

المدرسة العليا للتجارة-القلية-

مذكرة تخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الموضوع :

مراقبة التسيير كآلية لتطبيق مبادئ الحوكمة في  
المؤسسة الاقتصادية

حالة مؤسسة طونيك صناعة -تيازة-

تحت إشراف :

الأستاذة مقداد شفيقة

من إعداد الطالبة :

حمانة إيمان

مدة التبرص: من 1 أبريل إلى 31 ماي 2019.

السنة الجامعية:

2019-2018

# إهداء

إلى من أعتبره قدوتي التي أقتدي بها والذي ألبسني لباس العلم والأخلاق، وشجعني طوال مشواري الدراسي ووفر لي كل أسباب النجاح "أبي الغالي" أطال الله في عمره.

إلى أسمى عاطفة وأحلى ما ينطق به اللسان "أمي الحنون الغالية" أطال الله في عمرها.

إلى كل أساتذتي وأستاذاتي.

إلى من كانوا لي سنداً وفخراً واعتزازاً إخوتي وأخواتي حفظهم الله وأطال في عمرهم وأدامهم لي سنداً.

إلى خطيبي ووالديه الكريمين حفظهم الله وأطال في عمرهم.

إلى صديقاتي اللواتي أحببتن وعشت معهن أجمل الذكريات...إلى من قاسموني الحياة حلوها ومرها وشاركوني السعادة في كل لحظاتها.

وإلى كل طالب علم.

إيمان

# كلمة شكر

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة "مقداد شفيقة" على ملاحظاتها القيمة، وتوجيهاتها السديدة،

وتصويباتها الدقيقة، إلى أن تم إخراج هذه الدراسة إلى حيز الوجود ...

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة المدرسة العليا للتجارة وطاقمها الإداري على الجهود المبذولة

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان لموظفي مؤسسة "طونيك صناعة" عينة الدراسة

ولكل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي ممن ساعدني من قريب ومن بعيد

لإنجاز هذه الدراسة ولو بكلمة طيبة.

# فهرس المحتويات

إهداء

كلمة شكر

الفهرس

قائمة الجداول والأشكال

قائمة المختصرات

الملخص

المقدمة العامة.....أ-ج

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات..... (2-28)

تمهيد ..... 2

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات..... 3

المطلب الأول: حوكمة المؤسسات النشأة والإسهامات النظرية..... 3

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات، أهدافها وأهميتها..... 6

المطلب الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات ومحدداتها..... 9

المبحث الثاني: مبادئ الحوكمة، آلياتها والأطراف المعنية بتطبيقها..... 12

المطلب الأول: مبادئ ومقومات الحوكمة..... 12

المطلب الثاني: آليات الحوكمة ..... 17

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة..... 20

المبحث الثالث: تجارب دولية في حوكمة المؤسسات ..... 22

المطلب الأول: تجارب الدول الغربية..... 22

المطلب الثاني: تجارب الدول العربية..... 24

المطلب الثالث: تجربة الجزائر ..... 26

خلاصة الفصل ..... 28

## الفصل الثاني: مراقبة التسيير ودورها في تجسيد الحوكمة ..... (30-64)

- تمهيد ..... 30
- المبحث الأول: أساسيات مراقبة التسيير ..... 31
- المطلب الأول: نشأة مراقبة التسيير ومفهومها ..... 31
- المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير وأهميتها ..... 35
- المطلب الثالث: حدود مراقبة التسيير وعوامل نجاحها ..... 38
- المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير ..... 39
- المطلب الأول: المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية ..... 39
- المطلب الثاني: نظام المعلومات والتحليل المالي ..... 41
- المطلب الثالث: الموازنات التقديرية ولوحة القيادة ..... 44
- المبحث الثالث: دور مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة ..... 53
- المطلب الأول: هيكلية ومسار مراقبة التسيير ..... 53
- المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في تكريس الحوكمة ..... 58
- المطلب الثالث: تقارير مراقبة التسيير ..... 59
- خلاصة الفصل ..... 64

## الفصل الثالث: واقع مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة بمؤسسة طونيك صناعة.... (66-91)

- تمهيد ..... 66
- المبحث الأول: تقديم مؤسسة طونيك صناعة ..... 67
- المطلب الأول: التعريف بمؤسسة طونيك صناعة وأهدافها ..... 67
- المطلب الثاني: مهام مؤسسة طونيك صناعة وأهميتها الاقتصادية ..... 70
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة ..... 71
- المبحث الثاني: تقديم مديرية مراقبة التسيير والتنظيم ..... 76

المطلب الأول التعريف بمديرية مراقبة التسيير والتنظيم.....	76
المطلب الثاني: مهام مديرية مراقبة التسيير والتنظيم .....	76
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم.....	78
المبحث الثالث: دراسة وتحليل الدور الحوكمي لمراقبة التسيير بمؤسسة طونيك	
صناعة .....	80
المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير في مؤسسة طونيك صناعة.....	80
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة بمديرية مراقبة التسيير والتنظيم .....	80
المطلب الثالث: تقارير مديرية مراقبة التسيير والتنظيم .....	85
خلاصة الفصل .....	91
الخاتمة .....	(95-93)

قائمة المراجع

الملاحق

الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	مراقبة التسيير في ظل تطورات الفكر الإداري	1-2
51	الشكل العام للوحة القيادة	2-2
69	التقسيم الإداري لعمال مؤسسة طونيك صناعة لنهاية شهر أبريل 2019	1-3

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	خصائص حوكمة المؤسسات	1-1
11	المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة	2-1
15	مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD)	3-1
17	آليات حوكمة المؤسسات	4-1
21	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	5-1
34	مفهوم مراقبة التسيير	1-2
34	مثلث مراقبة التسيير	2-2
35	أهداف مراقبة التسيير	3-2
42	نظام معلومات التسيير	4-2
47	مراحل إعداد الموازنات التقديرية	5-2
48	أهم إستعمالات لوحة القيادة	6-2
50	مراحل إعداد لوحة القيادة	7-2
53	تابعية مراقبة التسيير للمديرية العامة	8-2
54	تابعية مراقبة التسيير لمديرية المالية والمحاسبة	9-2
54	مديرية مراقبة التسيير على نفس المستوى مع باقي المديريات	10-2
55	التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير	11-2
57	مسار مراقبة التسيير	12-2
60	أنواع التقارير	13-2
72	الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة	1-3
78	الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم	2-3
83	الموازنة التقديرية لسنة 2019 لمؤسسة طونيك	3-3
90	شكل يوضح دور مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات	4-3

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

مفهومها	الكلمة المختصرة
Organisation de Coopération et de Développement Economique	OCDE
International Finance Corporation	IFC
Center of International Private Enterprise	CIPE
Comitee Of Sponsoring Organization of the treadway commission	COSO
Algerien Chemical Specialities	ACS

## الملخص

تعد الحوكمة من أهم آليات التسيير المستهدفة حديثاً في الميدان الإقتصادي، حيث أنها تعمل على رفع مستويات الأداء للمؤسسات الإقتصادية وتخفيض المخاطر التي تترتب عن الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال المبادئ التي تقوم عليها والتمثلة في مبدأ المسؤولية، والإفصاح والشفافية، والمساءلة، والعدالة والمساواة، والآليات التي تستند عليها.

ونظراً لطبيعة نشاط مراقبة التسيير فإنها تعد من أهم آليات الرقابة والضبط الداخلي للحوكمة في المؤسسة، وهو ما حاولت هذه الدراسة إبرازه من خلال تسليط الضوء على دور مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة في المؤسسة مع إسقاط ذلك على مؤسسة طونيك صناعة كإحدى المؤسسات الوطنية الفاعلة في الإقتصاد الوطني.

ولقد تبين من خلال الدراسة والتحليل على المستويين النظري والتطبيقي بأن مراقبة التسيير تساهم بشكل كبير في تطبيق الحوكمة، وذلك من خلال المكانة المرموقة التي تحتلها في المؤسسة والأدوات الفعالة التي تستخدمها ولاسيما التقارير التي تقوم بإعدادها.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة المؤسسات، مبادئ الحوكمة، آليات الحوكمة، مراقبة التسيير، أدوات مراقبة التسيير، تقارير مراقبة التسيير.

## Résumé:

La gouvernance est l'un des mécanismes de gestion les plus importants récemment ciblés dans le domaine économique, car elle vise à améliorer la performance des entreprises économiques et à réduire les risques de corruption financière et administrative, à travers ses principes de responsabilité, transparence, responsabilité, justice et égalité, et les mécanismes sur lesquels elle repose.

Compte tenu de la nature de l'activité de contrôle de gestion, c'est l'un des mécanismes de contrôle et de contrôle interne le plus important de la gouvernance d'entreprise, et ce que cette étude a tenté de mettre en évidence à travers le rôle de contrôle de gestion dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise en prenant de l'entreprise Tonic Industrie en tant qu'une des entreprises nationales actives dans l'économie nationale comme cas pratique

Il a été démontré à travers l'étude et l'analyse aux niveaux théorique et pratique que le contrôle de gestion contribue de manière significative à l'application de la gouvernance, par sa position prestigieuse qu'il occupe dans l'entreprise et les outils efficaces qu'il utilise et en particulier les rapports qu'il prépare.

**Les mots clés :** la gouvernance des entreprises, les principes de la gouvernance, les mécanismes de la gouvernance, le contrôle de gestion, les outils de contrôle de gestion, les rapports de contrôle de gestion.

المقدمة العامة

ساهمت العولمة في زيادة النمو الاقتصادي العالمي والتنافس مما أتاح الفرصة للتوسع وتحقيق أرباح غير مسبوقه، غير أنها من ناحية أخرى قد خلقت بيئة تنافسية شرسة أدت إلى ظهور العديد من الشركات الرائدة كالشركات متعددة الجنسيات التي تملك قوة هائلة في مجال التجارة الدولية ، حيث أن أي تعثر وإفلاس وعسر مالي لتلك الشركات يؤدي إلى عواقب اقتصادية جسيمة مما تلحق الضرر بالملاك، بل وكافة الأطراف الأخرى المعنية، وذلك بسبب قرارات الإدارة سواء أساءت فيها التصرف أو عمدت فيها إلى إلحاق الأضرار بحملة الأسهم. كما كشف التاريخ عن بعض الحالات من دول العالم كالولايات المتحدة (شركة ENRON وشركة WORDCOM) وأحداث بنك بارنج البريطاني الذي ترجع جذوره إلى القرن الثامن عشر، وأزمة دول شرق آسيا واليابان.

مما أدى بالعديد من المنظمات و الهيئات الدولية إلى البحث عن نظام يحد من مخاطر الانهيار والوقوع في الأزمات يقوم على أسس وقواعد تضمن الإدارة الرشيدة للشركة و إحكام الرقابة عليها وهو ما يعرف بحوكمة الشركات .

ومما تمتاز به الحوكمة مبادئ تستند عليها تقوم على الشفافية والإفصاح الصادق و المساواة والعدالة و المساواة و الإبلاغ و المسؤولية و التي تعد بمثابة أهداف تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها إذ تسعى إلى ضمان التسيير الجيد للمؤسسة و حفظ حقوق الفاعلين بها و ذلك ما يؤدي بنا إلى طرح الإشكالية التالية:

✓ ما مدى مساهمة مراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية عامة ومؤسسة طونيك خاصة ؟

وللإجابة على هذا التساؤل يتطلب طرح الأسئلة الجزئية التالية:

- ما يقصد بالحوكمة ؟ وما هي المبادئ التي تقوم عليها؟ وما هي آليات تطبيقها؟
- ما هو دور مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة في مؤسسة طونيك صناعة ؟ وما هي الأدوات التي تستخدمها في سبيل ذلك؟

**(1) فرضيات البحث:**

- على ضوء التساؤلات السابقة يمكن وضع الفرضيات التالية:
- تعد الحوكمة من آليات التسيير الحديث تسمح للمؤسسة بالارتقاء بأدائها إلى المستويات المطلوبة و ضمان حقوق المساهمين و أصحاب المصالح، تقوم على مجموعة من المبادئ تتمثل أساسا في الإفصاح والشفافية والمساءلة والعدالة وتستند إلى آليات رقابية داخلية وخارجية.
- تساهم مراقبة التسيير بدرجة كبيرة في تطبيق الحوكمة بمؤسسة طونيك صناعة من خلال تقارير دورية و غير دورية يتم رفعها للأطراف المعنية باستخدام أدوات وتقنيات مختلفة تتمثل أساسا في الموازنات التقديرية و لوحات القيادة.

**(2) أهداف البحث:**

- ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- التعرف على حوكمة المؤسسات وعلاقتها بمراقبة التسيير؛
- التعرف على التقارير التي يعدها مراقب التسيير والتي من شأنها أن تساهم في تطبيق الحوكمة؛
- تشخيص واقع مراقبة التسيير والحوكمة بمؤسسة طونيك صناعة.

**(3) أهمية البحث:**

- تكمن أهمية البحث فيما يلي:
- إبراز أهمية و دور مراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة في المؤسسة؛
- إعطاء صورة حقيقية عن واقع مراقبة التسيير و الحوكمة بإحدى المؤسسات الفاعلة في الاقتصاد الوطني.

**(4) أسباب اختيار الموضوع:**

- وهي تعود إلى ما يلي:
- حداثة الموضوع و أهميته حيث انه يجمع بين أداتين أساسيتين يتوقف عليهما التحكم في عملية التسيير و نجاحها و لاسيما في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية في الجزائر؛
- الوقوف على التطبيق الميداني لمراقبة التسيير وإبراز دورها في تفعيل الحوكمة؛
- طبيعة التخصص الدراسي.

**(5) منهجية البحث:**

- لمعالجة الموضوع محل الدراسة وتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي لاستعراض الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير والحوكمة والمنهج التحليلي الاستقرائي لاستنباط الدور الحوكمي لمراقبة التسيير بمؤسسة طونيك صناعة كدراسة حالة.

**(6) هيكلية البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة و إثبات او نفي الفرضيات الموضوعة تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

✓ **الفصل الأول:** سيتناول نشأة حوكمة المؤسسات و مفهومها، مبادئها وآليات تطبيقها وبعض

التجارب الدولية بما فيها الجزائر.

✓ **الفصل الثاني** سيخصص لمراقبة التسيير، أدواتها و تقاريرها وعلاقتها بحوكمة المؤسسات.

✓ **الفصل الثالث:** سيتناول دور وأهمية مراقبة التسيير كآلية لتفعيل الحوكمة في المؤسسة الإقتصادية.

**(7) حدود الدراسة:**

- **البعد المكاني للدراسة:** مؤسسة طونيك صناعة ببوسماعيل.
- **البعد الزمني للدراسة:** من 01 أبريل 2019 إلى 31 ماي 2019.

# الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لحوكمة  
المؤسسات

**تمهيد:**

ظهر مفهوم حوكمة المؤسسات بقوة حديثاً، وذلك عام 1997، حيث أصبحت ضرورة ملحة تعمل العديد من الدول إلى تسريع العمل والتقييد بها، يرجع أغلب أسباب ظهورها إلى سوء التسيير الناتج عن سوء التقدير والجشع المفرط. كما يمكن وصف حوكمة المؤسسات على أنها ناتج لضغوط واتجاهات أسواق المال لتقويم سلبيات التجارة الحرة وبعض الممارسات غير المسؤولة في الأسواق التجارية، فجاءت الحوكمة معتمدة على مجموعة من المبادئ أهمها المساءلة، والشفافية، والمصادقية والموضوعية لتساعد المؤسسات سواء كانت عمومية أو خاصة في التسيير المحكم الذي يسمح بتحقيق الأهداف بفعالية وكفاءة عالية.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كما يلي:

**المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات؛**

**المبحث الثاني: مبادئ الحوكمة، آلياتها والأطراف المعنية بتطبيقها؛**

**المبحث الثالث: تجارب دولية في حوكمة المؤسسات.**

**المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات.**

إن الأزمات والفضائح التي شهدتها بعض الشركات العالمية الكبرى مثل شركة إنرون ENRON وشركة وورد كوم WORDCOM، ساهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت حل لمعالجة أسباب الانهيار وأزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي في الشركات المنهارة، بحيث أصبح هناك ثقة اتجاه موثيق وسياسات حوكمة الشركات في محاولة لإعادة التأسيس من جديد.

**المطلب الأول: حوكمة المؤسسات: النشأة والإسهامات النظرية.****أولاً: نشأة حوكمة المؤسسات.**

على الرغم من الاهتمام الحديث بمفهوم حوكمة الشركات إلا أن ظهورها يعود لبداية القرن الماضي، حيث تناول الباحثان Berle و Means بجامعة هارفارد قضية فصل الملكية عن الإدارة عام 1932 ، وأكدوا على ضرورة الفصل بين ملكية رأس المال وعملية الإشراف والرقابة داخل الشركات، وقدموا تفسيراً للمشكلة الأساسية الناجمة عن عدم الفصل بينهما أو ما يُعرف بمشكلة تضارب المصالح، والتي من الممكن حدوثها بين مدراء ومالكي الشركات في إطار ما يُعرف بمشكلة الوكالة.<sup>1</sup>

كما اهتم كل من Meckling و Jenson في سنة 1976 بحوكمة المؤسسات وعملاً على إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن عدم الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (The committee of Sponsoring Organization – COSO) المعروفة باسم لجنة تريداوي Treadway Commission، والتي أصدرت تقريراً يتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلي وتعزيز مهمة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات.<sup>2</sup>

وعلى الصعيد الأوروبي، ظهرت العديد من التقارير التي أكدت على ضرورة الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، من أبرزها القانون البريطاني الصادر عن بورصة لندن للأوراق المالية، والتي أصدرت تقرير ( Cadbury report) في عام 1992، ألزم الشركات البريطانية بالإفصاح عن التزامها بقواعد حوكمة الشركات مع ضرورة تقديم تفسيرات عن القواعد التي لم يتم الالتزام بها.

وفي عام 1999 أصدرت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD تقريراً يتضمن مبادئ حوكمة الشركات والتي أصبحت معياراً دولياً وبمثابة حجر الأساس لوضعي نظم الحوكمة في جميع أنحاء العالم. ونتيجةً للأزمات الاقتصادية التي مست عدد كبير من الشركات الأمريكية بعد أحداث 11 سبتمبر 2001،

<sup>1</sup> عمر يوسف عبد الله الحباري، "أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2017، ص-12.

<sup>2</sup> مباركية حمزة، بوطفيس زوهير، "أهمية تقارير مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة"، مذكرة ماستر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2017، ص-03.

أصدر الكونغرس الأمريكي في عام 2002 تشريع (Sarbanes-Oxley) الذي حدد متطلبات حوكمة جديدة تركز على تشكيل لجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها وواجباتها.<sup>3</sup>

**ثانياً: الإسهامات النظرية في حوكمة المؤسسات.**

### (1) نظرية تكاليف الصفقات (la théorie des couts de transaction):

أول من وضع مفهوم تكاليف الصفقات هو رونالد كوز Ronald Coase وذلك عام 1937، في مقال له بعنوان طبيعة المؤسسات «The nature of firme» الذي أعده في إطار دراسته حول المؤسسة وهيكل السوق والذي خلص فيه إلى أن جميع الصفقات الاقتصادية مكلفة، وهناك تكاليف مرتبطة بمعرفة السعر الصحيح، حتى في الأسواق التنافسية. والترتيب المؤسسي الأكثر كفاءة لتنفيذ نشاط اقتصادي معين هو ذلك الذي يقلل من تكاليف الصفقات إلى أدنى حد، وغالبا ما تكون السوق. إلا أن استخدام السلطة والقواعد داخل المؤسسة يكون أحيانا أكثر كفاءة، فنظريا ما هي إلا لسبب وجود المؤسسات ولكنها لم تكن محددة بما فيه الكفاية للتعويض بالظروف التي تتفوق فيها المؤسسات أو الأسواق على التنظيم، ومن ثم جاءت مساهمة ويليامسون "O. Williamson" لتوضيح ذلك.<sup>4</sup>

إنطلق ويليامسون O. Williamson من فكرة كوز coase المتعلقة بتكاليف المعاملات وطورها وأدمج فيها فكرة الرشادة المحدودة لسيمون Simon، فقد اعتمد على تحديد العوامل المحددة لتكاليف الصفقات كخطوة أولى ثم كخطوة ثانية قيم قدرة النماذج المختلفة للتنسيق وأطلق عليها اسم هياكل الحوكمة وركز في البداية على المقارنة بين المؤسسة والسوق. حيث يرى أن المؤسسة تساعد على تقليص هذه المخاطر والتقليص أيضا من ظاهرة الانتهازية،

ويمكن تلخيص أهم ما جاء به ويليامسون أن لتحقيق الفعالية في تنفيذ إستراتيجيات الأعمال و تجسيد السياسات العامة، يستلزم اختيار هيكل حوكمة يساعد على التقليل من مخاطر الانتهازية والحد من التضارب في المصالح بين المتعاملين والشركاء الاجتماعيين، وذلك إما باعتماد الهياكل البديلة أو هياكل التصنيف الترتيبي لتكاليف الصفقة مما يؤدي إلى تبني الخيار الأكثر فعالية في تحقيق أهداف دون الإضرار بمصالح أي طرف آخر.

### (2) نظرية الملكية (la théorie de propriété):<sup>5</sup>

تسعى نظرية حقوق الملكية إلى فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات في إطار مفهوم حق الملكية، وقد أكد في هذا السياق أمان "Amann" أن الهدف من النظرية هو فهم كيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي. وفي سنة 1932 توصل كل من Berle و Means أن الشركات التي تكون فيها نسبة الملكية المؤسسية مرتفعة، تنخفض فيها تكاليف الوكالة وذلك لأن المالكين المؤسسين يمتلكون القدرة على الرقابة على سلوك

<sup>3</sup> عمر يوسف عبد الله الحيارى، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

<sup>4</sup> علاء بن ثابت، "دراسة في تأثيرات سوق الأوراق المالية على نظام حوكمة المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة،

2012، ص: 71-72.

<sup>5</sup> زياد محمد زريقات ومحمد عبد الرحمن الغرابية، "تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية، دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية قسم العلوم المالية والمصرفية جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أبريل 2013، ص: 257.

الإدارة بالإضافة إلى قدرتهم على الحصول على الكثير من المعلومات التي قد لا تكون متاحة لغيرهم من المستثمرين.

ويرى كل من Alchian و Demsetz أن فعالية المؤسسة تخضع لتعريف حقوق الملكية، لأن هذا الأخير يحدد شروط امتلاك الفائض الناتج عن نشاط الإنتاج. وأن يكون المشكل معقداً لما يكون هناك انفصال بين مالك رأس المال والمسير. كما تنطلق هذه النظرية من أن الملكية تعطي حقوقاً تتمثل في حق الاستعمال، وحق الاستثمار وحق التصرف.

