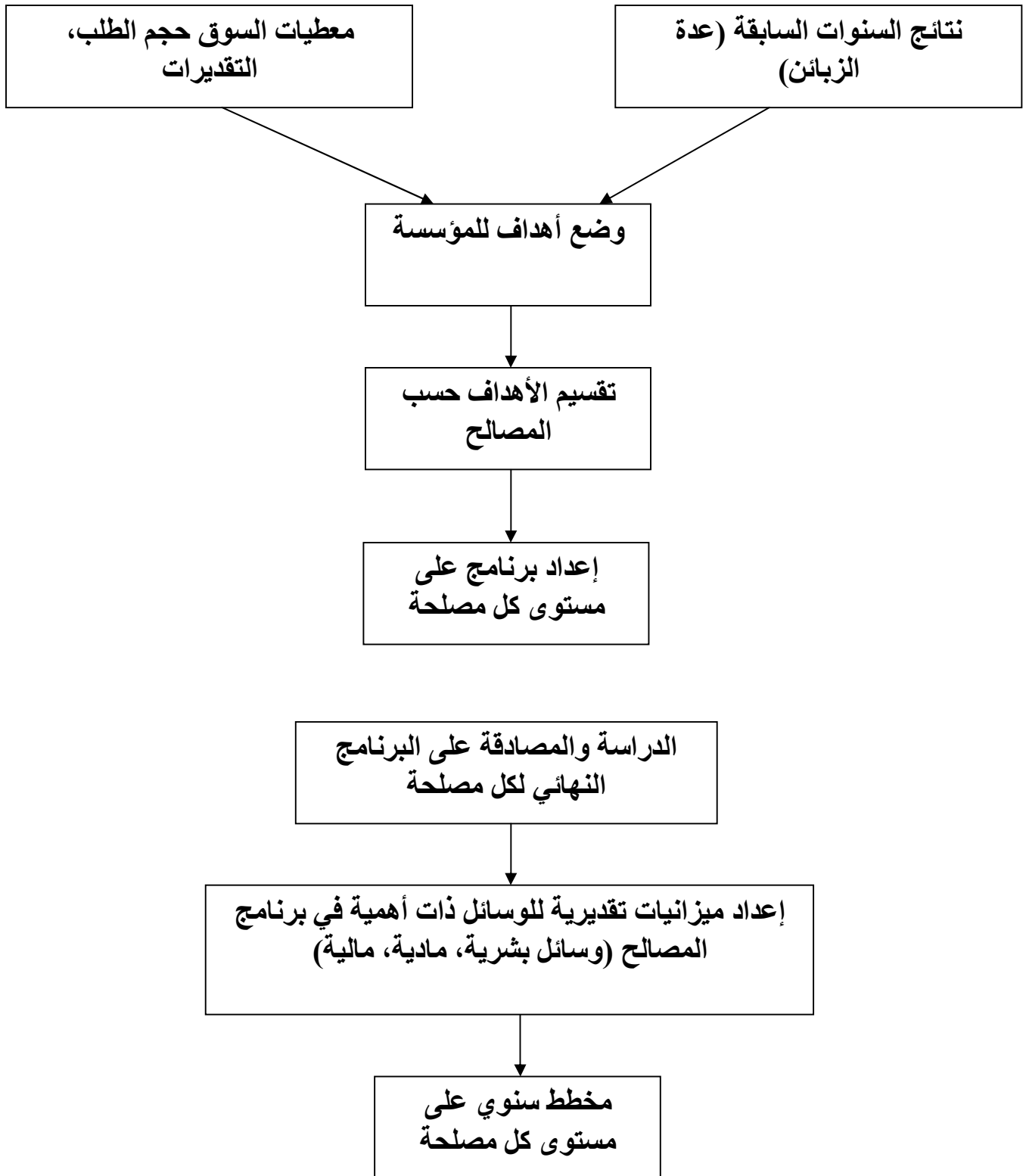
- طريقة تثبيت Méthode de fixation des objectif

- مرحلة إعداد المخطط السنوي Etape d'elabration du planannuel

programmation

ويمكن أن نبين المراحل بالتدقيق في المخطط التالي:

الشكل رقم (3-5) مراحل التخطيط في المؤسسة



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

1. طريقة تثبيت الأهداف المئوية:

إن التخطيط في المدى المتوسط الأجل يركز بصفة عامة على طريقة تثبيت الأهداف باستعمال تقنيات كمية للتقدير.