### (3) نظرية الوكالة (la théorie d'agence):

تقوم نظرية الوكالة بمعالجة مشكلتي الإختيار المعاكس ( **problème de sélection adverse** ) والخطر الأخلاقي ( **alea moral** ) واللذان تنشآن نتيجة الفصل بين الإدارة والملكية، مما يترتب عنه ما يعرف في علم المالية بتضارب المصالح بين كل من المساهمين والمدراء. هذا التضارب يؤدي بدوره إلى تحمل الشركة لتكاليف الوكالة التي قد تزيد من تكاليف جمع الأموال من خارج الشركة ومن ثم زيادة الاعتماد على الأموال المتولدة داخل الشركة باعتبارها ارضى مصدر للتمويل. وتتخلص تكاليف الوكالة كما توصل إليها Jensen و Meckling في سنة 1976 فيما يلي:<sup>6</sup>

- **تكاليف رقابية:** تتمثل في الحوافز التي يتم منحها للإدارة وتكلفة الآليات الرقابية على سلوكها.
- **تكاليف الربط:** هي ما تتفقه الإدارة من موارد في إعداد التقارير والمعلومات الإضافية التي تقدمها للملاك لتؤكد أنها تعمل بأفضل ما يمكن لتعظيم ثروتهم المتبقية.
- **الخسائر المتبقية:** وهي الخسائر والأضرار التي تلحق بثورة الملاك والمترتبة عن الانحرافات بين قرارات الإدارة ومصالح الملاك .

ومن الجدير بالذكر أن مشكلة الوكالة تتعاضد في حالة توفر تدفقات نقدية والتي هي عبارة عن الفوائض من التدفقات النقدية بعد أن تقوم الشركة بتمويل كافة مشاريعها الاستثمارية ذات صافي القيمة الحالية موجبة. وعليه، فإن الشركة التي تحقق أرباحاً يتوقع أن تواجه تكاليف مرتفعة وذلك بارتفاع نسبة السيولة في المشاريع الزائدة غير المجدية، كما تستخدم الدين من أجل تخفيض قيمة التدفقات النقدية التي تكون تحت تصرف المدراء.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Jensen, M., and Meckling, W., (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, Vol. 3 No. 4, p:305-360.

<sup>7</sup> زياد محمد زريقات، محمد عبد الرحمان الغرابية، مرجع سبق ذكره، ص: 254-255.

## المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات، أهدافها وأهميتها.

### أولاً: مفهوم حوكمة المؤسسات.

لا توجد ترجمة عربية متفق عليها للتعبير عن مصطلح "Corporate Governance" ولكن من الترجمات التي انتشر استخدامها في هذا المجال: نظام الحوكمة، نظام إدارة الشركات ومراقبتها، ممارسة السلطة والقيادة، إدارة المؤسسات المالية، إدارة ومراقبة المنشآت وغيرها.

#### أ- المفهوم اللغوي:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً في قاموس اللغة العربية، ويستمد مصدره من الحكومة التي تعني الانضباط والسيطرة والحكم. مما يجعل هذا اللفظ يتضمن العديد من الجوانب لمفهوم الحوكمة منها:<sup>8</sup>

- (1) **الحكمة:** وهو ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- (2) **الحُكم:** وهو ما تقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- (3) **الاحتكام:** وهو ما يقتضيه الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- (4) **التحاكم:** طلباً للعدالة خاصة عند إنحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

#### ب- المفهوم الاصطلاحي:

يشير مصطلح الحوكمة إلى كيفية التحكم والسيطرة عن طريق قواعد وأسس الضبط لغرض تحقيق حكم رشيد، والمراقبة بصفة متكاملة وعلمية تدعياً للشفافية والموضوعية والمسؤولية. وفيما يلي نقدم مجموعة من التعاريف لهذا المصطلح:

- (1) حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة كحملة السندات، العمال، الدائنين والمواطنين.<sup>9</sup>
- (2) الحوكمة هي مجموعة من الضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.<sup>10</sup>
- (3) ترى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE أن حوكمة الشركات هي مجموعة علاقات لإدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وذوي المصلحة، ووضع أهداف ورصد ومتابعة الأداء في إطار وجود انفصال بين الملكية والإدارة، وتعترف المنظمة بعدم وجود نموذج جيد لحوكمة الشركات.<sup>11</sup>
- (4) تُعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.<sup>12</sup>

<sup>8</sup> أشرف حنا ميخائيل، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة المؤسسات"، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات، 24-26 سبتمبر، القاهرة، 2005، ص-05.

<sup>9</sup> المنظمة العربية للتنمية الإدارية، "الحوكمة والإصلاح المالي الإداري"، القاهرة، 2009، ص-05.

<sup>10</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص-14.

<sup>11</sup> طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص-09.

<sup>12</sup> قطوف ياسين، "تطبيق مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني وفق IFSB و AAOIFI"، رسالة ماجستير، القطب الجامعي، القليعة، 2016، ص-53.

5) يصف تقرير CADBURY حوكمة الشركات بأنها أداة تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة لضمان الفعالية وتحسن الوضع الاقتصادي للدولة من خلال زيادة وكفاءة الشركات.<sup>13</sup>

6) يعرف مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE الحوكمة بأنها الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، ويرى مركز المشروعات الدولية أن الحوكمة تركز على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح و واضعي التنظيمات الحكومية، وعلى كيفية التفاعل بين هذه الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة.<sup>14</sup>

### ج- المفهوم المحاسبي:

يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً.<sup>15</sup>

### د - المفهوم القانوني:

حوكمة الشركات من الناحية القانونية هي مجموعة من القيود التعاقدية التي يتم على أساسها التحكم في قرارات القائمين على الشركة لتحقيق الربحية والعدالة لجميع الشركاء<sup>16</sup>، حيث تقوم حوكمة الشركات على حماية أصحاب مصالح أو الشركة للتغلب على الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة. ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي:

حوكمة الشركات هي آلية يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها، حيث تحرص على أن تكون المعلومة ذات شفافية ومصداقية لإعطاء صورة حقيقية عن الأحداث لمختلف أعضاء إدارة الشركة كمجلس الإدارة، المديرين، المساهمين وأصحاب المصالح، فمن خلال التطبيق السليم للحوكمة يتم اتخاذ القرارات الصحيحة وضمان حسن سير الشركة ومساءلة الأطراف المعنية عند خرقها للقواعد وقوانين المؤسسة، وإن أحسنوا يتم مكافأتهم وتحفيزهم.

<sup>13</sup> طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص:09.

<sup>14</sup> حمزة مباركية، بوطفيس زوهير، مرجع سبق ذكره، ص:05.

<sup>15</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره ، ص:13.

<sup>16</sup> أحمد على خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر ، 2012، ص:89.

**ثانياً: أهداف حوكمة المؤسسات.**

تختلف أهداف الحوكمة من مؤسسة إلى أخرى، إلا أن هناك أهداف أساسية نذكرها فيما يلي:<sup>17</sup>

- 1- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- 2- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- 3- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ومتابعتها.
- 4- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون الممثلين في الجمعية العمومية للشركة.
- 5- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- 6- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- 7- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- 8- تمكين المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين من الاضطلاع بدور المراقبين على أداء الشركات.
- 9- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

**ثالثاً: أهمية حوكمة المؤسسات.**

تكمن أهمية حوكمة الشركات في فعالية استخدام الموارد المتاحة وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، وأيضاً يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.

تبرز أهمية الحوكمة التي بدت آثارها واضحة من خلال تحقيقها للمنافع الآتية:

- محاربة الفساد الداخلي للمؤسسة فضلاً عن دورها في تعظيم قيمة الشركة في السوق وضمان بقائها ونموها واستمرارها.
- خلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال أدوات رقابية فعالة؛
- الحرص على الشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية يسمح لأصحاب المصالح باتخاذ قرارات صائبة للحصول على عائد عادل من الموجودات، وذلك هو جوهر الحوكمة المؤسسية.
- الفصل بين ملكية الشركة والإدارة ومن ثم بين المساهمين وإدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين، وهذا الاهتمام نابع من تعارض المصالح بين الملاك والمديرين التنفيذيين بسبب ما يخلقه هذا الفصل من فاعلية تتصل بتحديد الرؤيا الإستراتيجية ومدى توافق احتياجات ومتطلبات مصالح المستثمرين في الشركة المساهمة.

<sup>17</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص-23.

• جذب الاستثمارات سواء الأجنبية منها أم المحلية والمساهمة في الحد من تهريب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل فضلا على إمكانية الحصول على مصادر أرخص مما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.<sup>18</sup>

• تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات المتعلقة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.<sup>19</sup>

### المطلب الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات ومحدداتها.

#### أولاً: خصائص حوكمة المؤسسات.

تتميز حوكمة المؤسسات بمجموعة من الخصائص نذكر منها:<sup>20</sup>

1. **الانضباط:** تعمل حوكمة المؤسسات على ضمان وضوح البيانات للجمهور، والتقدير السليم لحقوق الملكية، وإقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي، والالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح، وضمان وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم، بالإضافة إلى استخدام الديون في مشروعات هادفة.
2. **الشفافية:** لضمان الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، والإفصاح الفوري عن المعلومات السوقية الحساسة، وعدم تسرب المعلومات، وتحديث المعلومات على شبكة الانترنت، ونشر التقارير المالية في الوقت المناسب... الخ.
3. **الاستقلالية:** لتحقيق المعاملة العادلة للمساهمين، وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا، وضمان وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي، ووجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مستقل... الخ.
4. **المحاسبة عن المسؤولية:** وذلك من خلال ضمان الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة، ووجود الأجنب في مجلس الإدارة ولجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية، وعدم معاملة مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي... الخ.
5. **المساءلة:** الحرص على ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية والتصرف بشكل فعال ضد التجاوزات، والتحقق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا، ووضع آليات لعقاب الموظفين، والشفافية والعدالة في التعامل في الأسهم.
6. **العدالة:** ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة وإدراج نصوص لحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساسي للشركة، والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح.

<sup>18</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شيجان المشهداني، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص-33.

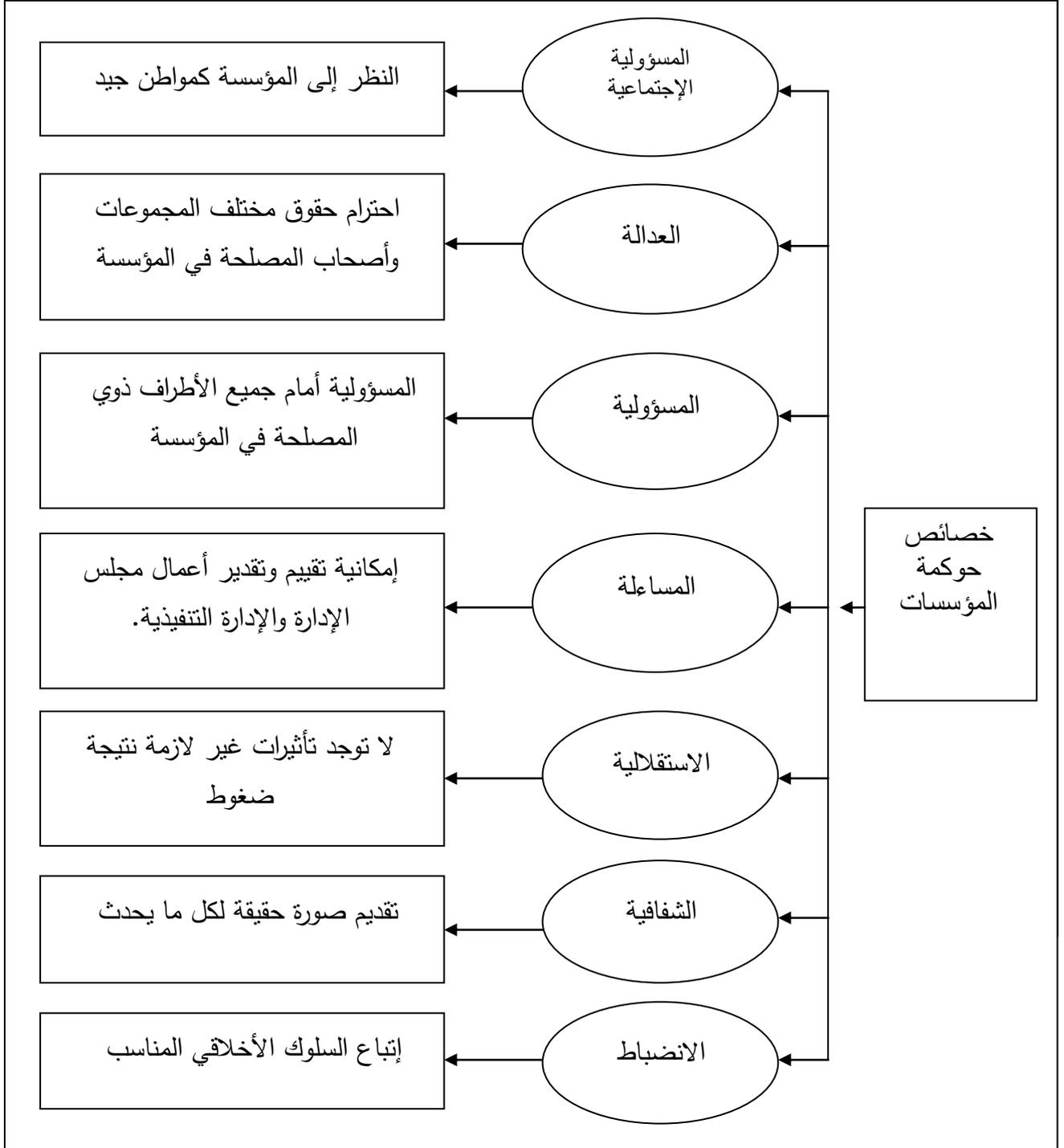
<sup>19</sup> عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 28-29.

<sup>20</sup> عامري محمد الطاهر، "دور حوكمة المؤسسات في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، 2015، ص-06.

7. الوعي الاجتماعي: ويتضح من خلال وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي وعادلة للتوظيف والمسؤولية البيئية.

ويمثل الشكل الآتي خصائص حوكمة المؤسسات:

الشكل رقم (1-1) : خصائص حوكمة المؤسسات.



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص-23.

## ثانياً: محددات حوكمة المؤسسات.

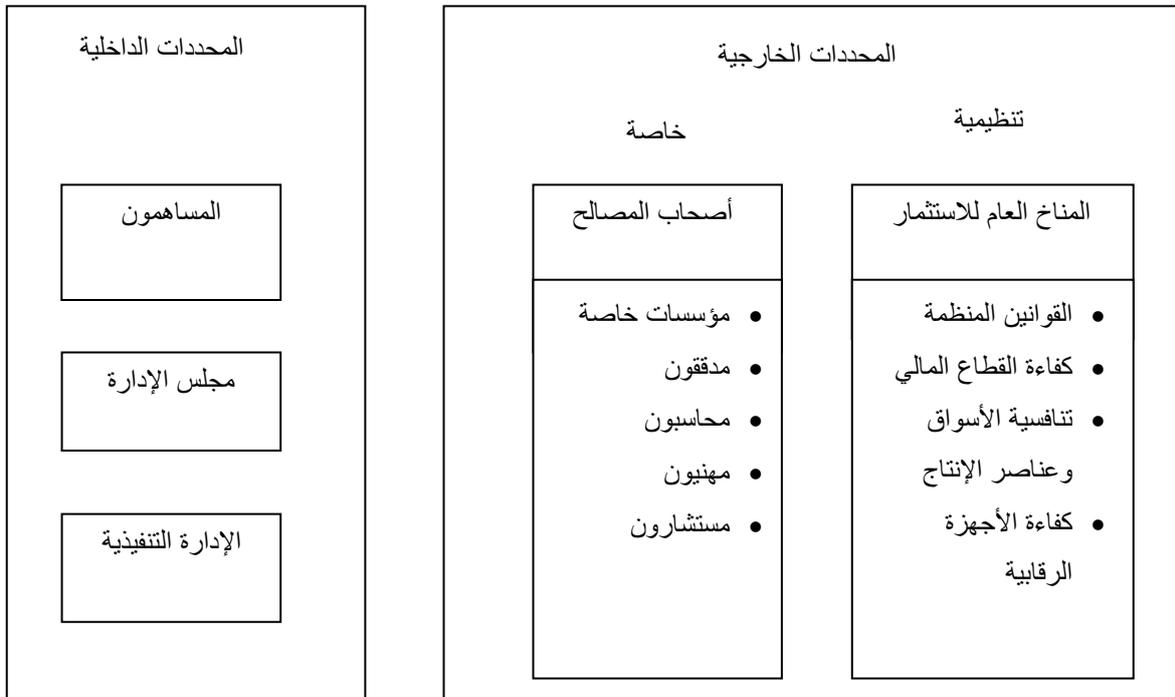
المحددات هي تلك القواعد والأسس التي تساعد على إنجاح عملية الحوكمة ومنها محددات خارجية وأخرى داخلية، وهي كالتالي:<sup>21</sup>

**(1) المحددات الداخلية:** تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، التي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح تلك الأطراف الثلاث.

**(2) المحددات الخارجية:** وهي تتمثل في المناخ العام للاستثمار في الدولة والقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس، كفاءة القطاع المالي (المصارف وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج فضلاً عن كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة)، وبعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة كالجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المدققين، المحاسبين، المحامين، الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي بدورها تحسن إدارة الشركة من خلال تقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

ويلخص الشكل الآتي المحددات المشار إليها:

### الشكل رقم (1-2): المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة



المصدر: علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، المرجع السابق، ص-47.

<sup>21</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص-46.

**المبحث الثاني: مبادئ الحوكمة، آلياتها والأطراف المعنية بتطبيقها.**

وسيتناول هذا المبحث عرض لمبادئ الحوكمة وكذا آليات الحوكمة التي تعد دعامة أساسية لتجسيدها داخل نظام المؤسسة مع ضرورة معرفة الأطراف المعنية بتطبيقها.

**المطلب الأول: مبادئ ومقومات الحوكمة.****أولاً: مبادئ حوكمة المؤسسات.**

حوكمة الشركات أداة قوية للحفاظ على استقرار اقتصاديات الأسواق، فلا يوجد أسلوب واحد لتطبيقها وإنما هناك أسس ومعايير يستلزم الاعتماد عليها ومن بينها تلك التي أصدرتها المنظمات والهيئات الدولية وأهمها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، التي أصدرت في عام 1999 مبادئ الحوكمة تمس خمسة مجالات، وقد تم تعديلها في عام 2004 وأصبحت تغطي ست مجالات. وتنقسم هذه المبادئ إلى ست مجموعات رئيسية وهي:

**المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات.**

يؤكد هذا المبدأ على أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون، ولقد شدد على الآتي:<sup>22</sup>

- وضع إطار لحوكمة الشركات ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يقدمها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛
- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافق مع حكم القانون وشفافية وقابلية التنفيذ؛
- توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محددًا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، وأن تقدم أحكامها وقراراتها في الوقت المناسب وأن تكون شفافة ومدعمة بالشرح التام.

**المبدأ الثاني: حماية الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين.**

يضمن هذا المبدأ حماية حقوق جميع المساهمين والمعاملة المتساوية لهم والمتمثلة فيما يلي:<sup>23</sup>

- نقل وتحويل ملكية الأسهم؛
- الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية؛
- الحصول على معلومات خاصة بالشركة ذات شفافية ومصداقية وفي الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛
- حق المشاركة في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة وفي التصويت وفي اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛

<sup>22</sup> أحمد علي خضر، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

<sup>23</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شيجان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص: 36-38.

- المشاركة في اتخاذ القرارات المهمة والخاصة بالحوكمة المؤسسية، والحق في إعلامهم بشكل كافي عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية؛
  - أن تخضع مكونات نظام المكافآت والحوافز الخاص بأعضاء مجلس الإدارة والعاملين لموافقة المساهمين؛
  - الحق في التصويت بالحضور شخصيا أو بالإنابة مع مراعاة المساواة في تأثير التصويت بالحضور الشخصي أو الإنابة؛
  - أن تكون عملية الاندماج وبيع موجودات الشركة مثلا واضحة ومعلنة وأسعارها تتصف بالشفافية والشروط العادلة بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتعرف على المسارات المتاحة لهم بحسب فئاتهم المختلفة؛
  - حق تبادل الاستشارات في المواضيع المتعلقة بحقوق الملكية المنصوص عليها في المبادئ التي تتناول الاستثناءات لضمان الاستغلال العقلاني لأموال المساهمين؛
  - أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، حيث يعامل المساهمون المنتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة؛
  - إتاحة الفرصة لكافة المساهمين الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.
- المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية، وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء.**

يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات على الحوافز حيث تكون متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.<sup>24</sup>

#### **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح.**

- يجب أن يضمن نظام حوكمة الشركات حقوق كافة الأطراف ذوي المصلحة كالدائنين والموردين والعملاء والعاملين بالشركة وكافة الجهات الحوكمية، وفي حالة انتهاك حقوقهم يجب أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات، ومن بين متطلبات هذا المبدأ ما يلي:<sup>25</sup>
- أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.
  - الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
  - تواصل أصحاب المصالح بما فيهم العاملين وهيئات تمثيلهم مع مجلس الإدارة لمكافحة الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية.
  - أن يدعم إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء لتحسين الأداء وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

<sup>24</sup> جليل طريف، "حوكمة الشركات الفرص والتحديات"، مجلة اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، الإصدار رقم 11 ، نوفمبر 2015، متاح على الموقع [www.uasa.ae](http://www.uasa.ae) ، اطلع عليه على الساعة: 10:00 في 2019/03/23.

<sup>25</sup> زكار وليد، "دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء المالي"، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص: 21.

### المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية.

إن الإفصاح والشفافية عن كافة الأمور المالية التي تخص الشركة هي من ضمن حقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقات المتبادلة وذلك للقيام بالرقابة، وهو ما يجب أن يتضمنه إطار حوكمة الشركات، ومن عوامل تطبيق هذا المبدأ ما يلي:

(1) الإفصاح عن أهم المعلومات المتمثلة في ما يلي:<sup>26</sup>

- ✓ أهداف الشركة.
- ✓ نتائج إستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالشركة.
- ✓ ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت.
- ✓ مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم.
- ✓ معاملات الأطراف أصحاب المصالح.
- ✓ المخاطر الجوهرية المتوقعة.
- ✓ معلومات مادية وجوهرية متعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي العلاقة.
- ✓ هياكل وسياسات وقواعد الحوكمة المؤسسية ومضمون قانون الحوكمة وأسلوب تنفيذه.

(2) إسناد المعلومات المفصّل عنها إلى معايير محاسبية عالية الجودة وأن تشمل المعلومات المالية وغير المالية؛

(3) المراجعة لكافة حسابات الشركة من قبل مدقق مستقل ومؤهل بهدف تقديم تقرير مراجعة للمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأداءها في جميع المجالات المهمة.

(4) توفير قنوات نشر المعلومات لتمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة وفي الوقت المحدد.

### المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يساهم إطار حوكمة الشركات في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة والمتمثلة في ما يلي:<sup>27</sup>

- استعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة، خطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر؛
- الإشراف على ممارسة حوكمة الشركات بفعالية؛
- اختيار وتحديد المكافآت والمرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة؛
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، وضمان نزاهة حسابات الشركة؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال؛
- توفير كامل المعلومات، والحرص على سلامة القواعد المطبقة؛

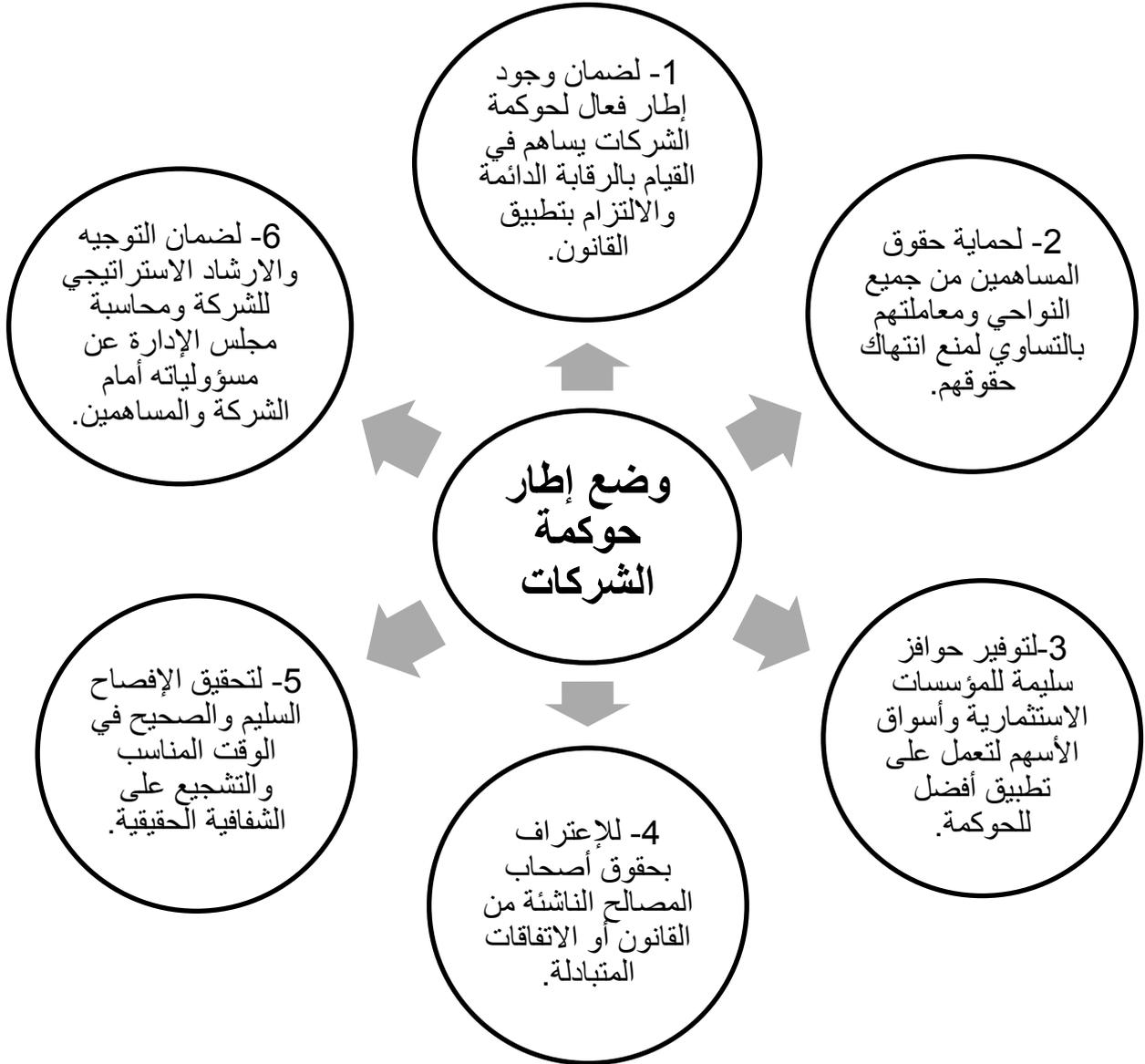
<sup>26</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شيجان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص: 40-41.

<sup>27</sup> هاني زياد أحمد دراوشة، "مبادئ الحوكمة في إطار مدونة الحوكمة لعام (2009) ومدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بها"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2014، ص: 33-34.

- تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
- التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح؛
- القدرة على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة.

والشكل الموالي يلخص المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

الشكل رقم(1-3): مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)



المصدر: من إعداد الطالبة.

**ثانياً: مقومات حوكمة المؤسسات.**

يقوم نظام حوكمة الشركات على مجموعة من المقومات الإدارية والفنية والمالية والتنظيمية والتي تمثل أركاناً شاملة لنظام حوكمة الشركات، وهي كالتالي:<sup>28</sup>

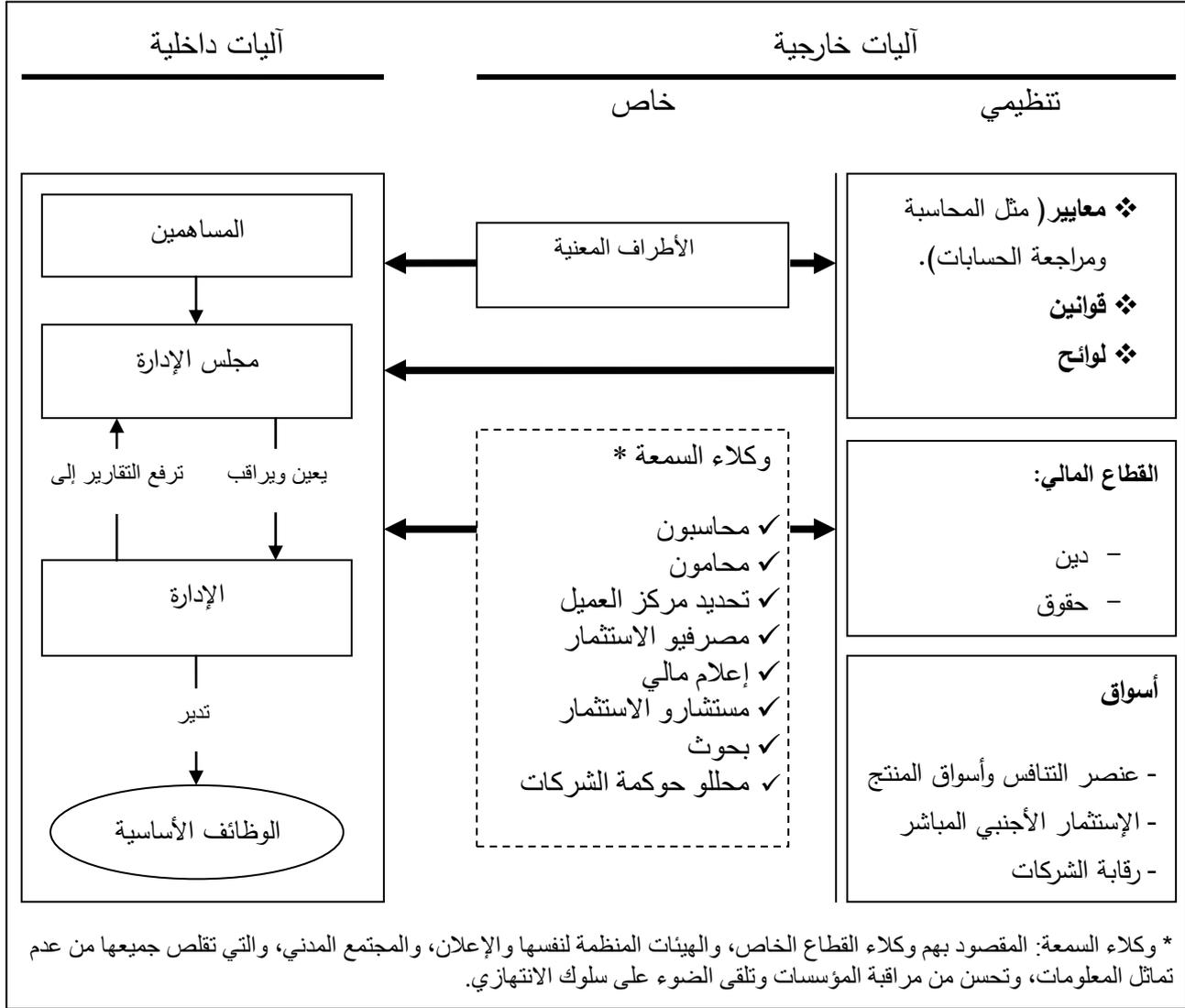
1. **نظام أساسي للشركة:** يعتبر وضع نظام أساسي للشركة تحدد فيه قيم ورسالة المؤسسة وأهدافها وسلطانها واختصاصاتها أحد المقومات الأساسية لنظام حوكمة الشركات، إذ أن جميع أنشطة الشركة وجميع الأطراف المرتبطة بها تسعى نحو تحقيق رسالة الشركة والتي يعبر عنها في شكل استراتيجيات وأهداف وسلطات واختصاصات.
2. **إستراتيجية واضحة:** إن وضع خطة إستراتيجية محددة بدقة ووضوح، قابلة للتنفيذ والقياس، تمكن من قياس الأداء ومن المساءلة يُعد من أحد المقومات الهامة لحوكمة الشركات، إذ أنه في ظل وجود نظام أساسي للشركة تتم ترجمة رسالة الشركة إلى خطط واستراتيجيات تمكن الإدارة التنفيذية من متابعة وقياس الأداء، فعملية الرقابة ومتابعة الأداء والمساءلة يجب أن تتم على مستويات متعددة قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى مع وجود نوع من التناسق بين تلك المستويات وهذا ما يعمل نظام حوكمة الشركات على تحقيقه.
3. **نظام واضح لتحديد المسؤوليات والصلاحيات على كل المستويات:** حيث أن عدم وجود نظام واضح ومحدد لتحديد السلطات والمسؤوليات، يمكن أن يوجه الطاقات المختلفة داخل التنظيم من تحقيق المصلحة العامة إلى تحقيق المصلحة الشخصية .
4. **نظام معلومات فعال:** لتفعيل نظام حوكمة الشركات يجب توافر نظام جيد لتوصيل المعلومات، والذي يعمل كقناة توصيل المعلومات بدرجة مقبولة من الكفاية والوقتية والشفافية في مختلف اتجاهاتها الرأسية والأفقية الصاعدة والنازلة.
5. **نظام حوافز مناسب للإدارة التنفيذية:** إن وضع النظام للحوافز المناسبة للإدارة التنفيذية يحثها على التصرف بالشكل المناسب وفق المصلحة العليا للمؤسسة ويحفز المديرين والموظفين، يعد أحد العوامل الهامة للمساهمة في حل مشاكل الوكالة حتى لا يكون السعي لتحقيق المصالح الشخصية على حساب المصالح العامة.
6. **نظام رقابة داخلية قوي وفعال:** يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام، وإلى التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكانية تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرار، وكذا الرقابة على استخدام الموارد المتاحة، وحسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها، ووضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات، مما يجعل نظام الرقابة الداخلية مقوماً أساسياً لنظام حوكمة الشركات.

<sup>28</sup> حياة أحمودة، "حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015، ص: 20.

المطلب الثاني: آليات حوكمة المؤسسات.

إن نجاح نظام الحوكمة داخل الشركة يعتمد على وجود آليات للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح والتأكد من الاستغلال الأمثل لأصول الشركة والتي تكفل للمساهمين عوائد على إستثماراتهم، وتنقسم هذه الآليات إلى آليات داخلية وآليات خارجية وقد وضحا البنك الدولي في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-4): آليات حوكمة المؤسسات.



المصدر: مركز المشروعات الدولية الخاصة، "العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التنمية"، متاح على

الموقع [www.cipe-arabia.org](http://www.cipe-arabia.org)، اطلع عليه في 2019/05/28، الساعة 22:30.

**أولاً: الآليات الداخلية.**

يتضح من الجدول أعلاه أن الآليات الداخلية تمثل البنية التقليدية لحوكمة الشركات، والتي تتعامل مع المسائل التقليدية مثل العلاقة بين المساهمين أنفسهم وبين مجلس الإدارة، والعلاقة بين المجلس والمديرين، إجراءات تشكيل المجلس، عمليات الإدارة...إلخ، والتي تتمثل فيما يلي:

**1 مجلس الإدارة:** المسؤولية الرئيسية لمجلس الإدارة هي العمل بما ينسجم مع مصالح المساهمين من خلال الإشراف والرقابة على المدراء التنفيذيين للشركة، حيث يحمي رأسمال المستثمر من سوء استخدام الإدارة التنفيذية، وهنا يظهر دور المجلس فهو الفاصل بين الإدارة العليا في الشركة وبين حملة الأسهم. ولهذا قبل تشكيل المجلس من الضروري تطبيق معايير جيدة لاختيار أعضائه تقوم على تحديد المهارات والخصائص والقدرات والتأهيل العلمي والخبرات العلمية، وأيضاً عددهم داخل المجلس، مما يجعل المجلس ذو كفاءة وفعالية في رقابة أداء الشركة والمدراء التنفيذيين.<sup>29</sup>

وتنبثق من مجلس الإدارة عدة لجان أهمها:<sup>30</sup>

أ- **لجنة التدقيق:** مهمتها الإشراف على إعداد التقارير المالية وتدقيقها، فهي تساهم في دعم المدققين الداخليين والخارجيين والتأكد على الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

ب- **لجنة التعويضات والمكافآت:** وتساهم في تحديد الرواتب والمكافآت للإدارة العليا ووضع السياسات لإدارة البرامج بموجب معايير خاصة بالأداء.

ت- **لجنة الترشيحات والحوكمة:** تقوم هذه اللجنة بترشيح المديرين التنفيذيين في الشركة ووضع المعايير اللازمة لاختيارهم والتأكد من استقلالية مجلس الإدارة، كما تقوم بوضع الآليات الخاصة بالحوكمة.

**(2) تركيز الملكية:** يُقصد بهذه الآلية تركيز الملكية في أيدي عدد قليل من الأفراد من خلال تأثيرهم على عمل الشركة وتمكنهم من التحكم في أداءها، حيث أن هناك ارتباط إيجابي وقوي بين الملكية الكبيرة والأداء.<sup>31</sup>

**(3) الملكية الإدارية:** ويقصد بها امتلاك المدراء وأعضاء مجلس الإدارة جزء من أسهم الشركة، وقد تكون العلاقة ايجابية بين الملكية الداخلية والأداء فتكون حافز للمراقبة.

**ثانياً: الآليات الخارجية.**

وهي من العوامل المؤثرة على أداء الشركة والتي يكون مصدرها البيئة الخارجية المحيطة بالشركة، ومن أهمها ما يلي:<sup>32</sup>

**(1) منافسة سوق المنتجات أو الخدمات:** تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات لغرض السيطرة ضمن

الآليات المهمة لحوكمة الشركات، حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فسوف تفشل في منافسة

<sup>29</sup> علاء جميل مكط الزحيم، "دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية"، قسم المحاسبة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، كلية الإدارة والاقتصاد، 2005، ص: 162.

<sup>30</sup> رميساء كراد، "دور آليات الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016، ص: 97.

<sup>31</sup> حياة أحمودة، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

<sup>32</sup> رميساء كراد، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، ومن ثم تتعرض للإفلاس. إذن منافسة سوق السلع تهدب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

(2) **التدقيق الخارجي:** يعتبر التدقيق الخارجي عنصراً أساسياً لحوكمة جيدة للشركات العمومية إذ يساعد المدققون الخارجيون المعينون من طرف لجنة التدقيق لهذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين الأداء وجلب الثقة لأصحاب المصالح.

(3) **الأنظمة التشريعية:** غالباً ما تشكل وتؤثر القوانين والتنظيمات التي تختلف من بلد لآخر على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، مثل التأسيس والإدارة والتصفية. وهناك تقسيم آخر لهذه الآليات على حسب المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تُعد بمثابة نقاط مرجعية وهي كالتالي:<sup>33</sup>

أ- **الآليات القانونية:** تهدف هذه الآليات إلى تطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.

ب- **الآليات الرقابية:** وذلك لتحقيق حوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق للهيئات المختلفة المسؤوليات المرتبطة بالإشراف والرقابة على الأداء.

ج- **الآليات التنظيمية:** تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة كتحديد إختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة بوضوح.

د- **الآليات المحاسبية:** وهي تختص بوضع نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن أن يعتمد عليها بصورة متكافئة جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة.

كما تضمن المبدأ الخامس (OCED.2004) والخاص بالإفصاح والشفافية، مجموعة من الآليات المحاسبية التي يتم استخدامها لتقديم منتج بمواصفات جودة معينة وفقاً لمجموعة من المعايير الإنتاجية (معايير محاسبية) مع ضرورة تحقيق الرقابة على مراحل الإنتاج المختلفة (آليات الرقابة على إنتاج المعلومات) ويمكن تلخيص هذه الآليات على النحو التالي:<sup>34</sup>

1- **آليات المعايير المحاسبية:** يجب إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية (معايير الإنتاج).

2- **آليات قياس الجودة:** يجب توفير قنوات لنشر المعلومات بمواصفات جودة معينة مثل التوقيت المناسب وأن تكون المنافع من المعلومات أكبر من تكاليف إنتاجها بالإضافة إلى ملاءمتها لإحتياجات المستخدمين.

3- **آليات الرقابة على إنتاج المعلومات:** يجب توفير مجموعة من آليات المراجعة للتأكد من صحة المعلومات التي تم إنتاجها.

\* يلاحظ مما سبق ذكره أن هناك علاقة متداخلة وتبادلية مع الآليات التي تتضمنها المبادئ الأخرى.

<sup>33</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص: 45-46.

<sup>34</sup> عدنان حيدر بن درويش، المرجع السابق، ص: 47.

**المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة.**

لكل نظام مؤسسي له أطراف معينة ومخصصة لتطبيقه، فأطراف نظام حوكمة المؤسسات أو كما يطلق عليه الحكم الراشد، تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

**1. المساهمون:**<sup>35</sup> وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وكذا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

كما يتحمل هؤلاء المساهمون مخاطر الاستثمار متوقعين عائداً مناسباً، ويمكن أن يكون المساهم شخصاً أو مجموعة شركة تضامن أو أي شكل قانوني آخر.

**2. الإدارة:**<sup>36</sup> وهي الإدارة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها عن الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

تتمثل الوظيفة الأساسية لمدراء الشركات المقيدة بالبورصة في الإشراف على إدارة الشركة والقيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة لغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة. وعليه، يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.

**3. مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة مجموعة من الأفراد المنتخبين من قبل حملة الأسهم، والذين تكون

مسؤوليتهم الرئيسية العمل بما ينسجم مع مصالح المالكين من خلال الرقابة والإشراف على المدراء في المستويات التنفيذية العليا في الشركة، ويعتبر مجلس الإدارة الأداة المثلى لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستخدام من قبل الإدارة التنفيذية، كما يُعد نقطة فصل بين المالكين والمديرين في الشركة، فهو همزة الوصل بين الإدارة العليا وحملة الأسهم.<sup>37</sup>

**4. أصحاب المصالح:**<sup>38</sup> وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأطراف لديها مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون بقدرة الشركة على الاستمرار.

<sup>35</sup> عامري محمد الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

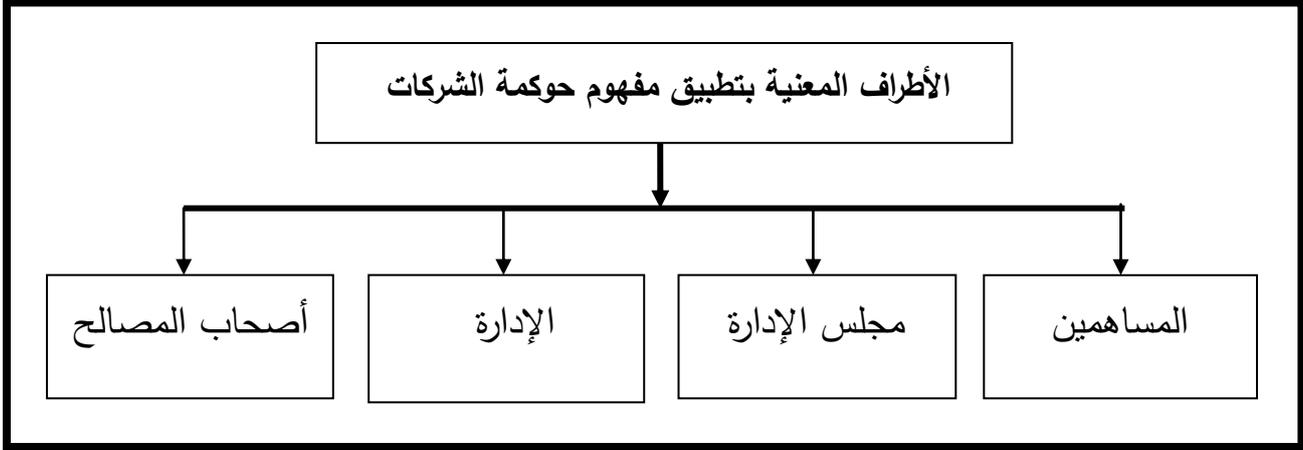
<sup>36</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

<sup>37</sup> علاء جميل مكط الزحيم، "دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية"، قسم المحاسبة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، كلية الإدارة والاقتصاد، 2005، ص: 162.

<sup>38</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

ويوضح الشكل التالي الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

الشكل رقم (1-5): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، نفس المرجع السابق، ص: 20.

### المبحث الثالث: تجارب دولية في حوكمة المؤسسات.

بعد التعرف على مختلف مفاهيم حوكمة الشركات، وإطارها المؤسسي سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على مختلف التجارب للحوكمة في بعض الدول الغربية وأخرى عربية مع التركيز على تجربة الجزائر في تطبيق الحوكمة.

#### المطلب الأول: تجارب الدول الغربية.

##### أولاً: تجربة المملكة البريطانية.

أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في فترة التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية (FRC) وجهات محاسبية أخرى، بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت الفرصة الأولى للاجتماع بالمملكة المتحدة وإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد نتج عن ذلك صدور تقرير كادبري "Cadbury Report" سنة 1992، والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة.