إن هذه العملية تتم في إطار إعداد المخطط السنوي للمؤسسة بأخذ بعين الاعتبار كأساس للعمل الطريقة التحليلية (معطيات حقيقية) في تحديد الأهداف.

هذه الطريقة في تحديد الأهداف ندخل في إطار الأهداف متوسطة الأجل للمؤسسة والتي تأخذ بعين الاعتبار المعلومات التالية:

* اتصال مباشر مع الزبائن.

- نمو قطاع البناء لعاقته بقطاع التحاليل والتجارب الكيميائية و الفيزيائية (جيو فيزيك)

- اتجاهات الأرقام المحققة للسنوات السابقة (تحليل الانحرافات).

- عرض الخواص.

- تتبع الاتجاهات التكنولوجية العالمية وبالإضافة على ذلك فإن المؤسسة تستعمل الطريقة التقنية للتقدير holt wintiers كمرجعية من أجل المصادقة على تثبيت الأهداف.

2. مراحل إعداد الموازنة السنوية

* تقوم المؤسسة بتثبيت هدف إجمالي objectif global، لتحقيقه في السنة المقبلة.

* هذا الهدف المقرر بوزع بعد ذلك الوحدات من أجل دراسة وإضافة اقتراحات.

* إن ضبط الموازنات حسب نوع الخدمة تتم بأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

- إحصائيات داخلية حول تطور الخدمات المقدمة للزبائن سواء خواص أو عموميين.

- ربط الأهداف بجدول زمني (رزمة)، مثل الأهداف شهرية، أهداف فصلة وأهداف نصف سنوية.

- إن المرافقة على الميزانية التقديرية النهائية، تأتي بعد المشاورات المباشرة بين مسؤولي

الوحدات بأخذ بعين الاعتبار جدول زمني محدد قبلا.

يعد ذلك بمساعدة نظام الإعلام التسييري الخدماتي informatique de gestion de services الذي يقوم بترجمته إلى ميزانية تقديرية للمواد الأولية المستعملة في التحاليل.

- تقوم الوحدات بإعداد موازنتها التقديرية (البرامج) يأخذ النقاط التالية في اعتبارها:

* وجود وسائل بشرية كافية للتحقيق الأهداف الموجودة.

* مطابقة الموازنات مع القرارات الإنتاجية.

* تطوير نسبة استعمال تلك القدرات.

* المرودوية الاقتصادية والمالية للبرنامج على الوحدة.

* العمل الواجب من أجل تشغيل هذا البرنامج.

بعد تحليل ودراسة المعطيات التقديرية تقوم كل مصلحة من LHCC بإعداد برنامجها السنوي للوحدة يعرض على مستوى الإدارة بحضور رئيس كل مصلحة وذلك وفق إطار زمني للموافقة النهائية.

وأخيرا بعد الموافقة على البرنامج النهائي للوحدات، تقوم مصلحة التخطيط والمراقبة

بالمباشرة في التحليلات ومراجعة وفحص مختلف معطيات البرامج السنوية للمصالح من أجل إعداد وتجميع البرنامج النهائي السنوي للمؤسسة (الموازنة التقديرية النهائية)

3. توزيع البرامج والموازنات الشهرية:

إن المخطط السنوي مقسم إلى برامج وموازنات شهرية وخلية ونصف سنوية، من أجل

كل مصلحة وهذا من أجل المتابعة والقيادة للنشاط وهي تتكون ما يلي:

* برنامج شهري لحجم الطلبات

* برنامج شهري للحجم الخدمات المقدمة

* تقديرات شهرية للحجم الخدمات المقدمة

* تقديرات شهرية للجدول حسابات التسيير حسب طبيعة الأعباء.

* موازنات شهرية للمجاميع الاقتصادية والمالية.