وفي أكتوبر 1993 ظهر " تقرير روتمان Rutteman Report " الذي أوصى فيه بأن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقريرها عرضاً عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة للمحافظة على أصولها، وتلى هذا التقرير تقرير آخر سنة 1995 عرف بـ "تقرير جرينبيري" Greenbury Report والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت، تكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع الأداء الخاص بالأعضاء.

وفي سنة 1998 ظهر ما يُعرف بـ "الكود الموحد" Combined Code والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبحت وثيقة ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية، وقد تم تعديلها سنة 2003 لتتضمن أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، في ضوء الإنهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة سنة 2002.<sup>39</sup>

##### ثانياً: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية.

شهدت الولايات المتحدة الأمريكية ثورة شركات فيما بين سنة 1880 وسنة 1930، كان من نتائجها ظهور شكل من أشكال نظام الملكية يسمى " نظام الغريب على مد الذراع" ، إشارة إلى مشاركة مساهمين من أماكن متفرقة في شركة واحدة، ومنذ ذلك الوقت بدء النزاع والتعارض ينشأ في المصالح بين هؤلاء المساهمين ومسيري الشركات بصفة خاصة، وبين المسير وأصحاب المصالح بصفة عامة.

<sup>39</sup> صديقي خضرة، " واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والكبيرة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015، ص: 64.

وظهرت حوكمة الشركات في الولايات المتحدة في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث أسفر عن اجتماع للشركات صدور تقرير في يناير 1922 بعنوان: "دور وتكوين مجلس إدارة شركة مساهمة كبيرة" وذلك كمحاولة لسن تشريع للحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية على الشركات كما تم تحديد الواجبات الرئيسية للمدير وهي:

- الإشراف على الإدارة؛
- اختيار وتعاقب أعضاء المجلس؛
- مراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في مختلف أنحاء العالم؛
- مراقبة أداء الشركة المالي؛
- ضمان الالتزام بالقانون.

ومنذ سنة 1993 ظهر هناك ارتفاع ملحوظ في عدد إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بما في ذلك بيان الشركة tiaa cref الذي يبين سياسة القواعد والإجراءات الجيدة للحكم وإدارة الشركات في جميع أنحاء العالم.<sup>40</sup>

### ثالثا: تجربة ألمانيا.

تعرضت العديد من الشركات الألمانية الكبيرة للإنهيار كشركة (Daimler) وتبعاً لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى (Kan trag)، يتناول القضايا المتعلقة بالحوكمة:<sup>41</sup>

- يسمح بإعادة شراء الأسهم بشروط صارمة؛
  - الأسهم متعددة حقوق التصويت لا يسمح بها بعد ذلك؛
  - أن يكون هناك نقص إلزامي في عدد أعضاء المجلس الإشرافي، بينما يمكن مشاركة الأعضاء في عشرة مجالس؛
  - يعين المجلس الإشرافي المراجع الخارجي وليس مجلس الإدارة؛
  - تأثير البنوك مكبوح في التصويت ولا يجوز للبنوك التصويت كمفوض عن أصحاب الأسهم إذا تجاوزت نسبة هؤلاء 5 بالمائة من عدد الأسهم الكلية.
- وفي 2 يونيو 2000 أصدرت مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين (مهندسين) الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى كالشفافية والتدقيق والشركات الخاصة، وعلاوة على ذلك فإن منظمة (Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz) DSW هي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وضعت المقترحات التالية:
- منع أعضاء المجالس الرقابية من الحصول على عضوية مجلس منافس في نفس الوقت؛

<sup>40</sup> حمادي نبيل، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلی، الشلف، 2009، ص: 50.

<sup>41</sup> زلاسي رياض، "إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 24-25.

- منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية؛
- ضمان استقلال مراجع الشركة؛
- إرسال الدعوة لحضور الاجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر؛
- يجب أن تطبق الشركات الألمانية الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت للسهم الواحد؛
- طالبت بالمزيد من الشفافية والقابلية للمحاسبة من البنوك التي تصوت عن الحصة التي تستفيد منها وذلك بأن تفصح البنوك الألمانية المزيد عن توكيلات التصويت بما في ذلك تقديم إشعار عام عند التصويت ضد الإدارة.

ومما سبق تجد بأن هناك دعم كبير لتطبيق قواعد أفضل الممارسات للسوق الألمانية، فالبورصة الألمانية لم تنتظر حتى تصبح قواعد إدارة الشركات ممارسات تطوعية عامة للشركات الألمانية فبدأت مؤخرًا في تنفيذ مشروع جرى، حيث بدأت تطالب الشركات المسجلة في البورصة الألمانية بمسك حساباتها إما حسب لمعايير المحاسبة الأمريكية (US.GAAP) أو حسب المعايير الدولية (IAS) مع إصدار تقارير مالية ربع سنوية.

رابعاً: تجربة روسيا.

أحرزت روسيا تقدماً عندما قامت بإصدار قانون حوكمة الشركات حيث ساعد ذلك في رفع معايير حوكمة شركاتها إلى المستويات المقبولة لدى المستثمرين الدوليين، ويعتبر الإفصاح والشفافية من أبرز مجالات التقدم في مجال حوكمة الشركات في روسيا حيث كشفت التقارير السنوية والربع سنوية المزيد من التفاصيل عن الأداء المالي وغير المالي للشركات. كما أن الشركات الروسية أحرزت تقدماً ملحوظاً في مجال إعداد وعقد اجتماعات سنوية للمساهمين، ورفع مستوى وعي المساهمين بحقوقهم في حضور هذه الاجتماعات والمشاركة في التصويت، وقد نص قانون الشركات الروسية على أن تتضمن لوائح كل شركة مساهمة وضع أنظمة أساسية للاجتماعات العامة للمساهمين ومجلس الإدارة ولجان مجلس الإدارة مثل لجنة المراجعة والرقابة المالية والمراجعة الداخلية.

**المطلب الثاني: تجارب الدول العربية.**

**أولاً: تجربة السعودية.**

أصدرت هيئة السوق المالي السعودية لائحة بمواعيد حوكمة الشركات بها استناداً إلى المادة 66 من نظام السوق المالية الصادر بالقرار رقم 91 بتاريخ 24 نوفمبر 2006 والمتضمن تسعة عشرة مادة هي كالتالي:<sup>42</sup>

**المادة الأولى: تمهيد**

**المادة الثانية: تعاريف**

**المادة الثالثة: الحقوق العامة للمساهمين**

**المادة الرابعة: تسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم وحصولهم على المعلومات**

**المادة الخامسة: حقوق المساهمين المتعلمة باجتماع الجمعية العامة**

**المادة السادسة: حقوق التصويت**

<sup>42</sup> الجريدة الرسمية، أم القرى، العدد 4124، 2006/11/24، المملكة العربية السعودية، على الموقع www.alraiadh.com

- المادة السابعة: حقوق المساهمين في أرباح الأسهم
- المادة الثامنة: السياسات والإجراءات المتعلّمة بالإفصاح
- المادة التاسعة: الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة
- المادة العاشرة: الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة
- المادة الحادية عشر: مسؤوليات مجلس الإدارة
- المادة الثانية عشرة: تكوين مجلس الإدارة
- المادة الثالثة عشرة: لجان مجلس الإدارة واستقلاليتها
- المادة الرابعة عشرة: لجنة المراجعة
- المادة الخامسة عشرة: لجنة الترشيحات والمكافآت
- المادة السادسة عشرة: اجتماعات مجلس الإدارة وجدول الأعمال
- المادة السابعة عشرة: مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وتعويضاتهم
- المادة الثامنة عشرة: تعارض المصالح في مجلس الإدارة
- المادة التاسعة عشرة: النشر والنفاد
- ثانيا: تجربة مصر.

- أصدرت الجمهورية العربية المصرية العديد من التقارير في مجال الحوكمة منها :<sup>43</sup>
- التقرير الأول في سبتمبر 2001 م والذي طالب بالوفاء بكافة متطلبات معايير الحوكمة بدون قصور جوهريّة؛
  - التقرير الثاني في أوت 2002 م كان مضمونه مساءلة السلطات المسؤولة لعدم قدرتها على تحقيق كافة المتطلبات دون قصور؛
  - التقرير الثالث في أبريل 2003 م، ناد هذا التقرير بتقييم مبادئ الحوكمة في مصر في ضوء المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 م؛
  - التقرير الرابع في مارس 2014 م وناد بتقويم مبادئ الحوكمة بمصر في ضوء المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعد تعديلها عام 2004 م.
- ويتضح مما أن الشركات المساهمة في مصر لم تصل إلى تحقيق متطلبات حوكمة الشركات بمراعاة كل معايير الحوكمة الصادرة من المنظمات الدولية.

<sup>43</sup> فهم سلطان محمد الحاج ، "آليات حوكمة الشركات ودورها في تطبيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات العامة السودانية" ، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، يوليو 2012 ، ص : 53.

## المطلب الثالث: تجربة الجزائر.

حاولت الجزائر كغيرها من الدول النامية، مسايرة الدول المتطورة في موضوع حوكمة المؤسسات، وذلك بإصدار أول ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر، تحت تسمية "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر".

## أولاً: إعداد الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر.

بذلت الجزائر جهوداً إقتصادياً، رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الإقتصادي المالي، حيث يعتبر موضوع حوكمة المؤسسات من بين المواضيع المهمة التي تجذب إهتمام الجزائر في ظل الوضع الراهن، إذ أنه أصبح أولوية وإستراتيجية وطنية، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمتنامية للمؤسسات الجزائرية في تعزيز قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق متطور ومفتوح، وبهدف ذلك تم عقد:

في جويلية 2007 أقيم أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات"، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وخلال فعاليات الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسات كأول خطوة عملية، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة المقترحة، وذلك بترجمتها إلى مشروع وضمن تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل، كما عملت السلطات العمومية والمتمثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية ووزارة المالية ووزارة العدل على دعم المشروع بقبول تبني الملف، وتكليف أحد إطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وكذا تسخير الدعم المادي، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة في الجزائر كمؤسسة التمويل الدولية.<sup>44</sup>

وخلال الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008 صدر ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الذي يقوم على مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من قبل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الإقتصادية، بحكم أنها أهم مرجع إعتمه فريق العمل مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية .

في 11 مارس تم إنعقاد أول مؤتمر وطني، أعلنت فيه كل من دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات، وجمعية كير، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، وقد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية، نص هذا الدليل على أنه يستوجب على الشركات الجزائرية أن تثق وتدرك بأن مصلحتها تكون في تبني ميثاق الحكم الراشد، وأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، بحاجة أكثر إلى حماية نفسها من التحديات التي تعترضها، وذلك من خلال تبنيها لقواعد التسيير الشفاف، والإستقرار والانضباط والصورة الحسنة.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر"، الجزائر، 2009، ص: 13.  
<sup>45</sup> كنزة براهيمة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص: 44-45.

## ثانيا: تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

إن تطبيق الحوكمة في البيئة الجزائرية، يواجه العديد من التحديات يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- الفساد: عادة ما يرتبط موضوع الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية التي تؤدي إلى عزوف الإستثمارات الأجنبية، إلى جانب ذلك فإن للفساد تكاليف إقتصادية، كإنخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الإجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه تطبيق الحوكمة، هو إتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد.

ب- الممارسة العملية والديمقراطية: تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حاجزا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للإنفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضيق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه، وبالتالي فهي تتيح الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية، للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية بإستقلالية تامة ودون أية ضغوط.<sup>46</sup>

ج- إحترام سلطة القانون: لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا، إلا إذا تقيّد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة، إلا إذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة، التي تساعد على جذب الإستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية، ومن هذه العناصر الوضوح، والدقة والإلتزام بالتطبيق والثواب والعقاب...إلخ.

د- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح: إن عمليات التواطؤ والفساد والتي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين، لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، وإنما تضر أيضا بالمؤسسة ومستقبلها، لذا من الضروري أن يكون هناك مجموعة من الإجراءات والسياسات، التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالمؤسسة.<sup>47</sup>

<sup>46</sup> علي جابر إسماعيل، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 22.

<sup>47</sup> نوال صبايحي، "واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية"، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة البويرة، الجزائر، بدون سنة، ص: 13-14.

**خلاصة الفصل:**

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل نستخلص أن الحوكمة تعد من أكثر الآليات المستهدفة حديثاً في الميدان الاقتصادي، حيث أنها تساعد المؤسسات الاقتصادية والفاعلين بها على الوصول إلى كشف الصورة الحقيقية للمؤسسة والوصول إلى الأداء المرغوب فيه وتحقيق التوازن بين مصالح الأفراد والمؤسسة، فهي حل للخروج من الأزمات المالية التي تحدث للمؤسسات وذلك عن طريق تطبيق المبادئ التي تقوم عليها، والتي عملت على وضعها عدة هيئات ومنظمات دولية، لكن هذه المبادئ وحدها لا تكفي إنما يلزم معها ما يساهم في تطبيقها من قوانين و تقنيات وآليات حتى ينجح نظام الحوكمة في المؤسسة .

## الفصل الثاني:

مراقبة التسيير ودورها في تجسيد  
الحوكمة

**تمهيد:**

تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيق أهدافها والاستمرارية في نشاطها، الأمر الذي يتطلب منها توفير الوسائل المادية والبشرية والتقنية اللازمة، فيظهر دور مراقبة التسيير التي تعمل على تدعيم المؤسسة بمجموعة من التقنيات والأدوات تسمح لها بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتساعد المسيرين والمسؤولين في تقييم أدائهم ومعرفة مدى تطبيق الخطط المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة.

ولأن مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات الإدارة في المؤسسة، التي تتولى في آن واحد التخطيط والرقابة داخل المؤسسة، فمزال التسيير إلى اليوم يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها لتحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدامه للأدوات اللازمة لقياس الفاعلية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف، ومن هذا المنطلق سنخصص هذا الفصل للإطار النظري لمراقبة التسيير وعلاقتها بحوكمة المؤسسات، حيث سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

- المبحث الأول: أساسيات مراقبة التسيير؛
- المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير؛
- المبحث الثالث: دور مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة.

### المبحث الأول: أساسيات مراقبة التسيير .

كانت المؤسسات الاقتصادية في القرن 17 م تسيير بطرق بسيطة تقتصر على صاحب المؤسسة وعلى الجانب المحاسبي فقط، ولكن مع نمو المؤسسات وتطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم اشتمل على كل المعايير والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها القدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: نشأة مراقبة التسيير ومفهومها .

#### أولاً: نشأة مراقبة التسيير ومراحل تطورها .

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية، ومع تطور نشاط هذه المؤسسات وتعدد عملياتها، وما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية أنا ذلك، وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة مثل :المحاسبة التحليلية، وطرق رياضية أخرى مثل: بحوث العمليات...الخ.

هذه الطرق التي ابتكرت كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديث ومن أبرز هذه المؤسسات مؤسسة "فورد FORD" و"جنرال موتورز General Motors" و مؤسسة "Dupont" حيث أنها أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير، من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها.

وتطورت مراقبة التسيير على أربع مراحل تتمثل فيما يلي:<sup>48</sup>

(1) **المرحلة الأولى:** في البداية استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة في إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة والمتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي وشاع استخدام النسب وتطور داخل المؤسسات الأمريكية ولا سيما في مؤسسة "Dupont" سنة 1907، وهذا النظام وُضع لأول مرة في علاقة مع حساب النتائج والميزانية من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

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

(3) **المرحلة الثالثة:** وهي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير وذلك بعد الحرب العالمية الثانية، عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية

<sup>48</sup> Michel Rouch, « le contrôle de gestion bancaire et financier », 4<sup>ème</sup> édition, Ed Revue Banque Paris, 2006, p :28-30.

تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، وذلك بالتخطيط وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

4) المرحلة الرابعة : تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير والتي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف، التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي القائم على تحديد الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية مما استدعى التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات الهرمية.

ويخلص الجدول التالي مراقبة التسيير في ظل تطورات الفكر الإداري في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): مراقبة التسيير في ظل تطورات الفكر الإداري.

تصور المدارس	تصور مراقبة التسيير
المدرسة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية، بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والانجازات الفعلية بهدف مجازة المنفذين.
المدرسة السلوكية	أضافت هذه المدرسة البعد الاجتماعي على مراقبة التسيير، فلم تنظر إليها كأداة رقابية وإنما كأداة لإشراك وتحفيز الأفراد في تحقيق الأهداف المسطرة وبلوغ أعلى معدلات الأداء.
المدرسة الحديثة	تعد مراقبة التسيير وفق هذه المدرسة نظام معلومات شامل وتحليلي يقوم بجميع المعلومات التفصيلية والمتعددة لمختلف أوجه النشاط وحسب حاجيات المؤسسة التي تختلف من مؤسسة لأخرى، باستخدام تقنيات كمية سواء عند وضع المعايير أو قياس الأداء أو استخراج الإنحرافات مما يسمح بتحديد المسؤوليات بالدقة المطلوبة.

Source : C. ALAZARD et S. SEPARI , « Contrôle de gestion, manuel et application », Ed Dunod, Paris, 2007, p : 30-35.

ثانيا: تعريف مراقبة التسيير.

قدمت لمراقبة التسيير تعريف عديدة نذكر منها:

أ) تعريف G.Pillot : يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف واللامركزية للنشاطات المنسقة من اجل تحقيق أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام التأهيل والتكوين في نظام التسيير.<sup>49</sup>

ب) تعريف R. ANTHONY : مراقبة التسيير هي نظام من خلاله يضمن مسؤولي المؤسسات استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة مسبقا.<sup>50</sup>

<sup>49</sup> طويل رشيد، " تسيير وتحويل الأموال العمومية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ص: 20.

<sup>50</sup> C.ALAZARD ,S.SEPARI, « contrôle de gestion , manuel et application » , 3<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 1996, p :06.

**تعريف M.GERVAIS:** مراقبة التسيير هي عبارة عن المسار الذي من خلاله يتأكد المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها و تم استعمالها بفعالية عالية وكفاءة وملائمة.<sup>51</sup>

**د) تعريف A.KHEMAKHEM:** مراقبة التسيير هي مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الأهداف من قبل هذا الكيان.<sup>52</sup> يُستنتج من التعاريف السابقة أن مراقبة التسيير هي مجموعة من العمليات والوسائل المساعدة لتحفيز المسيرين على التحكم في تسيير المؤسسة وتحسين أداءها بشكل مستمر وفعال من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك بالحرص على الاستعمال العقلاني للموارد المتاحة لضمان السير الجيد للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات الملائمة. كما يمكن استخلاص خصائص مراقبة التسيير على النحو الآتي:

- **الشمولية:** حيث تشمل وظائف المؤسسة ومختلف مستوياتها الإدارية.
- **الاستمرارية:** مراقبة التسيير هي مسار دائم للتحكم في التسيير حيث أنها تتدخل قبل وأثناء وبعد التنفيذ من خلال المساهمة في وضع الخطط والاستراتيجيات ووضع برامج تنفيذها ومتابعتها وتقييم مدى تطابق النتائج بالأهداف المسطرة ومن حيث استخراج الانحرافات وتحليلها واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- **الدقة والوضوح:** مما يسهل عملية الرقابة وانجاز الأعمال وتفسير النتائج.
- **هي نظام معلومات:** حيث تخصص بتوفير المعلومات المناسبة والتقارير المفصلة في الوقت المناسب.
- **أداة لتحفيز الأفراد:** حتى يتمكنوا من القيام بنشاطاتهم والتحسين المستمر لأدائهم ومن ثم تحسين أداء المؤسسة.
- **أداة للرقابة:** تستعين بمجموعة من التقنيات والأدوات مما يجعل مخرجاتها دقيقة وأكثر موضوعية.
- **أداة لضمان الكفاءة والفعالية والملائمة في استغلال موارد المؤسسة.**
- **أداة للتنسيق والتنظيم:** فهي تعمل على تنظيم المهام وتنسيق الجهود بين مختلف مراكز المسؤولية.
- **ليست للتفتيش والمراقبة فحسب وإنما هيئة للاستشارة وتقديم المعلومات.**
- **أداة فعالة للقيادة والتحكم.**
- **تساعد على اتخاذ القرارات.**

<sup>51</sup> M. Gervais, « **contrôle de gestion** », Ed Economica, Paris, 2005, p :393.

<sup>52</sup> A.KHEMAKHEM , « **la dynamique de contrôle de gestion** », 2<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 1976, p : 16.

ويظهر الشكل الآتي مفهوم مراقبة التسيير :

الشكل رقم (2-1) : مفهوم مراقبة التسيير .



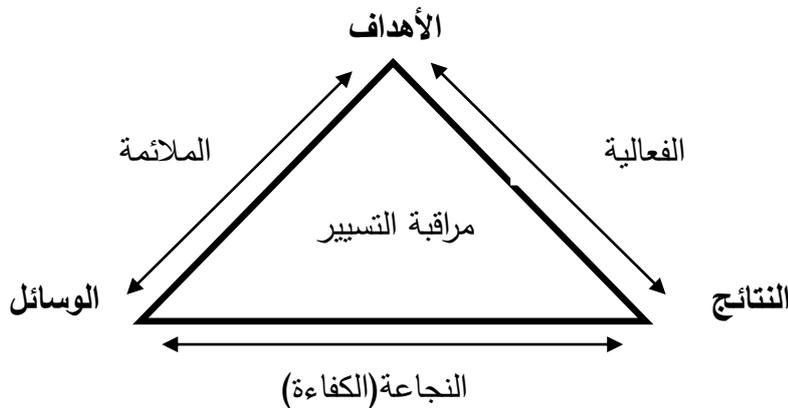
Source : C.ALAZARD, S.SEPARI, OP-cit, p :07.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن مراقبة التسيير تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد إستراتيجية المؤسسة على المدى البعيد من خلال ملائمة الأهداف المسطرة بالوسائل المتاحة، وتساهم في تعزيز الكفاءة على مستوى جميع الوظائف في كل من الأجلين المتوسط و القصير، وتقوم بالرقابة على النشاطات من خلال نظام المعلومات لقياس الإنجازات.

ومنه نستنتج وجود علاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج، تعمل مراقبة التسيير على اكتشافها والتي تتجلى في ثلاث مفاهيم أساسية وهي:

- ✓ **الفعالية (Efficacité)**: وتعني مطابقة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة .
  - ✓ **النجاعة (Efficience)**: وتعني مطابقة النتائج بالوسائل المستعملة.
  - ✓ **الملائمة (Pertinence)** : وتعني مقارنة بين الأهداف المسطرة والوسائل المتاحة.
- وهو ما يمثله مثلث مراقبة التسيير :

الشكل رقم (2-2) : مثلث مراقبة التسيير



Source : M.CHARPENTIER, PH. GRANDJEAN, « **secteur public et contrôle de gestion ; pratique, enjeux et limites** », édition d'Organisation, Paris, 1998, p29.