المطلب الثاني: لوحة القيادة:

نظرا لأهمية المعلومات في اتخاذ القرارات وضرورة الحصول عليها في أقرب وقت ممكن، فغن المخبر للبناء والسكن للوسط يحاول الاستعانة لهذين المطالبين، من خلال إعداد لوحة قيادة خاصة بها، تسمح لمسيرتها بمعرفة كل المؤشرات من أجل اتخاذ التدابير الملائمة في أقرب وقت ممكن.

1. منهجية إعداد لوحات القيادة

قبل نهاية الشهور (1-1) وفي بداية الشهر (D) تقوم جميع المصالح بجمع المعلومات وتحليلها حيث تتم عملية المقاربة والمقارنة بين:

- مقاربة ومقاربة الطلب والكمية الملاية من طرف المصلحة التقنية.
- مقاربه ومقارنة بين دفاتر المصلحة المالية والتجارية من أجل فحص الموجودات المالية.
- مقاربه ومقارنة بين دفاتر المصلحة المالية والموارد البشرية من أجل فحص المصاريف الخاصة بالعمال.

في هذه المرحلة تقوم مصلحة التخطيط والمراقبة بمراقبة وتقييم هذه الأعمال وهذا بتنسيقها وتنشيطها.

2. الوثائق المعتمدة:

- فواتير التحاليل حسب طبيعة ونوع الزبون لكل شهر.
- كشف حساب الموارد البشرية (مصاريف المستخدمين)
- كشف حساب المالية.
- كشف حساب المشتريات من مواد و سلع مستخدمة في التحاليل.
- ميزانية قطع الغيار.
- كشف حساب المصاريف الخاصة بالاستثمارات.

هذه المعلومات يتم فحصها وتحليلها ويتم إعادتها عن طريق شبكات خاصة كل مصلحة، حيث هذه الوثائق الشاملة، يتم إرسالها لمصلحة التخطيط والمراقبة من أجل فحصها ومراقبتها ثم تجميعها.

2. محتويات لوحة القيادة:

لوحات القيادة في المخبر تحتوي على المعلومات التالية:

- ◆ تحاليل التربة حسب النوع والشهر.
- ◆ تحاليل وتجارب الإسمت حسب النوع والشهر.
- ◆ تحاليل الزفت والحصى.
- ◆ أنواع الزبائن (خواص، عمومين)
- ◆ أنواع الخدمات المقدمة حسب نوع كل زيون
- ◆ مشتريات المواد والوسائل المستعمل في كل نوع من التحليل.
- ◆ - نسبة تغطية الخدمات.
- ◆ الحالة المالية.
- ◆ المرودية.
- ◆ حالة الاستثمارات.
- ◆ جدول حسابات النتائج TO
- ◆ نسبة التسيير

هذه الجداول تكون مسبقة بتعليقات من صفحتين ملخصة انجازات الشهر بالمقارنة الهدف المسطر.

المبحث الثالث: دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة

من خلال هذا البحث نحاول أن نقوم بدراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة من خلال تقييم أدواته المتواجدة مع اقتراحات التحسينات الواجب إدخالها على هذه الأدوات وتشمل الدراسة أيضا تلك الأدوات التي هي قيد الاستعمال.

المطلب الأول: تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

لقد تبين من خلال الدراسة التي قمنا بها في المؤسسة LHCC أن وظيفة مراقبة التسيير اجتازت مرحلة الإنشاء وهي في مرحلة النمو.

وللتأكد من فعالية نظام مراقبة التسيير المعمول به في المؤسسة سنحاول التعوض لا إيجابيات وسلبيات الأدوات التي يعتمد عليها في هذا المخبر بالرغم من نقص المعلومات التي بحوزتنا.