يتبين من خلال مسار مراقبة التسيير أنها عملية مستمرة ترتبط بين المدى الطويل وال المدى القصير من خلال ترجمة الإستراتيجيات إلى خطط قصيرة الأجل تترجم في شكل موازنات والتي تسمح بمقارنة النتائج المحققة

بالأهداف المسطرة واستخراج الإنحرافات ومن ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة التي قد تستدعي إعادة النظر في عمليات التنفيذ الذي قد يكون غير سليم، أو عمليات ومعايير القياس أو إعادة النظر في الأهداف والإستراتيجية المختارة في حد ذاتها لعدم ملائمتها والذي يكون نادرا.

### المطلب الثاني: أهداف ومهام مراقبة التسيير وأهميتها.

#### أولاً: أهداف مراقبة التسيير.

مراقبة التسيير وظيفة ضرورية داخل المؤسسة تساهم بشكل كبير في تحسين أداءها وضمان إستمراريتها فهي تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>53</sup>

- ❖ التأكد من أن الإستراتيجية المتبناة تتماشى مع العمل التسييري؛
- ❖ المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و تحقيق الفعالية والنجاعة والملائمة؛
- ❖ الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع موازنات تقديرية ثم المقارنة بينما خطط له وما تم إنجازه، لتحقيق الفاعلية والتي تعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية؛
- ❖ إكتشاف الانحرافات الناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وتصحيح الأخطاء المرتكبة، تحليل أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛
- ❖ التعرف على نقاط الضعف لدى المؤسسة ومعالجتها وتعزيز نقاط القوة لديها وتطويرها بصفة دائمة ومستمرة؛
- ❖ معرفة المستجدات الحاصلة في المؤسسة والتكيف معها؛
- ❖ تصميم وتشغيل نظام المعلومات.

ويمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): أهداف مراقبة التسيير



Source : C.ALAZARD, S.SEPARI, OP-cit, p08.

<sup>53</sup>NORBT Guedg, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition, Ed d'Organisation, Paris, 2000 , P :45.

### ثانيا: مهام مراقبة التسيير .

لمراقبة التسيير عدة مهام يسعى من خلالها مراقب التسيير إلى تحقيق المراقبة الفعالة، يمكن تحديدها فيما يلي:<sup>54</sup>

(أ) **مراقبة الأداء الوظيفي:** تعتبر هذه المهمة من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية و وسيلة لجمع المعلومات لتقييم الأداء بموضوعية، حيث أن جمع المعلومات يساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات والتي تتعلق بالمستقبل الوظيفي للأفراد من حيث الترقية، زيادة الأجر، المكافأة، العقوبات...إلخ.

(ب) **مراقبة الجودة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة لإنتاجها. حظي موضوع إدارة الجودة بإهتمام كبير من قبل الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة (مرجعية التنظيم الدولي ISO). وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية ومنه تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

(ج) **إدارة الوقت:** إن للوقت أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، وكلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة و العكس صحيح، وعليه، تسعى مراقبة التسيير إلى إستغلاله ومراقبته من خلال:

- العمل على تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة؛
- تألية العمليات على جميع المستويات كالإنتاج والتمويل...الخ مثل استعمال الحاسوب لريح الوقت؛
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات ؛
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة مسبقا.

(د) **التنسيق الهيكلي:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها متكاملة متماسكة ولذلك يعمل مراقب التسيير على التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- ✓ وضع الأهداف؛
- ✓ وضع الميزانيات؛
- ✓ وضع مؤشرات التقييم.

<sup>54</sup> محمد خليل وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة"، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص:7-8، متاح على الموقع [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net) ، بتاريخ 2019/04/07، الساعة 17:00.

### ثالثا: أهمية مراقبة التسيير .

تعتبر مراقبة التسيير مركز اهتمام المسيرين ووسيلة ضرورية داخل المؤسسات الكبرى، و يتجلى ذلك في بعض المؤسسات الفردية حيث أنها لا تحتاج لنظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم والمأمهم بكل وظائفها. فتظهر أهميتها في:

#### توفير المعلومات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات:

- وجود الكثير من التداخلات في المصالح سواءً عموديا من أعلى المستوى التنظيمي إلى أسفله أو أفقيا بين مراكز المسؤولية يستوجب تقديم تقارير تحتوي على معلومات ضرورية ذات مصداقية للقيام برقابة على العمليات.
  - يتطلب من مراقبة التسيير معلومات مناسبة وفي الوقت المناسب وأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.
  - تعمل مراقبة التسيير على تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها.
- مساعدة الإدارة في التوجيه والرقابة لحل المشكلات:**
- تعمل مراقبة التسيير على اكتشاف الأخطاء (التي تكون قصدا أو عن غير قصد) والانحرافات ومعرفة أسبابها، وتثير انتباه الإدارة وتوجيه اهتمامها لوجود مشكلة ما في المؤسسة وتطلب تدخلها وحلها، لأن مهمة مراقبة التسيير ليست بحل المشكلات لكن المساعدة في حلها بتوجيه الانتباه وإثارة الاهتمام.
  - الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.

#### تحفيز المديرين على تحقيق أهداف المؤسسة:

- وذلك بالتقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمته المهنية لكي يتأكد من فعالية برامج الرقابة التي تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص جودة الأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة، ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لأهدافها.
- إن محدودية الموارد المتاحة بأي مؤسسة تجعل على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون مراقبة التسيير في تنظيم وتوجيه وتوزيع الموارد على حسب الخطط المسطرة للوصول إلى الأهداف المرسومة، ولتحقيقها تستخدم هذه الأخيرة مؤشرات الأداء المالي وغير المالي.

### تقييم الأداء:

- ترغب إدارة المؤسسة في معرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها ومدى تحقيقها من خلال المقارنة بين الانجاز الفعلي والمتوقع ثم تقييم الانحرافات والبحث عن أسبابها والمتسببين فيها وتصحيحها وهو ما توفره مراقبة التسيير؛

### تحفيز وتجنيد الأفراد:

- يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من اجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يقوم بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة والتنشيط عن طريق مكافأة المُجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى الجهود الممكنة.

### المطلب الثالث: حدود مراقبة التسيير وعوامل نجاحها.

**1) حدود مراقبة التسيير:** هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها:<sup>55</sup>

- الأخطاء: إن فشل الإدارة أحيانا في اتخاذ القرارات أو فشل الموظفين في أداء المهمات الروتينية قد يكون بسبب عدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الوقت للحصول عليها أو أية ضغوطات أخرى.
- الإنهيار: قد ينجم فشل نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة الإهمال أو عدم التركيز أو الإعياء.

- التواطؤ: يؤدي تواطؤ الموظفين مع أطراف داخل أو خارج المؤسسة إلى إبطال عملية الرقابية
- تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية، تحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.

- تقادم السياسات والإجراءات: وذلك لعدم تكيفها مع التطورات الحاصلة.

**2) عوامل نجاح مراقبة التسيير:** تعد مراقبة التسيير نظاما للمعلومات والاتصال، ولضمان نجاح هذا النظام في تحقيق أهدافه يجب توفر مجموعة من الشروط أهمها:<sup>56</sup>

- 3) وجود أخلاقيات للعمل:** تعتبر أخلاقيات العمل مجموعة من القيم، والقواعد والسلوكيات التي توجه الأفراد لإنجاز أهداف مشتركة لصالح المؤسسة، وتبين هذه القواعد (دور كل فرد من أفراد المؤسسة، حدود فضاء المبادرة...إلخ). وتجدر الإشارة إلى أن هذه القيم والقواعد ليست مطلقة حيث أنه في بعض الحالات قد تأتي ظروف تدفع بالمؤسسة إلى مخالفة تلك القيم (حالة المنافسة الشديدة) وذلك من أجل ضمان استمرارية المؤسسة.
- 4) وضوح البنية و سهولة الاتصال:** إن سهولة عملية الاتصال في المؤسسة، وكذا نوعية العلاقات الإنسانية و إمكانية الانفتاح لدى الأشخاص كلها عوامل ذات تأثير كبير على فعالية نظام مراقبة التسيير، ويمكن قياس نوعية وشدة الاتصال داخل المؤسسة انطلاقا من البنية الداخلية و المحادثات التي تقع بين الأشخاص.

<sup>55</sup> قويدر الواحد عبد الله، "مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2007، ص:21.

<sup>56</sup> NOBERT Guedj, OP-cit, P : 71-83.

(5) جودة المعلومات: يتوقف نجاح مراقبة التسيير على فعالية و كفاءة نظام المعلومات، والذي يتوقف بدوره على نوعية المعلومة التي يوفرها، والتي يجب أن تكون ذات جودة ومصداقية.

(6) توزيع الأدوار على العناصر المتحكمة: تعد كل من الإدارة العامة، ومراقبة التسيير والإطارات العناصر الأساسية المتحكمة في تسيير المنظمة، لذلك فإن نجاح نظام مراقبة التسيير يتوقف على التحديد والتوزيع الجيد للمسؤوليات بين هذه العناصر.

### المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير.

حتى يتمكن مراقب التسيير من أداء مهامه بفعالية، يجب أن يكون مدعماً بأدوات وتقنيات تساعده على ذلك، ومهما تنوعت تلك الأدوات يبقى الهدف من إستخدامها واحد وهو تحسين أداء المؤسسة من خلال تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط وتحليل أسبابها من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من نتائج التحليل لمنع تكرارها مستقبلاً.

### المطلب الأول: المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية.

#### أولاً: المحاسبة المالية.

(1) مفهوم المحاسبة المالية: هي عبارة عن تسيير محكم متمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.<sup>57</sup>

#### (2) أهمية المحاسبة المالية:<sup>58</sup>

(1-2) تكمن أهمية المحاسبة المالية بالنسبة للمؤسسة فيما يلي:

- معرفة مدى تطور الذمة المالية للمؤسسة؛
  - معرفة نتائج النشاط؛
  - مساعدة محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية من خلال تزويدهم بالمعلومات المطلوبة؛
  - تعتبر أساس التحليل المالي.
- (2-2) أهمية المحاسبة المالية بالنسبة للغير:
- تعتبر مصدر للمعلومات لعدة جهات كالزبائن والموردون والمساهمون والخواص والبنوك، و كل الهيئات الأخرى؛
  - تقدم للمحاسبة الوطنية البيانات التي تحتاجها في التخطيط (الدخل القومي للمدفعات) ؛
  - تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح وتحديد الوعاء الضريبي.

<sup>57</sup> فقيه أميرة، "استخدام الموازنة في تفعيل مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص: 26.

<sup>58</sup> محمد خليل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

**3) مبادئ المحاسبة المالية:** تقوم المحاسبة المالية على مجموعة من المبادئ ذات قوة قانونية، حيث أن المحاسب يحاول دائما تقديم صورة مثالية وصادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية ومن هذه المبادئ ما يلي<sup>59</sup>:

- مبدأ استمرارية النشاط؛
- مبدأ استقلالية الدورات المالية؛
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية؛
- مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ القيد المزدوج؛
- مبدأ الموضوعية ؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

تقدم المحاسبة المالية المعلومات لمراقبة التسيير التي تحتاج إلى معلومات كثيفة جدا لتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة، ومن بين هذه المعلومات رقم الأعمال، حجم الإنتاج، المشتريات، المخزونات وغيرها من المعلومات اللازمة.

### ثانيا: المحاسبة التحليلية.

ارتبطت مراقبة التسيير منذ ظهورها بالمحاسبة التحليلية وذلك لأنها فرع من فروع المحاسبة العامة فمهمتها هي تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة.

#### 1) تعريف المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية هي تطبيق لمبادئ المحاسبة المالية في مجال التسجيل والتحليل وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، والقطاعات والأقسام والعمليات، ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع.<sup>60</sup>

ويطلق عليها بمحاسبة التسيير أو محاسبة التكاليف (comptabilité des couts)، لكن مهما اختلفت مصطلحاتها إلا أنها تبقى موجودة بقلب المنظمة وتقدم تقرير عن مسارات التحويل والمعالجة الداخلية، فالهدف منها يبقى مشترك وهو مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار.

كما أنها تعد نظام معلومات يقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات.<sup>61</sup>

<sup>59</sup> فقيه أميرة، مرجع سبق ذكره، ص: 26-27.

<sup>60</sup> بو يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 09.

(2) أهداف المحاسبة التحليلية: هناك من يعتبر أهداف المحاسبة التحليلية هي نفسها المهام والوظائف التي ترمي إليها، ومنهم من يعتبر أن الأهداف هي المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة التحليلية، ولكن مهما كانت الأغراض المنتظرة من هذه المحاسبة فهي تبقى أداة لاتخاذ القرار، وتتمثل تلك الأهداف فيما يلي:<sup>62</sup>

- تحديد التكاليف اللازمة للإنتاج؛
- تحديد أسعار السلع المباعة من طرف المؤسسة؛
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى للأسعار؛
- معرفة المنتج المرشح من المنتج الذي يسبب الخسارة؛
- اختبار كفاءة المسارات ومختلف الإدارات؛
- اكتشاف أوجه التقصير والتبذير؛
- مراقبة المخزونات وتحديد قيمتها.

نستنتج مما سبق ذكره أن المحاسبة التحليلية تعد أداة فعالة لمراقبة التسيير، حيث أنها تسمح بالمراقبة الفعالة للمصاريف وقياس المردودية والتنبؤات (التقديرات)...، فهي آلية رقابية مهمة وجزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة، وتزود مصلحة مراقبة التسيير بالمعلومات الضرورية للتسيير الجيد والفعال.

### المطلب الثاني: نظام المعلومات والتحليل المالي.

#### أولاً: نظام المعلومات.

يعد نظام المعلومات عنصراً أساسياً في التسيير؛ فالمراقبة لا تتحقق إلا عن طريق شبكة معلومات لها القدرة على توفير المعلومات وضمان انتقالها إلى جميع الهياكل.

(1) تعريف نظام المعلومات: يُعرف نظام المعلومات أنه إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد (كوميبيوتر، موارد بشرية...)، لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المشروع.<sup>63</sup> ويعرف أيضاً على أنه مجموعة من العناصر المترابطة معاً، والتي تعمل بشكل متكامل مع بعضها البعض، لغرض تهيئة المعلومات للإدارة لإنجاز أعمالها بشكل دقيق.<sup>64</sup>

فهذا النظام يُحصل المعلومات كأداة أولية، يراقبها، ويخضعها للعمليات ومعالجة مختصة، وينتج منها معطيات أو معلومات جيدة، مرتبة ومحفوظة ومهيأة، كما يسمح لمختلف المستخدمين لها بالاستفادة منها حسب حاجاتهم إلى ذلك، والشكل التالي يظهر هذه العمليات:

<sup>61</sup> بدري محمد، "المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لاتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

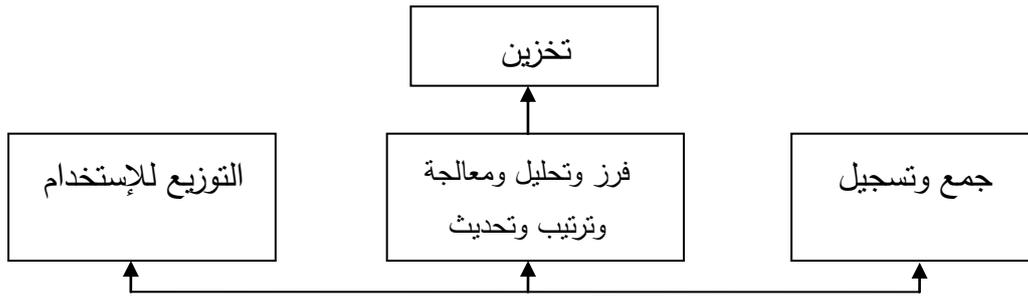
جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013، ص: 13.

<sup>62</sup> ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير- الجزء الثاني"، الجزائر، ص: 08.

<sup>63</sup> ثناء علي القباني، "المحاسبية نظام المعلومات"، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 10.

<sup>64</sup> علاء عبد الرزاق السالمي، "نظم إدارة المعلومات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الدوحة، 2003، ص: 29.

## الشكل رقم (2-4): نظام معلومات التسيير.



المصدر: ناصر دادي عدون، "الإدارة والتخطيط الاستراتيجي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 135.

## (2) أهداف نظام المعلومات:

- يسعى نظام المعلومات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمثل فيما يلي:<sup>65</sup>
- ربط النظم الفرعية للمؤسسة مع بعضها في نظام متكامل مما يسمح بتدفق البيانات و المعلومات بين تلك النظم وهذا ما يؤدي إلى تحقيق التنسيق بين أنشطة هذه النظم؛
  - المساعدة والمساندة في عملية صنع و اتخاذ القرار في جميع المستويات التنظيمية من خلال توفير التقارير التي تتضمن المعلومات اللازمة لتلك القرارات و في التوقيت المناسب؛
  - توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة في المكان، التوقيت والشكل المناسب؛
  - الرقابة على عملية تداول البيانات و المعلومات وحفظها؛
  - تحسين إنتاجية المؤسسة بعدة طرق كإنتاج التقارير عن العمليات الروتينية للمؤسسة بدقة، وتحديث البيانات والمعلومات والتنبؤ للمشاكل التي تتعرض لها المؤسسة.
- من خلال التطابق بين نظام المعلومات مع محتوى ومفهوم مراقبة التسيير تتضح العلاقة بينهما، فمراقبة التسيير بشكلها المعاصر هي: "أحد أنظمة المعلومات التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أهدافها".<sup>66</sup>
- إن التصميم الناجح لنظام رقابي محكم يتطلب أن يكون نظام المعلومات مصمما ليقدم للمستويات الإدارية التفاصيل المؤكدة وفي التوقيت السليم.<sup>67</sup>

## ثانيا: التحليل المالي.

**1) تعريف التحليل المالي:**<sup>68</sup> يعتبر التحليل المالي موضوع هام من مواضيع الإدارة المالية (التسيير المالي)، وضرورة قصوى للتخطيط المالي السليم، ويعتبر تشخيص للحالة المالية للمؤسسة لفترة معينة (فصل، سنة...) وذلك باستعمال وسائل تختلف باختلاف الطرق والأهداف من هذا التحليل.

ويعمل التحليل المالي على فحص السياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة لدورة أو دورات متعددة من نشاطها، وذلك عن طريق الدراسة التفصيلية للبيانات المالية، لفهم مدلولاتها، ومحاولة تفسير الأسباب التي أدت

<sup>65</sup> محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007، ص: 26.

<sup>66</sup> خالص صافي صالح، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010، ص: 263.

<sup>67</sup> سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، "نظم المعلومات الإدارية"، دار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 169.

<sup>68</sup> ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي- الجزء الأول"، مدني ICM، الجزائر، 1990، ص: 11.

إلى ظهورها بالكميات والكيفيات التي هي عليها، مما يساعد على اكتشاف نقاط الضعف والقوة في السياسات المالية التي تعمل في إطارها المؤسسة، ومن ثم اقتراح إجراءات مالية على المؤسسة لمحاولة الخروج من الوضع الصعب، أو القضاء على نقاط الضعف إذا كانت حالتها (المؤسسة) المالية سيئة، أما إذا كانت هذه الأخيرة جيدة فنقتراح إجراءات تسمح بتعزيزها وتحسن أكثر إن أمكن.

## (2) أهداف التحليل المالي:

يهدف التحليل المالي إلى ما يلي:<sup>69</sup>

- التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- معرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها وقدرتها على الاقتراض؛
- تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة؛
- الحكم على كفاءة الإدارة؛
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم.

## (3) أهمية التحليل المالي:

تكمن أهمية التحليل المالي في ما يلي:<sup>70</sup>

- إظهار قدرة الإدارة وكفاءتها في تجميع الأموال وكيفية استغلالها؛
- تبيان فعالية سياسات الشركة وقدرتها على النمو من خلال المؤشرات التي تستخدمها؛
- المساهمة في عملية التخطيط للشركة؛
- يُعد قاعدة صلبة لاتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.

## (4) أنواع التحليل المالي: وهي تتمثل فيما يلي:<sup>71</sup>

- أ. **تحليل الاتجاهات:** ويسمى أيضا بالتحليل الأفقي، أي يعني بدراسة النسب المالية لشركة معينة على مدار عدد من السنوات، وذلك للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحادث في حركة الحساب أو النسب على مدار الفترة الزمنية مجال المقارنة لإعطاء صورة واضحة عن حال الشركة واتجاهاتها المستقبلية.
- ب. **التحليل المالي للنسب:** هو مرادف للتحليل الرأسي، ويقوم على المقارنة بين الحسابات أو البنود المترابطة ودراسة علاقتها في القوائم المالية للفترة المالية نفسها، ليُعبّر عنها بطريقة إحصائية ملائمة (كالنسب مثلا)، وللاستجابة لحاجة المحللين إلى هذه النسب المالية حيث تُستخدم كمؤشرات لتقييم الشركات، فقد تم تقسيمها إلى خمس مجموعات (نسب السيولة، نسب الربحية، نسب الرفع المالي، نسب النشاط ونسب السوق).

<sup>69</sup> عبد الحكيم كراجه، "الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2006، ص: 159.

<sup>70</sup> فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، الطبعة الأولى، SME Financial، فلسطين، 2008، ص: 03.

<sup>71</sup> فهمي مصطفى الشيخ، المرجع السابق، ص: 5 و 8.

وعليه، يعتبر التحليل المالي أداة جد ضرورية من أجل الوصول إلى تخطيط مالي سليم كما يبين الحالة المالية للمؤسسة في فترة زمنية محددة، فهو بذلك يسهل لمراقب التسيير إجراءات التحليل للقوائم المالية للخروج بمعلومات تفيد مستخدميها.

### المطلب الثالث: الموازنات التقديرية ولوحة القيادة.

#### أولاً: الموازنة التقديرية.

**1) تعريف الموازنات التقديرية:** هي خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة، باستخدام أفضل الوسائل والطرق التي توصل إلى تلك الأهداف.<sup>72</sup>

تتميز الموازنات التقديرية بجملة من الخصائص نذكر منها:<sup>73</sup>

- **التعبير الكمي:** إن تحقيق البرامج قصيرة الأجل تستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية؛
- **أنها تحدد في شكل برنامج عمل:** إن الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد من أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة لا إلى المعرفة والتنبؤ فقط.