أولاً: تقييم نظام الموازنات التقديرية

من الإيجابيات التي لمسناها أن مخبر البناء والسكن للوسط له موازنات تقديرية مفصلة وبرامج عمل مخططة لكامل السنة، وتعمل كافة المصالح كخلية واحدة لتحقيق الأهداف المرسومة في هذه الموازنات والتي تشمل كل نشاط المؤسسة "المخبر" حسب يتم إعدادها بالإسناد إلى اعتبار أن إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة "المخبر" تتم على مستوى المديرية العامة وبإشراك مختلف مصالح المؤسسة في ذلك كما أن الشيء الإيجابي في نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة هو الصرامة في عملية التنفيذ والمتابعة، وذلك باستعمال مجموعة من التقارير المختلفة في الزمان والمحتوى والتي تعمل تلخيص نشاط المؤسسة وتوجيه قراراتها كما تقوم المؤسسة خلال كل فترة موازنة بتحليل الانحرافات و استخراج الفروقات ن أجل تقسيم الأداء.

إن الشيء الوحيد الذي يؤثر على فعالية نظم الموازنات التقديرية بالمؤسسة عدم الدقة في تحديد التكاليف ويرجع ذلك إلى غياب نظام محاسبة التكاليف داخل المؤسسة.

ثانياً: تقييم لوحة القيادة:

نستطيع القول من خلال التريص الذي أجريناه بالمؤسسة التي هي مخبر البناء والسكن الوسط لوحة القيادة تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تعتبر من أقوى أساليب التسيير في المؤسسة العالمية وهذا نرجعه لعدة اعتبارات:

- اعتماد المؤسسة على لوحة قيادة تلخص جميع أعمالها.
- مصلحة مراقبة التسيير متداخلة في المحاسبة والمالية والتي هي بدورها مسؤولة عن إعداد لوحات القيادة.
- تطابق المواصفات الموجودة في لوحات قيادة المصالح ولوحة قيادة المؤسسة مع المواصفات في لوحات القيادة، حيث نجد أن هذه الجداول تحتوي على الانحرافات.
- الهدف الرئيسي من وراء إعداد لوحات القيادة قياس الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- شمولية لوحة القيادة لكل أنشطة المؤسسة.

المطلب الثاني: نتائج واقتراحات

أولا: النتائج:

يعاني المخبر الوطني للبناء والسكن بالعموم ومخبر البناء والسكن والوسط خصوصا مثله مثل أي مؤسسة جزائرية من نقص في فعالية أدوات التسيير المستعملة ومرد ذلك إلى غياب بعض الأدوات التي يعتبر وجودها أكثر من ضروري ولا يمكن الاستغناء عنها، وأهم هذه الأدوات نظام تحليل التكاليف، كما أن فعالية الأدوات المستعملة موقف عليها ولما لها من دور فعال في ترشيد قرارات المؤسسة وهو يؤثر على أداء المؤسسة في حد ذاتها والاقتصاد القومي ككل.

وهناك عدة أسباب جعلت المؤسسة غير قادرة أو غير راغبة في تبني نظام محاسبة

التكاليف ومن بين الأسباب التي استخلصناها من خلال الآراء المختلفة داخل المؤسسة ما يلي:

• التحول من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق وصعوبات التأقلم حيث أن هذه

المؤسسات نشأت في نظام يقوم أساسا على مبدأ التخطيط والرقابة المركزية، فالإدارة

في المؤسسات مثل هذه المؤسسات وإلى غاية نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، كانت ما تزال خاضعة للسلطة المركزية وبالتالي ليس لها حرية الابتكار واستعمال أساليب جديدة، وخاصة أساليب وطرق التسيير الحديثة، ومع التحول إلى اقتصاد السوق، عاشت للمؤسسة الجزائرية مرحلة انتقالية والتي لم تأتي بالكثير في جانب التسيير من الناحية العملية، ولكن يلاحظ بعض المحاولات بعض المحاولات من طرف بعض المؤسسات في تطبيق هذه الأدوات.

- الخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة خشية ظهور الواقع الإنتاجي والإداري الغير مرضي للعيان، خاصة لكشف البطالة المقلعة المنتشرة بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية العائدة للقطاع العام وأيضا الخوف من تحديد كميات الهدر ومكان وزمان وقوعها ومسائلة قادة العمل عن ذلك.
- صعوبات في تطبيق محاسبة التكاليف لأن ذلك يحتاج إلى أموال كثيرة ولسنوات عديدة حتى يستقر.