#### 2) أهمية الموازنة التقديرية: وتتمثل في كونها:

**أ. أداة للتخطيط:** تساعد الموازنات التقديرية على التخطيط والتقدير الشامل لمختلف الأنشطة والموارد المالية في المؤسسة، وذلك بالوصف الكمي للأهداف وتحديدها، كما تقوم بدراسة التنبؤات مع تجميع الموارد عن طريق التنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف.<sup>74</sup>

**ب. أداة للرقابة:** الرقابة هنا يُقصد بها تقييم الأهداف المحددة وفحص الموازنات من قبل الإدارة العليا والتي يترتب عنها تعديل الأهداف، فهي تساهم في الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة في المؤسسة مع التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة والحث على التفكير المقدم في العناصر التي تؤثر على مستقبل النشاط والأهداف.<sup>75</sup>

**ج. أداة للتنسيق والإتصال:** يتطلب إعداد الموازنات تنسيق الجهود وتحقيق الإنسجام والإتصال بين مختلف أقسام ووظائف المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف الفرعية في إطار الأهداف العامة للمؤسسة.<sup>76</sup>

**د. أداة للتحفيز:** تعتبر الموازنات التقديرية أداة لتقييم أداء الأفراد ومن ثم أداة لتحديد الحوافز المناسبة بناء على مدى تحقيق الأهداف المسطرة في الموازنة.<sup>77</sup>

<sup>72</sup> محمد سامي، وجدي حامد حجازي، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 10.

<sup>73</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص: 127.

<sup>74</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 13-16.

<sup>75</sup> طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية نظرة متكاملة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 140.

<sup>76</sup> François Girand et autres, « *contrôle de gestion et pilotage de la performance* », Gualina éditeur, Paris, 2ème édition, 2004, P :217.

<sup>77</sup> محمد فركوس، "الموازنات التقديرية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 06.

**3) شروط نجاح الموازنات التقديرية:**

يتوقف نجاح الموازنات التقديرية على توفير ما يلي:<sup>78</sup>

- أ- أن يكون هناك تطابق وتناسق في المسؤوليات داخل الهيكل التنظيمي، حيث يلزم أن تكون العلاقة بين الإدارات وأقسام المؤسسة واضحة حتى يكون انسجام بين الموازنات؛
- ب- أن تكون الأهداف المسطرة قابلة للقياس، لبناء إستراتيجية واضحة وهادفة؛
- ج- أن تشمل كافة الأنشطة الموجودة في المؤسسة لأنها تعتمد على التنبؤ وهو توقع الأحداث المستقبلية فتخرج بافتراضات للفترة القادمة تناسب كل نشاط؛
- د- التكامل الفعال مع النظم الأخرى داخل المؤسسة، هذا التكامل يحتوي على مخرجات عديدة من المعلومات التي تنتجها أنظمة معلومات الإنتاج، المبيعات، الأفراد، المخازن... إلخ، وذلك على مستوى الأنشطة الرئيسية في المؤسسة؛
- هـ- تحليل عناصر التكاليف لكل وظيفة من ناحية النفقات، الإنتاج والتسويق، ثم وضع لكل تكلفة وحدة تناسبها وقابلة للقياس، لتسهيل عملية الرقابة وتقييم الأداء التي تتضمنها الموازنات التقديرية؛
- و- أن تترجم قيود الخطة الموضوعية إلى مبالغ نقدية؛
- ي- التوزيع الزمني للموازنات الذي يتطلب ربط تنفيذها بفترات محددة وثابتة تتناسب عادة مع فترة التخطيط قصيرة الأجل.

**4) مبادئ الموازنات التقديرية:**

- وتقوم الموازنات التقديرية على جملة من المبادئ يستوجب احترامها، يتمثل أهمها في:<sup>79</sup>
- مبدأ الشمولية وهو أن تشمل الموازنة مختلف عمليات ونشاطات المؤسسة؛
- مبدأ الثبات والمرونة والذي يقصد به قابلية الموازنة للتكيف مع التغيرات المحتملة؛
- مبدأ التقدير الذي يقوم أساسا على التنبؤ؛
- مبدأ المشاركة وذلك بضرورة اشتراك جميع أفراد المؤسسة؛
- مبدأ التوقيت والتوزيع وذلك بتوزيع الموازنة توزيعا زمنيا وجغرافيا من أجل متابعة وتقييم الأداء؛ مبدأ التنظيم وذلك بتوفير هيكل تنظيمي سليم تحدد فيه الصلاحيات والسلطات بدقة ووضوح؛
- مبدأ قياس الأداء وذلك بدراسة وتحليل الأداء.

<sup>78</sup>شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة، ص: 22-23.

<sup>79</sup>طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 146.

**5) مراحل إعداد الموازنة التقديرية:**

يتطلب إعداد موازنة تقديرية ناجحة إتباع ثلاث مراحل أساسية، وهي كالاتي:

أ- **مرحلة التحضير لإعداد الموازنات:** في هذه المرحلة يجب تشكيل لجنة موازنة تضم عددا من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة و تكون برئاسة المدير العام، بقصد إعداد الموازنة ومتابعة تنفيذها، تعمل على:<sup>80</sup>

- بيان حالة المؤسسة من حيث دورها الإقتصادي والإجتماعي ومواردها المالية والفنية والبشرية وعواملها الخارجية.

- تحديد الأهداف الطويلة والقصيرة الأجل للمؤسسة.

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

- إعلام المسؤولين على مراكز الإيرادات والتكاليف بأهداف وسياسات المؤسسة، حتى يتم التفاوض معهم لقبولها أو رفضها.

- وضع الإطار العام للموازنة.

ب- **مرحلة إعداد الموازنات:** يتم في هذه المرحلة:<sup>81</sup>

- تحديد المسؤوليات والمهام لمختلف المشاركين في مراحل إعداد الموازنات،

- إعداد الموازنات يكون وفقا لفترة زمنية محددة،

- يقوم كل مسؤول بوضع مشروع موازنة أو موازنة أولية مؤقتة،

- يتم تسليم الموازنة إلى مديرية الموازنات للمراجعة والتنسيق لإعداد الموازنة الختامية.

ج- **مرحلة اعتماد الموازنات:** تتضمن هذه المرحلة:<sup>82</sup>

- دراسة الموازنات من قبل الإدارة العليا ومناقشتها لتعديلها أو قبولها.

- تدخل الموازنة حيز التنفيذ والتطبيق.

- التقيد بالموازنات وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها.

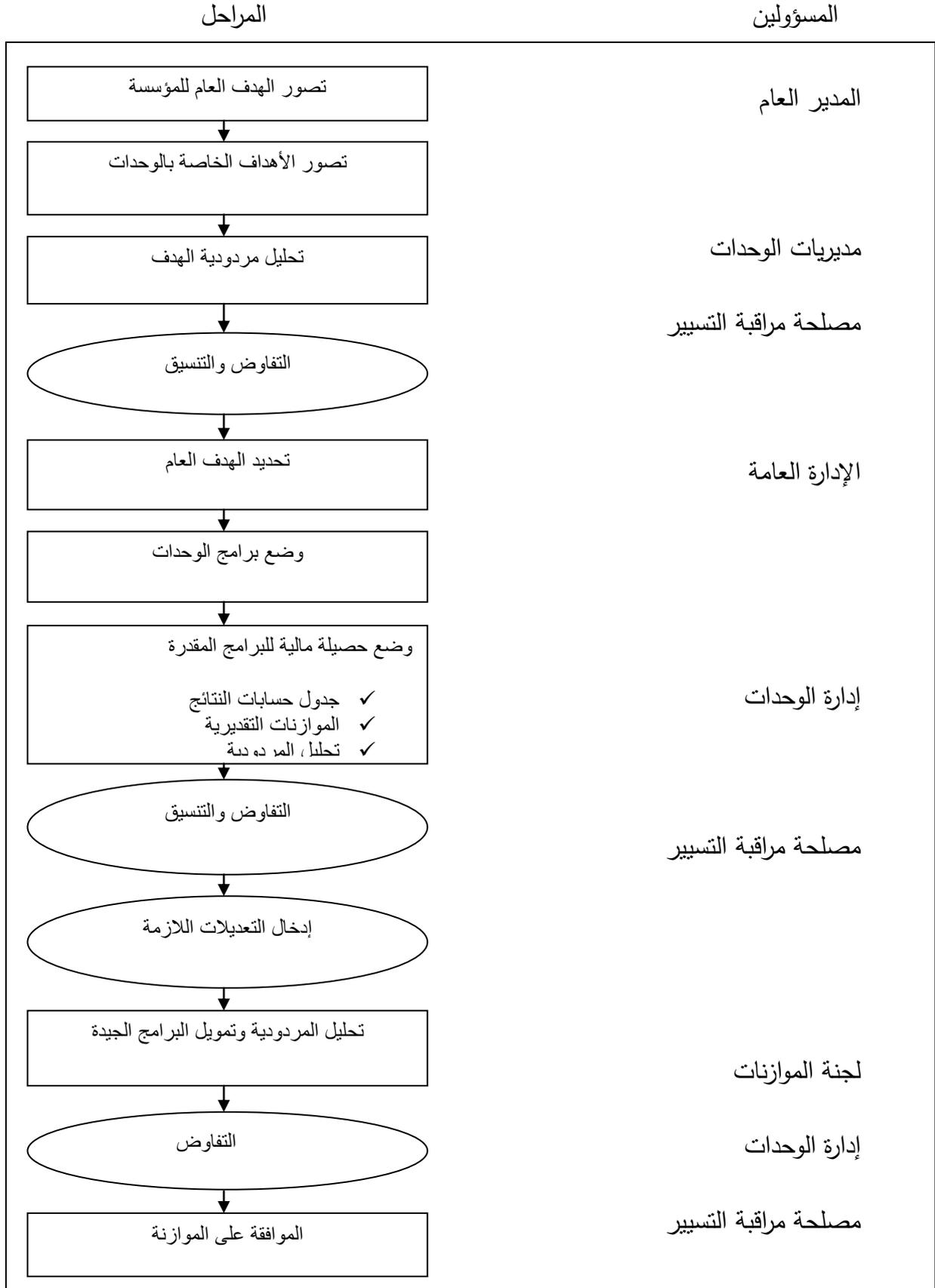
<sup>80</sup> ناصر داداي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

<sup>81</sup> سعاد عقون، "مراقبة التسيير-دروس وتطبيقات"، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، ص: 80.

<sup>82</sup> سعاد عقون، المرجع السابق، ص: 81.

ويخلص الشكل التالي المراحل المشار إليها سابقا:

الشكل رقم (2-5): مراحل إعداد الموازنات التقديرية.



المصدر: ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، سبق ذكره، ص:131.

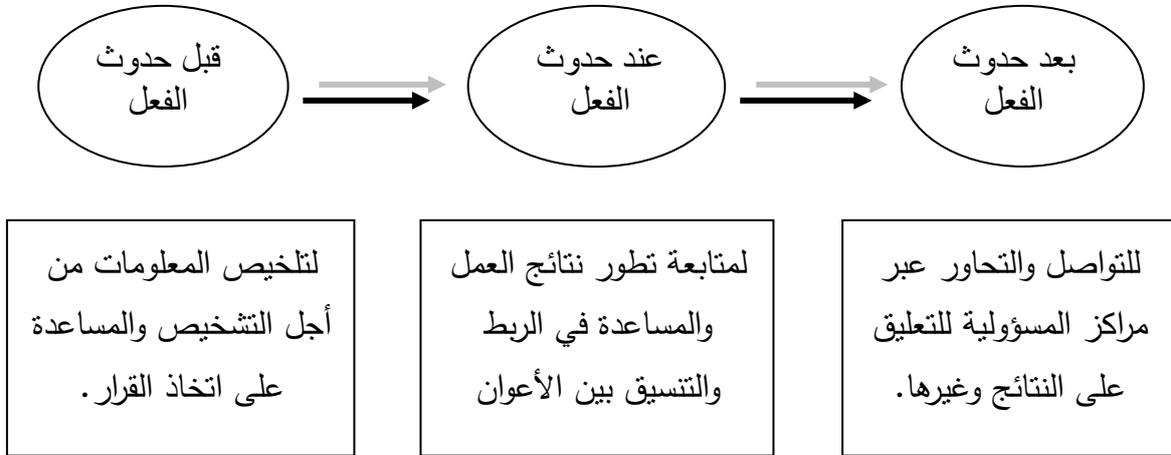
## ثانيا: لوحة القيادة.

## (1) تعريف لوحة القيادة:

ويُعرفها Claude ALAZARD بأنها أداة للتحكم في العديد من مجالات التسيير، فهي تجمع المعلومات المرقمة ومتغيرات التسيير والتنظيم وتعرضها بشكل مختصر وملخص حتى تساعد على اتخاذ القرار.<sup>83</sup> وعرفها Nobert Guedj بأنها مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، وتسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة.<sup>84</sup> ونستخلص مما سبق أن لوحة القيادة تعتبر أداة مهمة في عملية الرقابة، فهي جهاز إنذار يُنظم المعلومات بشكل مختصر وواضح وملائم ليُمكن من المواجهة السريعة وجذب الانتباه للأهم قبل المهم، فهي عبارة عن جدول يلخص كل المعلومات المهمة والضرورية، حيث يمكن مقارنة الأهداف المحددة مسبقا مع النتائج المتحصل عليها للقيام بالتصحيح والتنسيق وذلك لتسيير فعال. فهي عبارة عن ملف شامل (un document synthétique) يحتوي على مختلف المؤشرات كمية كانت أو نوعية والمتعلقة بالنقاط الأساسية للتسيير.

وللوحة القيادة استعمالات عدة كما هو موضح في الشكل التالي:

## الشكل رقم (2-6): أهم استعمالات لوحة القيادة.



مستخلص من كتاب: C.ALAZARD, S.SEPARI, OP-CIT, P296

## (2) خصائص لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بجملة من الخصائص نذكر منها:

❖ **أداة للتحكم في الأداء:** لكل مسؤول في مراكز المسؤولية لوحة قيادة خاصة وحسب موازنته لكونها تحتوي على معلومات خاصة بالنتائج، ومن خلال مؤشرات أساسية يمكنه التركيز على متابعة النقاط المهمة لنشاطه واتخاذ الإجراءات اللازمة في حينها وعلى حسب مستجدات العمل سواء كانت داخلية أو خارجية.<sup>85</sup>

<sup>83</sup>C.ALAZARD, S.SEPARI, «contrôle de gestion-cas pratiques », Ed Dunod, Paris, 2009, P :296.

<sup>84</sup>NOBERT Guedg, « le contrôle de gestion », ED d'organisation, Paris, 1995, p :285

<sup>85</sup>سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص-122.

❖ أداة رقابة ومقارنة: تسمح لوحة القيادة بالمقارنة بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة، وإبراز الانحرافات

لمعرفة النقاط الأساسية في التسيير وتشخيص نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة.<sup>86</sup>

❖ أداة للتشاور والحوار: إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية، وذلك انطلاقا من الاجتماعات المختلفة، إذ يمكن للأفراد التعليق على النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم ويتم أخذ مختلف الإجراءات المقترحة من قبل جميع المستويات بغية توحيد المعايير وخلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة.

❖ أداة للاتصال والتحفيز: تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحققة على مستوى كافة مراكز

المسؤولية، وتساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، كما تساهم في تحفيز العمال وذلك بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات... إلخ).

❖ أداة لاتخاذ القرار: من خلال لوحة القيادة تظهر لمراقب التسيير النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وكذا نقاط القوة ونقاط الضعف لكل مركز مسؤولية، للقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، فهي وسيلة للتنبؤ حيث تمكن المؤسسة من تقادي الانحرافات مستقبلا.<sup>87</sup>

### (3) عناصر لوحة القيادة:

تحتوي لوحة القيادة على عدة عناصر منها:<sup>88</sup>

أ- الجداول والقوائم المالية: تقوم هذه الوسائل بالتزويد بالمعلومات المفصلة، وهي أساسا وثائق ملخصة للعمليات المحاسبية، تقدم في شكل جداول وضمن شروط قانونية وتنظيمية إلى الهيئات المستفيدة منها، وإظهار هذه القوائم ضمن لوحة القيادة يساعد في التحليل من خلال ترجمتها في شكل نسب، ودراسة التغيرات في شكل منحنيات، وتتمثل هذه القوائم في الميزانية وجدول حسابات النتائج وغيرها.

ب- قيم إجمالية وانحرافات: القيم الإجمالية موضوعة أساسا من أجل رؤية حقيقة نشاط المسؤول، أي كل المؤشرات الهامة التي يعمل، وتسمح حساب الانحرافات على بعض القيم، وهي بذلك تعد مهمة للقيادة لأنها تسهل اكتشاف الانحرافات التي قد تكون ايجابية أو سلبية.

ج- النسب: هي قيمة لها دلالة قوية على بنية المؤسسة ونشاطها من خلال العلاقة بين عنصرين من عناصر بنية المؤسسة، فبعضها عبارة عن معلومات محاسبية والبعض الآخر يتم تحديده انطلاقا من معطيات مُقاسة بالوحدات الفيزيائية، هذه النسب تكون معتمدة على المدى القصير.

د- الرسومات البيانية: هي أداة أكثر سهولة وأكثر تعبيراً عن أداء المؤسسة « Un croqué mieux que mile discours »، والتمثيل البياني هو عبارة عن أشكال هندسية (منحنيات ومدجات ودوائر نسبية وأعمدة وبيانات قطبية... إلخ).

<sup>86</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص-148.

<sup>87</sup> كرازدي لمياء، "مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018، ص31.

<sup>88</sup> محمد العربي بن لخضر، "دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015، ص: 70-75.

هـ- المنحنيات: تستخدم المنحنيات لمتبع تطور رقم الأعمال أو الأعباء أو الهوامش أو الكميات، وبالتالي عندما نضع عدة منحنيات في تمثيل بياني واحد يسهل المقارنة بين الأهداف ونتائج النشاط المحقق.

و- المنبهات **les clignotants** : هي مؤشرات ذات أهمية خاصة حيث أنها عبارة عن إشارات مرئية تظهر الانحرافات المعبرة وذات دلالة بعد مقارنة قيم المؤشر بمعيار معين، وأحيانا يتم تلوين المؤشرات بألوان مختلفة لإثارة انتباه المسؤولين مثل الأحمر للحالة الخطيرة، البرتقالي في حالة الإنذار والأخضر لما تكون حالة جيدة، وأحيانا تكون المنبهات عبارة عن رنة خاصة.

(4) مراحل إعداد لوحة القيادة: حتى نتمكن من إعداد لوحة قيادة ناجحة وعملية يجب إتباع المراحل التالية:

الشكل (2-7): مراحل إعداد لوحة القيادة



المصدر: مستخلص من كتاب ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص: 151-152.

## (5) الشكل العام للوحة القيادة:

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك أشكال مختلفة تتغير حسب:

✓ حجم المؤسسة،

✓ المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة،

✓ خصائص القطاع،

✓ حاجات المسؤولين.

يبين الجدول في التالي النقاط التي تشترك فيها كل أنواع لوحة القيادة:

## الجدول (2-2): الشكل العام للوحة القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما			
الانحرافات	الأهداف	النتائج	الأصناف
			الصف 1: المؤشر أ المؤشر ب
			الصف 2: .
			الصف ن:

منطقة الانحرافات
منطقة الأهداف
منطقة النتائج
منطقة المؤشرات الاقتصادية

Source : C. Alazard et S.Sépari, « **contrôle de gestion** », 5<sup>ème</sup> édition, éd Dunod, Paris, 2001, p :595.

يتكون الشكل العام للوحات القيادة من أربعة مناطق رئيسية تتمثل فيما يلي:<sup>89</sup>

## أ- منطقة المؤشرات الاقتصادية:

توجد في الجهة اليمنى من لوحة القيادة التابعة لمسؤول معين في المؤسسة (منطقة المؤشرات الاقتصادية)،

وتتضمن قائمة من الأصناف "rubriques" والتي تتمثل عموماً في المسؤول، المصالح، الورشات، هذه

الأصناف تابعة لهذا المسؤول، و كل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءاً من صلاحياته وتفاوض

معها على تحقيق أهداف معينة، فيمكن أن يتمثل الصنف رقم 1 في إدارة إنتاج، والمسؤول عنها هو مدير

الإنتاج، وهذا الأخير خاضع لسلطة الإدارة العامة، كما يشترط أن يكون لكل صنف موجود بلوحة القيادة وزن

<sup>89</sup> C.Alazard et S.Sépari , Op.Cit, p : 595.

اقتصادي مقارنة بمجموع النشاطات في المؤسسة بمعنى أهمية النشاط في المؤسسة، إضافة إلى أن كل صنف يضم مجموعة من المؤشرات والتي تخص دائرة نشاطه (عادة ما تكون هناك مؤشرات مشتركة)، وهذه المؤشرات تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.

#### ب -منطقة النتائج الفعلية

إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون:

-شهرية ( خاصة بشهر واحد)

- متراكمة (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة)؛

-شهرية ومتراكمة معا.

وفضلا عن عرض نتائج لوحات القيادة شهريا وتراكميا يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط والأداء المالي في وثيقة واحدة معبر عنها بمؤشرات كمية ومالية، أو الفصل بين نتائج الأداء المالي والنتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية لتسهيل عملية المتابعة وتحديد الخلل.

#### ج -منطقة الأهداف:

تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، ويتم استخدام نفس الأسلوب في عرض الأهداف:

-أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنتين معا؛

-أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنتين معا.

#### د -منطقة الفروقات:

ويتم الحصول على الفروقات بإيجاد الفرق بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات، ويتم عرض الفروقات بنفس الطرق السابقة:

-فروقات شهرية أو تراكمية أو الاثنتين معا؛

-فروقات تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنتين معا.

## المبحث الثالث: دور مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة.

شهدت مراقبة التسيير تطورا واسعا فأصبح لها دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى هيكله ومسار مراقبة التسيير والدور الذي تلعبه في إرساء الحوكمة في المؤسسة مع التركيز على تقارير مراقبة التسيير.

## المطلب الأول: هيكله ومسار مراقبة التسيير.

## أولاً: هيكله مراقبة التسيير.

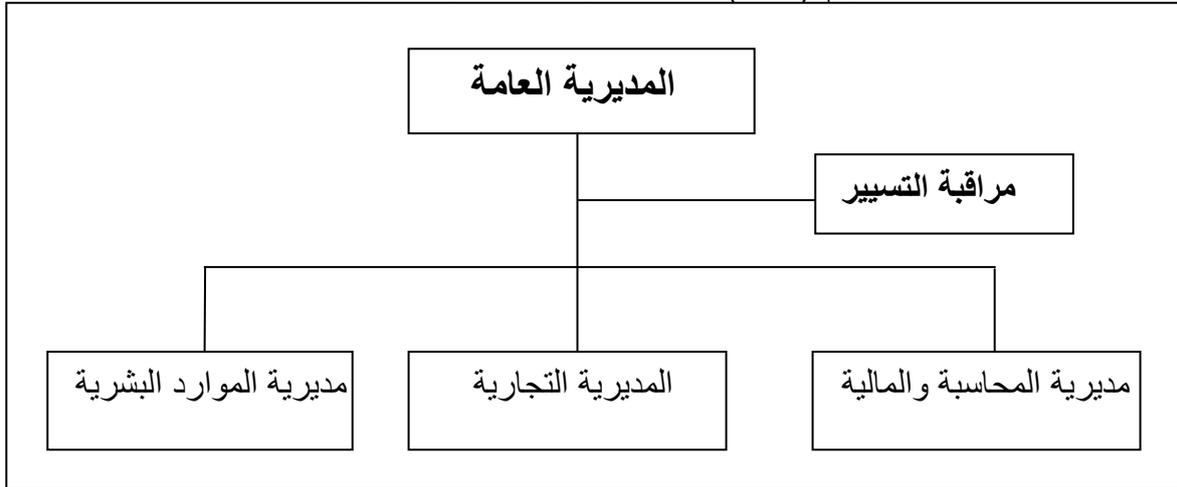
يساهم الهيكل التنظيمي في عملية اتخاذ القرار، حيث يساعد على تقسيم وتوزيع المهام وتحديد المسؤوليات داخل المنظمة، وعليه، فإن نجاح مراقبة التسيير مرتبط بالموقع الذي تحتله داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة والذي له علاقة بـ:

- حجم ونمط تسيير المؤسسة.
- حجم الإمكانيات المتاحة.
- الأهداف المسطرة من قبل الإدارة العامة.
- المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير.

تظهر مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفقاً لأنماط معينة، فنظام مراقبة التسيير يمكن أن يكون له موقعا وظيفيا تابعا إما للمدير العام أو المدير المالي أو لمواقع أخرى، وهي كالتالي:

النمط الأول: الارتباط المباشر مع المديرية العامة.

الشكل رقم (2-8) : تابعة مراقبة التسيير للمديرية العامة

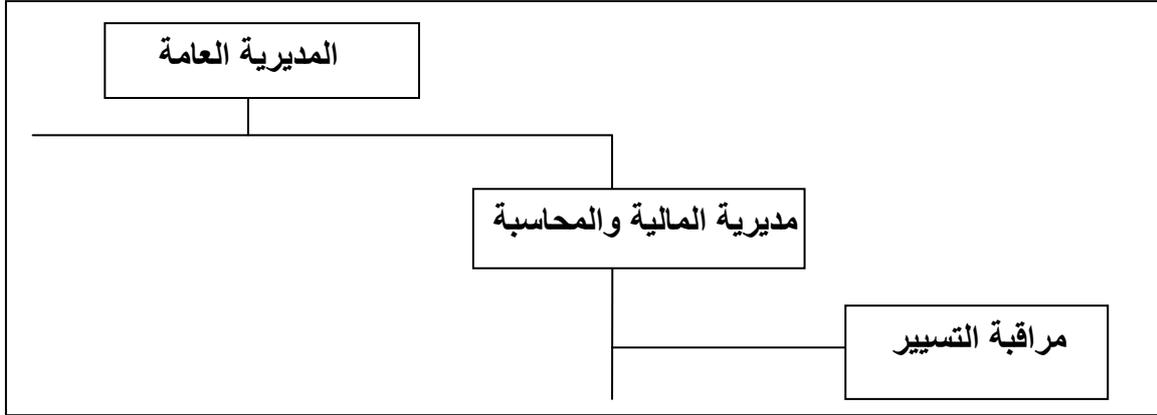


Source : Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, « les nouveaux visages de contrôle de gestion-outils et comportements », 3<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 2009, P :50.

يتضح من الشكل أعلاه أنّ مراقبة التسيير لها علاقة مباشرة مع المديرية العامة، ولهذا الموقع أهمية كبيرة حيث يمنحها استقلالية وسلطة التدخل وسهولة الحصول على معلومات من المديرية الفرعية لتناقشها وتعالجها وتقدم التوجيهات والإرشادات لنتائج أفضل.

النمط الثاني: ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية المالية والمحاسبة.

الشكل رقم (2-9): تابعة مراقبة التسيير لمديرية المالية والمحاسبة.

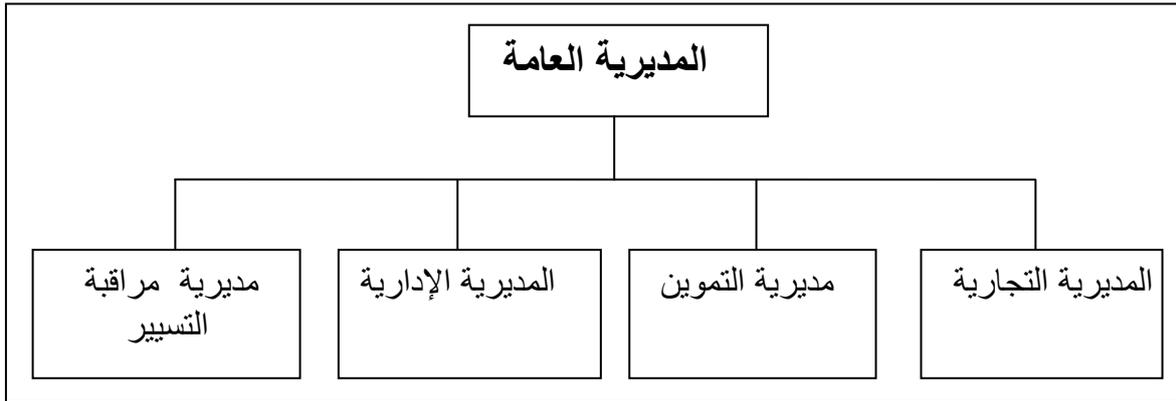


Source : Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, OP-CIT, P :50.

في هذا النمط تكون مراقبة التسيير تابعة لمديرية المالية والمحاسبة كما يُوضحه الشكل السابق، فتكون هناك انعكاسات على عمل مراقب التسيير من حيث:

- ✓ محدودية الاشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية .
  - ✓ الصعوبة في متابعة تطبيق العمليات.
  - ✓ غياب الاستقلالية في التسيير وصعوبة التدخل في تحقيق الأهداف والتنسيق بين مختلف المصالح.
  - ✓ محدودية الحصول على المعلومات.
- النمط الثالث: ارتباط مراقبة التسيير بمصالح أخرى.

الشكل رقم (2-10): مراقبة التسيير على نفس المستوى مع باقي المديريات.



Source : Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, OP-CIT, P :51.

قد تكون مراقبة التسيير على نفس المستوى مع باقي المصالح وذلك في أغلب المؤسسات، فتحتظى بـ:

- ✓ سهولة في الاتصال بين المديريات.
- ✓ الاستقلالية في التسيير نوعا ما.

يلاحظ مما سبق أن:

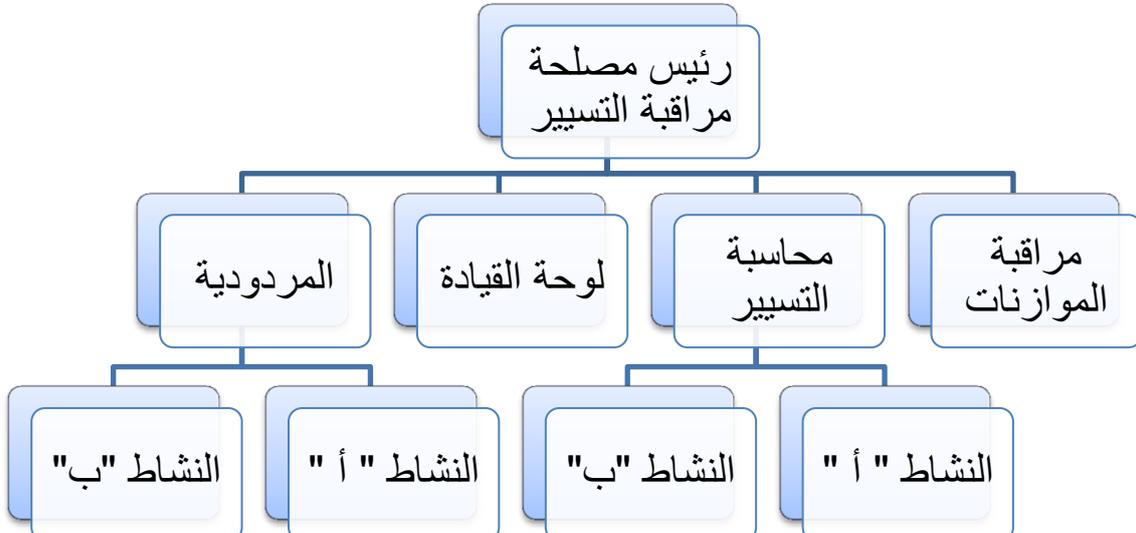
❖ النمط الأول أين مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة يمثل النمط الأمثل، بحيث نجدها هيئة استشارية تشارك بشكل كبير في إستراتيجية المؤسسة، إضافة إلى ذلك تمتاز باستقلالية في التسيير أي لا تمارس عليها ضغوطات من طرف المديرية الأخرى وبالتالي يمكنها ذلك من القيام بدورها الحقيقي ألا وهو التوجيه و المراقبة.

❖ النمط الثاني أين نجد مراقبة التسيير و المحاسبة العامة مرتبطتان بمديرية وظيفية واحدة وهي مديرية المالية و المحاسبة، وذلك رغم توفر المعلومات اللازمة والكافية فيما يخص المالية والمحاسبة، إلا أن هذا النمط يعتبر يحد من دور مراقبة التسيير في الإشتراك في المناقشات حول التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسة فضلا عن غياب استقلالية في التسيير باعتبارها مرتبطة بمديرية وظيفية.

❖ النمط الثالث أين مراقبة التسيير والمحاسبة لهما نفس المستوى في هذه الحالة يكون التركيز على مصدر واحد للمعلومات، و هو المحاسبة العامة وتهتم المصادر الأخرى كالإعلام الآلي، المراجعة الداخلية والتنظيم.

وفيما يأتي نشير إلى التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم(2-11): التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير.



Source : Michel Rouach et Gérard Naulleau, **OP-cit**, P :71.

لتحقيق النشاط (أ) و(ب) وتحقيق المردودية نجد:

- مراقبة الموازنات: التي تقوم بتحديد الإمكانيات المادية، المالية والبشرية للمؤسسة مع مراقبة نشاطها وأدائها.

- محاسبة التسيير: التي تهتم بالجانب الكمي في تطبيق العمليات.

ونجد العديد من الأدوات كلوحة القيادة وغيرها التي تساعد مراقب التسيير في القيام بمهامه.

## ثانيا: مسار مراقبة التسيير .

من أجل نظام فعال لمراقبة التسيير يلزم إتباع المسار التالي :

### 1) التخطيط: تنقسم هذه المرحلة إلى ثلاث أقسام على حسب الزمن:<sup>90</sup>

- أ- **على المدى البعيد:** لتحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل، تحتاج إدارة المؤسسة إلى المعلومات اللازمة للتفكير الاستراتيجي وهذه المهمة يتبناها مراقب التسيير، ليقوم بعدها بمساعدة المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، لتكتسي الصيغة الاقتصادية.
- ب- **على المدى المتوسط:** تمتد هذه الفترة من 3 إلى 5 سنوات فيتم تقسيم الخطة الإستراتيجية على حسب المدة الزمنية المحددة، ودائما بمساعدة مراقبة التسيير لبرمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف المسطرة.

- ج- **على المدى القصير:** والذي يكون أقل من سنة، يشرع في هذه المرحلة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل اعتمادا على الموازنات التقديرية التي تكون متناسقة ومتعلقة بمختلف وظائف ومصالح المؤسسة.

- 2) **التنفيذ:** كما نعلم أنه لا يكون هناك تخطيط إلا ويتبعه التنفيذ، فالتنفيذ معيار لما تم التخطيط له، وانطلاقا من الخيارات الإستراتيجية يتم التنفيذ ووضع برامج العمل، وتجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.

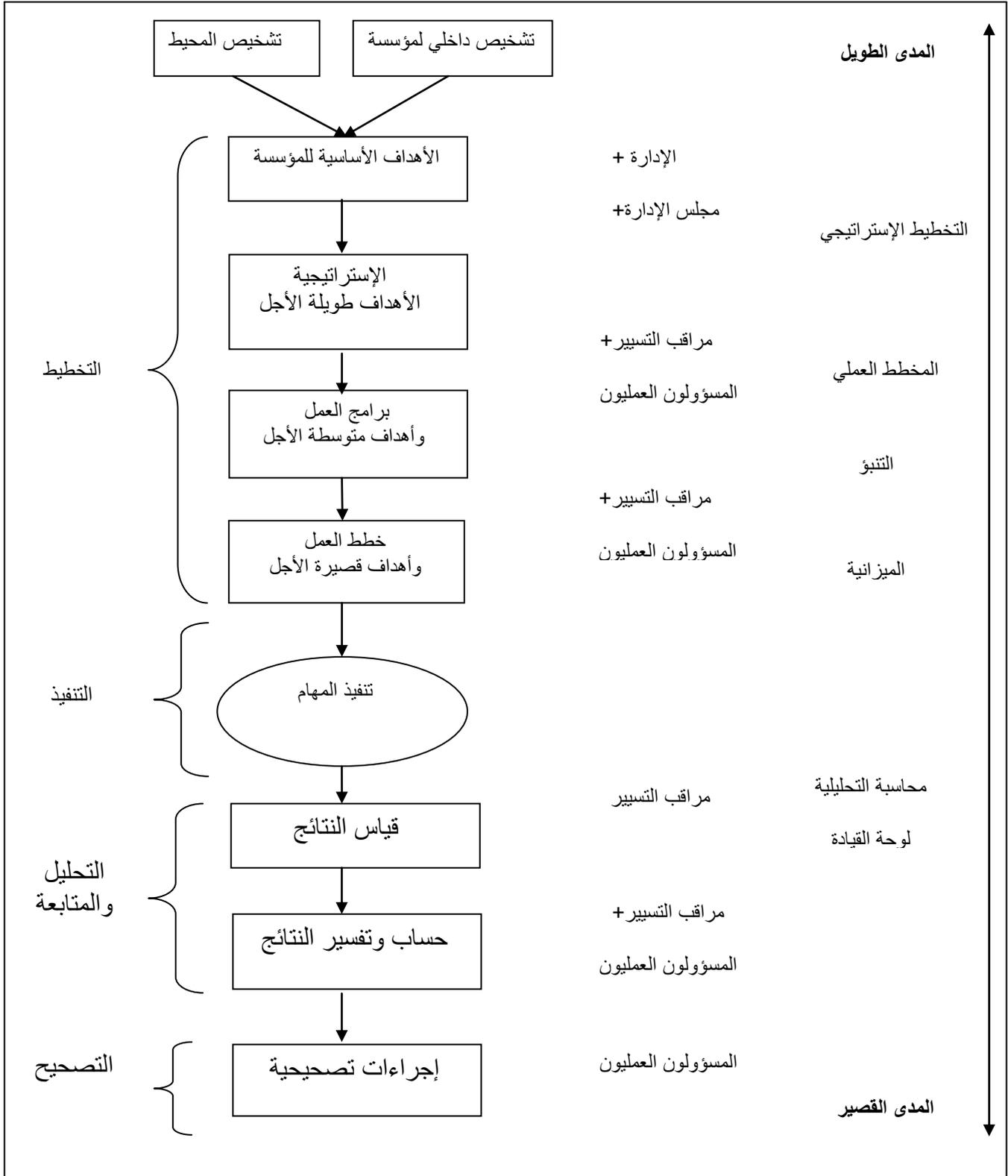
- 3) **المتابعة والتحليل:** أي عمل يلزمه المتابعة المستمرة حتى يضمن التطبيق الحسن والتسيير الجيد، حيث انه لا يخلو أي عمل من نتائج محققة وهذه النتائج يتوجب تحليلها، فهذه العملية تسمح للمؤسسة بمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة ومدى تطابق النتائج المتحصل عليها مع ما حُطت له وكذا معرفة قيمة الانحرافات وتحليل أسبابها.

- كما تُعتبر هذه المرحلة مصدر الأعمال التصحيحية التي عادة ما تتعلق بالأعمال التي ستنجز والوسائل التي ستستخدم في الدورة القادمة، وفي حالات استثنائية قليلة تتعلق بالأهداف الإستراتيجية في حد ذاتها.
- 4) **الإجراءات التصحيحية:** بعد كل ما سبق من مراحل يحتاج مراقب التسيير إلى اتخاذ الإجراءات الضرورية من أجل تصحيح المسار وتحقيق الأهداف، حيث يمكنه هنا تقديم الاقتراحات للتعديل وتقديم التوصيات ولا يملك الصلاحية في اتخاذ القرارات في هذا الشأن، فمساره يهدف إلى تحسين جودة الأداء. ولمواجهة القصور في الأداء يتم التصحيح من خلال صياغة مجموعة من الحلول.

<sup>90</sup> سعاد عقون، "نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص- 74.

ويُلخص مسار مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل رقم(2-12): مسار مراقبة التسيير.



المصدر: سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص:75.

**المطلب الثاني: دور مراقبة التسيير في تكريس الحوكمة.**

كما سبقت الإشارة إلى أن مراقبة التسيير تستند على مجموعة من أدوات تفعل أداءها في المؤسسة، فإن هذه الأخيرة لها دور كبير لتجعل من هذه الوظيفة آلية تساهم في تطبيق الحوكمة في المؤسسات، حيث أن مراقبة التسيير:

- آلية لمحاربة الفساد: تعمل الأدوات التي يستخدمها مراقب التسيير على اكتشاف الأخطاء والانحرافات الناجمة عن عدم إلتزام الموظفين بالقواعد والقوانين وأخلاقيات العمل، والتي تنعكس سلبا على مسار المؤسسة، فيتم تحليل أسبابها وتحديد المسؤول عنها بغية تحقيق السير الحسن للمؤسسة، وهو ما يعزز ما تسعى إليه الحوكمة لمحاربة الفساد الذي ينجر عنه هدر لحقوق أصحاب المصالح.
  - آلية لاتخاذ القرار: إن طبيعة نشاط مراقبة التسيير والمكانة المرموقة التي تحتلها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة (تابعة للإدارة العامة)، تجعلها آلية جد هامة لاتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، حيث أنها هيئة إستشارية تقدم النصح والإرشاد للإدارة العليا ولمختلف صناع القرار من خلال المعلومات التي تقوم بنشرها على المستويين العمودي (من الأعلى إلى الأسفل ومن الأسفل إلى الأعلى) والأفقي، والتقارير التي تقوم بإعدادها بناءا على مقارنة الإنجازات بالأهداف المسطرة وتحديد الانحرافات واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب.
  - آلية للرقابة والمساءلة: تُصدر مراقبة التسيير العديد من التقارير التي من شأنها المساهمة في الضبط والرقابة الداخلية، فتظهر أهمية هذه التقارير وخاصة تلك التي تكون دورية في معرفة مدى التزام الموظفين بعملهم وتقييم أداءهم، هذه الخاصية لمراقبة التسيير تسمح بتطبيق المساءلة في المؤسسة فإن كان لهم أخطاء تتم معاقبتهم من قبل المسؤولين وإن كان العكس تتم مكافأتهم. إن إلتزام كل موظف بمهامه والقيام بها على الوجه المطلوب يساهم في تحقيق الحوكمة على مستوى المؤسسة.
  - عملية الرقابة هذه تمارس في حدود السلطة التنفيذية المخولة لمراقبة التسيير غير أن هذه السلطة تقتصر على عملية المتابعة وكشف الانحرافات وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ولا تمتد لتشمل محاسبة المسؤولين عن تلك الانحرافات<sup>91</sup>.
  - آلية للتقليل من المخاطر الناجمة عن سوء التسيير: إن إبداء مراقب التسيير لرأيه المهني السليم، يمكنه من المساهمة في التأكد من مدى تطبيق المسيرين لمبادئ الحوكمة التي تبين انضباطهم واحترامهم لهذه المبادئ التي يمكن أن تعكس أدائهم الفعلي على مستوى المؤسسة.
  - آلية لتحقيق الإفصاح والشفافية: وجود مراقبة التسيير في المؤسسة يقلل من وجود الضغوطات على المساهمين والموظفين في المؤسسة ويتجلى ذلك في:
- حرصها على توفير المعلومة الصحيحة والواضحة و في الوقت الملائم مما يعكس الصورة الحقيقية لما يحدث في المؤسسة، وبضفي الثقة والمصداقية على عمل المؤسسة.

<sup>91</sup> محمد الصغير قرشي، "محاضرات في مقياس مراقبة التسيير"، مطبوعة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، بدون سنة، ص: 24.

• المساعدة في الكشف عن مختلف الأخطاء وحالات الغش ومعاقبة كل مسؤول عن حالات الغش والأخطاء المرتكبة.

وعليه فإن مراقبة التسيير تسعى لتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، فالإفصاح القوي يشجع على الشفافية الحقيقية.

- آلية للتعاقد والتحفيز: تمكن مراقبة التسيير من وضع أسس و معايير موضوعية لنظام التعاقد والحوافز والمكافآت التي تمنح للمسيرين، وذلك من خلال التقارير التي يتم إعدادها حول مختلف الأنشطة و مراكز المسؤولية في المؤسسة، وتحليل الانحرافات ومقارنتها من أجل معرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.

وتتجاوز هذه العملية الأفراد لتمتد إلى مستوى الوحدات الفرعية بالمنظمة مثل الأقسام، وخطوط الإنتاج والمناطق الجغرافية. وغالبا ما تساعد المديرين في تحقيق أقصى مستوى للأداء في وحداتهم الفرعية.

- آلية للإبلاغ والاتصال: يتم إبلاغ أصحاب المصلحة<sup>92</sup> عن كافة نشاطات المؤسسة في التقرير السنوي الذي يعده مراقب التسيير والذي يتضمن حوصلة شاملة عن نشاط كافة الوظائف بالمؤسسة، والنتائج المحققة ومقارنتها بالنتائج المتوقعة وتحديد الانحرافات، فحصول أصحاب المصالح على المعلومة ذات الصلة وبالقدر الكافي وعلى أساس منتظم، يعد مساهمة في تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.