ثانيا: الاقتراحات

- وبالنظر ايجابيات وسلبيات طريقة استعمال أدوات مراقبة التسيير المستعملة في المؤسسة بالرغم من العوائق التي واجهتها واستطعنا استخلاص من خلال هذه الدراسة نقائص على التسيير وبالتالي قمنا بابتداء بعض الحلول والاقتراحات التي نراها قد تكون حجر الأساس في تفعيل نظام مراقبة التسيير المعمول به في هذا المخبر ومن بين هذه الاقتراحات نذكر ما يلي:
- ضرورة الإسراع في إقامة نظام لمحاسبة التكاليف باعتبارها أساس على الأدوات الأخرى، ونجاحها يتوقف عليه، وهذا حتى يتمكن المؤسسة المخبر من ترشيد قراراتها.
 - العمل على إعادة هندسية الأعمال الإدارة الذي يخلق مرونة في هيكل المؤسسة وفي عملياتها.
 - توسيع الجوانب الذي تتم دراستها بالأدوات الحديثة الاستعمال.

- تكويني الموظفين والمسؤولين في المؤسسة في مجالات التسيير الحديث وشراكتهم في تحديد برامج التكوين من تحسسيهم ودفعهم إلى الاهتمام في هذه البرامج التكوينية لتحقيق نتائج مرضية.
- إدخال نظام جديد لتحفيز الموظفين على تحسين أداءهم وذلك في اشراكهم في القرارات وتحضير برامج العمل.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتبين لنا بوضوح دور نظام مراقبة التشغيل وانعكاسات أدواتها على تحسين أداء المؤسسة، حيث لاحظنا هذه الأخيرة تستعمل في المؤسسة مجموعة مهمة منها لكن المشكل يمكن في كيفية استعمالها والاستفادة منها في تحسين الأداء. كما لاحظنا أن المؤسسة تقوم بإعداد الموازنات لمختلف أنشطتها ومصالحها وتنفيذها يتم رفع مجموعة من التقارير وفي النهاية تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات واستخراج الفروقات والمعدلات خلال كل فتر. وبالمقابل هنا نقائص تحد من فعالية نظام الموازنات كنقص الشروحات والتفسيرات المحلقة لمختلف الانحرافات والفروقات وعدم الاستفادة منها بشكل كبير.

الخاتمة العامة :

تعتبر عملية تحسين الأداء من أهم المهام التي تؤيدها الإدارة الحديثة وشغلها الشاغل على مستوى الوظائف والمؤلفات حيث يمكن بواسطتها وضع صورة حقيقة عن نشاطات المؤسسة حيث تهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل من العمال، وتخطيط وتنظيم ورقابة عمليات التنفيذ للتأكد من توجيهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة .

و من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وكيفية مساهمته في تحسين أداء المؤسسات وخلصنا من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي :

_ على الرغم من اختلاف الباحثين حول تعريف مراقبة التسيير إلا أن تعار يفهم تتدفق جميعا في أنها مسار دائم للتعديل يستمد في تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وهو يسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم من خلال المعلومات التي يوفرها لهم و التي تساعدهم على تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية و بصورة ملائمة و منسجمة مع الإستراتيجية المحددة .

_ ترمي مراقبة التسيير إلى تحقيق هدف عام و هو تنمية المعلومات المسيرين و تطوير قدراتهم وتعديل اتجاههم وبالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر و هو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل.

_ يمكن النظر إلى المسار مراقبة التسيير على أنه مسار للتعلم، ويكون هذا المسار من أربعة مراحل وهي التخطيط التنفيذ المتابعة والتحليل و أخيرا تصحيح الانحرافات.

_ يسعى نظام مراقبة التسيير إلى الربط بين المستوى الاستراتيجي و المستوى التنفيذي .

_ تتطلب مهمة مراقبة التسيير أن يكون مراقب التسيير مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسات الحديثة ونظم المعلومات وتكاملها لخدمة قرارات مختلف الفاعلين في المؤسسة بغية تقليص العمليات الإدارية والتشغيلية ، الإسراع في التدفقات وتجنب مخاطر الأداء .

_ تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام، وهذا الآن هذه

الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر و تمنحه الاستقلالية وقدرة على التدخل بصورة كبيرة .

بعد هذه الدراسة التي قمنا بها تمكنا من إثبات بعض الفرضيات والتوسيع فيها بعض الآخر:

_ تعمل أدوات مراقبة التسيير على تحسين أداء المؤسسات من خلال التطبيق السليم لها و ذلك بتوضيح إستراتيجية المؤسسة وترجمتها إلى أهداف وهذا بخلق ديناميكية في المؤسسة وتعبئة كل الفاعلين وتحفيزه لبلوغ هذه الأهداف .

وفي الختام نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع وان لم يكن بكل جوانبه فعلى الأقل الجوانب الأكثر أهمية والكمال لله وحده.

قائمة المراجع

- 1- خليل الشماع ، مبادئ الإدارة ، دار المسير للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان 1994.
- 2- خالص صافي صالح ، رقابة التسيير في المؤسسة فيظل اقتصاد السوق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر سنة 2007.
- 3- دادي عدون ناصر ، اقتصاد المؤسسة ، دار المحدية ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، 2000.
- 4- دادي عدون ناصر ، المحاسبة التحليلية ، دار المحدية ، الجزائر ، 1990.
- 5- رحال علي ، سعر التكلفة و المحاسبة ، ديوان المطبوعات الجامعية بن شكنون ، الجزائر ، 1999.
- 6- زيبيدي بوعمامة ، مذكرة لنيل شهادة لسانس فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، المدرسة العليا للإدارة 1997 .
- 7- سيد الهواري مدخل إلى الإدارة العالية ، مكتبة عين الشمس ، مصر ، 1996.
- 8- صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، مذكرة ماجيستر ، جامعة الجزائر ، 2006 .
- 9- فركوس محمد ، الموزنات التقديرية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
- 10- محمد رفيق الطيب ، مدخل التسيير الجزء 1 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995.

11- محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير الجزء 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1997 .

12- محمود الزبيدي حمزة ، تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل ، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع ، عمان،2000.

- 1)-ATTAFIALA . net Eiachid h comptabilité analytique et sont rôle dans le contrôle de gestion, mémoire de licence anlger2002.
- 2)-ARMAN Dayan, manuel de gestion, édition Ellipes,volume1,paris ,p99.
- 3)-BERNARD freminier le tableau de bord facile, édition d'organisation,2003.
- 4)-bernard colasse , encyclopédie, contrôle de gestion et audit, Economica,paris2000.
- 5)-C Alazard et S, Separi, contrôle de gestion manuel et applications Dunod , 3^{eme} édition ,paris,1996.
- 6)-Coenig Gilbert, les théories de la firme ;2^{eme} édition , economica ,paris 1998.
- 7)-de kerviler isublle et de kerviler lois2le contrôle de gestion, 2^{eme} édition économisa 2000.
- 8)-Entony Managerial , contrôle système , édition Wood ,1997.
- 9)-J,R Suhz, comment construire le tableau de bord « les objets et les méthodes d'élaboration » édition dunod paris ,1975 .
- 10)-J. de rosney, dans le contrôle de gestion , la macroscopie , seuil 1975.
- 11)-Henri bouquin, le contrôle de gestion, 5^{eme} édition , PUF , paris,2000.
- 12)-H, loning et Y pesqueux et coll, le contrôle de gestion , édition dunod paris 1998.
- 13)-Grégory wegman, les tableaux de bords stratégique , analyse comparative d'un modèle Nord Américain et d'un modèle suédois , Grégor fiche, 1999.
- 14)-germalis A, contrôle de gestion en action , édition laison 1992.
- 15)-C harpentier michel , Philipe, secteur public et contrôle de gestion , édition d'organisation, paris 1998.
- 16)-Michel Lerroy, « le tableau de bord au service de l'entreprise édition d'organisation » deuscieme tirage, 2001.
- 17)-M, porter, l'avantage concurrentiel , dunod , paris 1997.
- 18)-Michel Gervais, contrôle de gestion 4^{eme} édition, Economica, paris , 1995.