### المطلب الثالث: تقارير مراقبة التسيير

**1) تعريف التقرير:** تبدأ الرقابة مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه، وتتمثل مهمة الرقابة في متابعة التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقا للخطط والسياسات والمعايير الموضوعية، ثم اكتشاف الانحرافات وتحليلها والوقوف على أسباب حدوثها و المسؤولين عنها، ثم إعداد التقارير عنها وتقديمها إلى المستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.<sup>93</sup>

فالتقرير هو عرض كتابي للحقائق ونتائج الأعمال بناء على طلب محدد وقد يمتد إلى التحليل العلمي للتوصل إلى النتائج ومقارنتها بما تم توقعه مسبقاً، إذ يُعرض من خلاله مجموعة من الملاحظات والتوصيات المتعلقة بالموضوع التسييري للمساهمة في اتخاذ القرار. ويعتبر أيضا وسيلة من وسائل قياس الأداء<sup>94</sup>، فطبيعة تقارير مراقبة التسيير تكون تفصيلية تحليلية تُعد غالبا على مستوى الأقسام والوحدات الفرعية بالمؤسسة، مثل مراكز الإنتاج، المناطق الجغرافية والعملاء، تجمع التقارير بين البيانات الفعلية والبيانات التقديرية والتنبؤية.<sup>95</sup>

**2) أهداف كتابة التقرير:** وتتمثل فيما يلي:

- إبلاغ المسؤولين والأطراف المعنية بما تم إنجازه ومقارنته مع ما تم تحديده مسبقا؛
- تبادل المعلومات بين مراكز المسؤولية و وحدات المؤسسة؛
- تقديم المقترحات والتوصيات اللازمة لتصحيح وتصويب الأوضاع والمسارات الخاطئة؛

\* المساهمون، الدولة، الدائنون، البنوك، المسيرين، الممولون وممثلي العمال.

<sup>93</sup> محمد الصغير قريشي، المرجع السابق، ص: 28.

<sup>94</sup> دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية، مجلس التعاون لدول الخليج العربية، سلسلة الأدلة المشتركة، العدد-10، 2016، ص: 13.

<sup>95</sup> رشيد الجمال، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة إدارة الوقت-التكلفة-الجودة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 21.

▪ المساهمة في اتخاذ القرارات الملائمة لتطوير وتحسين الأداء.

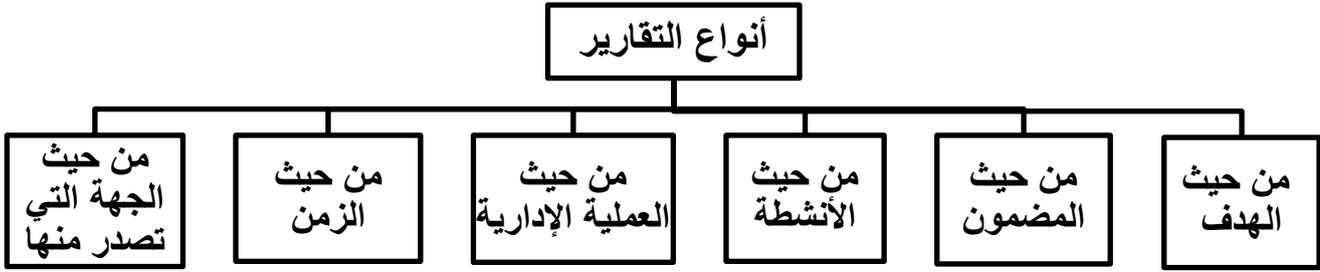
فالغرض الأساسي من التقرير هو نقل المعلومات الضرورية سليمة ومتكاملة، ويشترط في التقرير الأمثل الذي

يحقق هدف الرقابة يجب أن تتوفر فيه عدة شروط من أهمها:

- ✓ الالتزام بالحياد وعدم محاولة تبرير وقائع أو أحداث أو معلومات سلبية لجهة معينة؛
- ✓ التناسق بين أجزاء التقرير حيث يكمل بعضها بعضا؛
- ✓ الوضوح بحيث يكون غير مبهم حتى يتم فهم محتوياته بسهولة؛
- ✓ مختصر ودقيق في وضع المعلومات الضرورية والصحيحة حتى يكتسب الثقة والموضوعية؛
- ✓ الإبلاغ أي يُرفع إلى الجهات المعنية في الوقت المناسب.

(3) أنواع التقارير: يوضح الشكل في الصفحة الموالية مختلف التقارير من حيث عدة نواحي:

الشكل (2-13): أنواع التقارير



المصدر: من إعداد الطالبة.

وتختلف التقارير بأنواعها وتصنف كالتالي:

3-1) من حيث الهدف: إن هذا النوع من التقارير تسعى إلى ما يلي:

- ✓ المساعدة على إنشاء وقائع وأحداث جديدة في المنشأة، وهي تلك التي يترتب عليها اتخاذ قرارات جديدة.
- ✓ وصف وتحليل نتائج الأحداث والوقائع معينة في المنشأة أثناء حدوثها أو بعد حدوثها لتسجيل نتائجها.
- ✓ ربط العلاقات بين مجموعة من الأحداث والوقائع في المنشأة من أجل تفسير موقف معين أو ظاهرة معينة.

3-2) من حيث المضمون: تُصنف هذه التقارير كالتالي:

- أ) تقارير فنية: وهي تلك التي تتعلق بمعالجة بعض المواقف التي تتضمن جوانب هندسية أو عملية.
- ب) تقارير مالية: وهي التقارير التي تركز على وضع المؤسسة أو المشروع مالياً من حيث المصروفات والإيرادات والمركز المالي، وتظهر هذه التقارير العجز أو الربح المتحقق.
- د) تقارير الفحص والاختبار: وهي تلك التي ترتبط بنتيجة فحص أو تحليل أو اختبار موقف معين كما في حالة الاختبار بين مجموعة من البدائل المتاحة، أو كما في حالة استلام أشياء معينة.

## 3-3) من حيث الأنشطة:

ويتم التركيز في هذا النوع من التقارير على الأنشطة من حيث عناصرها وآليات تنفيذها ومعوقات تجسيدها، خاصة تلك النشاطات التي تلعب دورا مهما في المؤسسة، ويمكن تصنيفها كما يلي:

(أ) **تقارير الإنتاج:** وهي تلك التي تتعلق بنشاط الإنتاج و مراحلها المختلفة، كتقارير متابعة الإنتاج، أو تقارير مراقبة الجودة، أو تقارير مراقبة المواد والمخزون، أو تقارير توزيعات العمالة على مواقع الإنتاج...الخ.

(ب) **تقارير التمويل:** وهي تلك التي تتعلق بنشاط التمويل ( أو النشاط المالي المحاسبي ) في المنشأة وتتضمن تقارير الحسابات المالية العامة وتقارير التحليل المالي وتقارير حركة الأجور وتقارير التكاليف وتقارير حسابات المبيعات والمشتريات...الخ

(ج) **تقارير التسويق:** وهي تلك التي تتعلق بنشاط التسويق في المنشأة ، و تتضمن تقارير أوامر العملاء وتقارير خدمة العملاء وتقارير اقتصاديات السوق وتقارير اتجاهات المستهلكين، وتقارير الأوامر الخاصة...الخ.

(د) **تقارير الأفراد:** تتضمن هذه التقارير معلومات عن الأفراد ، حيث تمثل الجانب الشخصي والوظيفي للأفراد، وكذا الجانب السلوكي، كما تتضمن معلومات عن نشاطهم وإنتاجهم خلال فترة معينة، ومن أمثلتها التقارير السنوية لتقييم الأفراد، وتقارير فترة الاختيار للمعينين الجدد.

## 3-4) من حيث العملية الإدارية: وهي تنقسم إلى:

(أ) **تقارير التخطيط:** وهي تلك التي تتعلق بوثائق و مستندات التخطيط في المؤسسة مثل تقارير الأهداف، وتقارير السياسات، وتقارير برامج الأعمال والموازنات.

(ب) **تقارير التنظيم:** وهي تلك التي تتعلق بتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات و السلطات مثل تقارير مشاكل تداخل الاختصاصات وتقارير إعادة التنظيم.

(ج) **تقارير المراقبة والمتابعة :** وهي التقارير التي تكون مرتبطة بخطة موضوعة أو ببرنامج أو مشروع جاري تنفيذه، فيكون الهدف منها مقارنة بين ما تم إنجازه وما تم تحقيقه و ما كان يجب أن يكون وفقا لما خطط له وتم وضعه في البرنامج سابقا، وتوضح الانحرافات وتقدم تحليل لها وبيان مسبباتها، وأحيانا ما تكون في شكل جدول به خانات تتضمن النتائج الفعلية والنتائج المعيارية التي سبق التخطيط لها. ومن أمثلتها تقارير متابعة تنفيذ المشروعات التنموية وخطط التطوير المؤسسي، وقد يترتب على مثل هذه التقارير اتخاذ قرارات وإجراءات تصحيحية أو تعديل في الخطط الموضوعة أو إعادة توزيع للموارد المتاحة.

(د) **تقارير تقييم الأداء :** وهي التقارير التي تقيّم مستوى الأداء قياساً بمعايير موضوعة مسبقاً، وتهدف هذه التقارير إلى الحكم على الكفاءة أو إعطاء درجات أو تقديرات تعبر عن مستوى الأداء خلال فترة التقييم، مثل تقارير تقييم أداء الأفراد، أو تقييم أداء إدارات معينة أو وحدات نشاط، وقد يترتب عنها اتخاذ قرارات في حالة وجود انحرافات كبيرة أو قد يكتفي أحيانا بالتوجيه أو تصحيح بعض المسارات.<sup>96</sup>

<sup>96</sup> ثروت شلبي، "أنواع التقارير"، مجلة المتحدة للبرمجيات، متاحة على الموقع <http://www.kenanaonline.com> ، اطلع عليه يوم: 2019/06/11، الساعة 12:30.

## 3-5) من حيث الزمن:

أ) **تقارير دورية:** وهي التي يتم إصدارها بشكل متكرر ضمن فترات زمنية محددة وهي كالتالي:

• **التقارير اليومية:** وهي توضح أهم الأنشطة التي يتم تنفيذها من قبل المؤسسة خلال اليوم، وتكون تفصيلية مثل تقارير الأنشطة وتقارير حضور وانصراف الموظفين اليومي... الخ، عادة ما تكون هذه التقارير روتينية لا تحمل مؤشرات.

• **التقارير الأسبوعية:** وهي توضح أهم الأنشطة التي يتم تنفيذها في المؤسسة خلال الأسبوع، وتكون تفصيلية مثل تقارير دوائر وأقسام المؤسسة الإنتاجية أو الخدمية اليومية... الخ، وعادة ما تكون هذه التقارير روتينية لا تحمل مؤشرات.

• **التقارير الشهرية:** تكون هذه التقارير أقل تفصيلاً وتصدر خلال الشهر، وهي توضح أهم الأنشطة التي تم تنفيذها في أقسام المؤسسة مثل تقارير إجمالي الخدمات والأنشطة في المؤسسة، وتكون روتينية ولها دلالات ومؤشرات.

• **التقارير الفصلية:** توجز هذه التقارير أنشطة المؤسسة خلال فترة ثلاثة أشهر وتعكس في طياتها الإنجازات والأداء والمعوقات، وتشير إلى دلالات ومؤشرات تساعد في اتخاذ القرار.

• **التقارير السداسية:** توضح هذه التقارير أنشطة المؤسسة خلال السداسي، وتعرض مجمل أداء المؤسسة بمكوناتها المالية والإدارية والفنية، وتستخدم فيها وسائل شرح مثل الرسوم البيانية والجداول والأشكال التي تدعم الحقائق والأرقام، كما تتضمن التوصيات.

• **التقارير السنوية:** تُظهر نتائج أعمال المؤسسة خلال السنة في كافة أقسامها، وتصف الحالة الإدارية والفنية والمالية للمؤسسة باستخدام وسائل شرح متعددة وتحتوي على توصيات.

تُستخدم التقارير الواردة أعلاه (حسب فترة التقديم) بكافة المؤسسات ولكن على حسب طبيعة عمل كل مؤسسة، حيث أغلب المؤسسات تستخدم التقارير الشهرية والسنوية، ولكن المؤسسات الكبيرة ولاسيما المؤسسات القائمة على مشاريع ممولة من جهات خارجية، تستخدم نسبياً التقارير اليومية والأسبوعية والشهرية.

ب) **تقارير غير دورية:**

وهي التقارير التي يتم إصدارها على فترات زمنية غير ثابتة، وهي تختلف من تقرير لآخر، وعادة ما ترتبط مثل هذه التقارير بوقوع أحداث معينة، مثل وصول رصيد المخزون لأحد الأصناف الهامة إلى مستوى معين، أو حدوث عطل مفاجئ لإحدى الآلات على خط الإنتاج. وتسمى هذه التقارير أحياناً بالتقارير الخاصة أو التقارير الاستثنائية باعتبارها ترتبط بأمر غير عادية أو نادرة الوقوع، وتمثل مشكلة لأحد الأنشطة الرئيسية للمنشأة، وتتطلب اتخاذ إجراءات خاصة أيضاً أو استثنائية. وقد تصدر تقارير عن بعض الموضوعات تجمع بين الصفتين معاً، فنجد في بعض المصانع مثلاً أن هناك تقريراً دورياً عن حالة الآلات وأوقات التوقف وأسبابها

(أعطال ، صيانة دورية ، عدم توافر خامات... ) يصدر أسبوعياً، كما يصدر تقرير فوري - غير دوري - في بعض حالات التوقف لبعض الماكينات أو حالات التوقف الناتجة عن أنواع معينة من الأعطال.<sup>97</sup>

### 3-6) من حيث الجهة التي تصدر من أجلها:

(أ) **تقارير داخلية:** وهي التقارير التي توجه إلى الجهات الداخلية، أي التي ترفع للمستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة، ومن أمثلتها تقارير متابعة الإنتاج أو المخزون، وتقارير تحليل المبيعات وبعض التقارير المالية والمحاسبية، وتقارير أداء الأفراد.

(ب) **تقارير خارجية :** وهي التقارير الموجهة لأطراف خارجية عن المؤسسة تتمثل فيما يلي:

- **جهات رسمية :** كوزارة الاختصاص مثل وزارة الداخلية أو الشؤون الاجتماعية أو الثقافة، فيقدم لها:

✓ تقرير سنوي يحتوي على وصف كامل لنشاطات الهيئة خلال العام المنصرم مرفق بنموذج من التقرير المطلوب تقديمه.

✓ تقرير مالي مصادق عليه من قبل مدقق حسابات ويتضمن بشكل تفصيلي كافة إيرادات ومصروفات المؤسسة حسب الأصول المحاسبية المعمول بها.

- **جهات تمويل :** وتتمثل في الجهات التي تشرف على إدارة التمويل للمؤسسة أو الممول ذاته، وتكون

طبيعة التقارير ودوريتها حسب متطلبات جهات التمويل، فبعض جهات التمويل تطلب تقريراً مرحلياً بالمشروع قد يكون شهرياً أو ربعياً... الخ، وبعض الممولين يطلب تقرير مالياً وإدارياً مع كل مطالبة مالية ضمن المنحة المقدمة، والبعض الآخر يطلب تقريراً نهائياً عن المشروع فقط.<sup>98</sup>

من خلال ما سبق ذكره، نستخلص أن مراقبة التسيير تعمل على ترشيد القرارات التي يتخذها المسؤولون حيث تساهم في وضع الخطط وتقوم بمتابعة تنفيذها لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة، والتأكد من أن الأداء يسير ضمن الأنظمة والإجراءات والسياسات، والتحقق من أنها تُنفذ بأفضل الطرق وأكثرها فعالية من خلال الأدوات التي تستخدمها كالمحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية ولوحات القيادة، والمؤشرات المستخدمة لقياس الأداء وتقييمه من الناحية المالية أو غير المالية. كما تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتسعى إلى تصحيحها من خلال البحث عن أسبابها وإيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلاً. مما يجعلها أداة تساهم في تطبيق الحوكمة المؤسسية من خلال نظامها الذي يسمح بالرقابة والمساءلة والتحفيز وتقييم المسؤولين والإصدار الصحيح للمعلومة لمحاربة الفساد وتفاذي الأزمات الاقتصادية.

<sup>97</sup> مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، "دليل كتابة التقارير"، رام الله، فلسطين، 2015، ص: 14-15.

<sup>98</sup> نبيهة جابر، "أنواع التقارير"، مجلة المشروعات الصغيرة والتنمية البشرية، متاحة على الموقع: <http://www.kenanaonline.com>

اليوم 2019/06/11، الساعة 13:30.

## خلاصة الفصل:

تعتمد المؤسسة الاقتصادية على وظيفة مراقبة التسيير بدرجة كبيرة، لأنها تلعب دوراً حيوياً في مساعدة المسيرين على ممارسة مهام التخطيط ورقابة العمليات، لكن هذا لا يعني أنها تؤمن النجاح لنظام مؤسسي يفترق للكفاءات العالية أو أنشطة التسويق والبيع الفعالة أو حتى منتجات ذات جودة، وعلى النقيض أيضاً قد يؤدي تقديم مراقبة التسيير لمعلومة خاطئة أو غير دقيقة أو متأخرة عن وقتها إلى فشل المؤسسات التي تتوافر فيها كل مقومات النجاح.

ولكي تتجح المؤسسة يلزم عليها إيجاد توافق بين مراقبة التسيير ونظام الشركة سواءً من الداخل أو من الخارج، ولتضمن إستمراريتها وتحسين أداءها يجب عليها أن تحرص على تطبيق الحوكمة المؤسسية والاستعانة بمراقبة التسيير كآلية تساهم في تطبيق المساءلة والإفصاح والشفافية وتساعد المسؤولين في المؤسسة على اتخاذ القرارات، مما يؤدي بنا إلى القول بأن مراقبة التسيير جزء لا يتجزأ من عملية الحوكمة.

## الفصل الثالث:

واقع مراقبة التسيير في تفعيل  
الحوكمة بمؤسسة طونيك صناعة

**تمهيد:**

بعد التطرق في الجانب النظري من الدراسة إلى الحوكمة: مفهومها، مبادئها، آلياتها ومحدداتها، وكذا الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير الذي يرتكز على مجموعة من التقنيات والأدوات التي تساهم بشكل كبير في تجسيد الحوكمة، سوف يتم إسقاط ذلك على مؤسسة طونيك للصناعة التي تُعد من أهم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وتشخيص واقع الحوكمة ومراقبة التسيير ومدى مساهمة هذه الأخيرة في تحسين أداء المؤسسة وضمان حقوق أصحاب المصالح حيث سيتم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول، فيما سيتعرض المبحث الثاني إلى تقديم مديرية مراقبة التسيير والتنظيم، أما المبحث الثالث فسوف يعالج أدوات مراقبة التسيير ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة طونيك صناعة.

تُعتبر مؤسسة "طنونيك صناعة" من أهم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، نظرا لمساهمتها في تنمية وتطوير الإقتصاد الوطني، ومن هذا المنطلق تم إختيارها لدراسة حالة، حيث سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة، وعلى التطور القانوني والصيغة القانونية لها، أهدافها، دورها الإقتصادي، وكذا المهام التي تقوم بها.

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة طونيك صناعة وأهدافها.

#### أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة طونيك صناعة.

إنقلت مؤسسة طونيك من مؤسسة خاصة إلى مؤسسة عامة وذلك وفق مراحل تتمثل فيما يلي:<sup>99</sup>

#### المرحلة الأولى: مرحلة التأسيس (سنة 1988).

كانت مؤسسة طونيك على شكل مؤسسة فردية تحت مسمى منشأة جرار "Etablissement Djerar"،

وهي ملك للسيد عبد الغاني جرار ببلدية دالي إبراهيم، تهتم بصناعة و تحويل الورق والكرتون.

#### المرحلة الثانية: مرحلة التطور (من 1992 إلى 2001).

• **في سنة 1992:** تم تأسيس مؤسسة "سنا" بحيدرة التي ولدت المجمع العظيم لطنونيك، وكانت مكلفة

باستيراد الورق الكرتوني من تونس عن طريق شاحنات شبه جرارة، و كانت تعد أول مؤسسة جزائرية

لصناعة الورق، كما تخصصت أيضا في بيع فضالة الورق للموردين التونسيين.

• **في جوان 1998:** غيرت المؤسسة مقر عملها و كذا طبيعتها القانونية بحيث أصبحت مؤسسة ذات

الشخص الواحد تحت اسم **طنونيك تعبئة EURL Tonic Emballage** ، متواجدة في مرتفعات بلدية

بوسماعيل ولاية تيبازة على بعد 04 كلم غرب الجزائر العاصمة، برأس مال يقدر بـ 100 مليون دج،

تتضمن إدارة صغيرة و وحدة إنتاجية تهتم بصنع الكرتون، و الورق و علب الحلويات.

• **في 18 جانفي 1999:** تم إنشاء فرع لهذه المجموعة تحت اسم مودل تعبئة "Model Emballage"

متخصص في صنع الأكواب، وفي نفس الفترة تم إنشاء مطبعة تسمى بـ Elite Impression تسمح

بتلبية بعض احتياجات السوق.

• **في 04 جوان 2001:** تم إنشاء الفرع الثالث "ألسترا تعبئة Alstra Emballage"، برأس مال قدره

200 مليون دج بهدف صيانة وتركيب السقائف المعدنية.

#### المرحلة الثالثة: مرحلة التغير الجذري (من 2001 إلى 2009).

ازداد توسع مؤسسة طونيك تعبئة بفضل الإستراتيجيات التجارية الجديدة المتبعة، التكنولوجية الجد متطورة

ومستعملة الموارد البشرية المؤهلة.

• **في 11 سبتمبر 2001:** أصبحت شركة ذات مسؤولية محدودة SARL Tonic Emballage برأس

مال قدره 250 مليون دج ثم تضاعف ليصل إلى 500 مليون دج.

<sup>99</sup> Historique de l'entreprise – tonic industrie.

- في 22 سبتمبر 2003: أنشئ الفرع الرابع Haulotte Algérie الذي يهتم بشراء و كراء العديد من الآلات وكان برأس مال قدره مليون دج.  
المرحلة الرابعة: مرحلة التحول (من 2009 إلى 2019).  
تطورت المؤسسة لتصبح مجمع يضم 10 شركات ذات المسؤولية المحدودة (S.A.R.L)، والذي أصبح يعد أول مجمع لصناعة و تحويل الورق و الكرتون في منطقة إفريقيا، لكن لم يستمر هذا النجاح كثير نظرا لعدم قدرة المجمع على دفع الديون ( ما يفوق 18 مليار دج ) التي كانت عليه اتجاه بنك الفلاحة و التنمية الريفية (B.A.D.R) الذي كان الممول الرئيسي للمجمع.
- في 11 ديسمبر 2009: تم حجز أملاك المجمع من طرف البنك وتحويل ملكية حصصه الاجتماعية إلى الخزينة العمومية، التي أوكلت مهمة تسيير هذا المجمع لشركة تسيير اشتراكات الدولة كيميائ-صيدلة (SGP Gephac)، حيث عرضت المؤسسة مستوى مديونية عالي مما أدى إلى تدهور المناخ الاجتماعي و تراجع في الإنتاج ، فضلا عن الاختلاسات والتلاعبات، ومنه خضعت لرقابة قضائية لمدة عامين تحت إشراف المسير القضائي وتم إيقاف سجلها التجاري، لتصبح ملكية عامة تعمل في مجال التغليف الورقي.
- في 06 جانفي 2011: تحولت ملكية المجمع إلى ملكية عامة تعمل في مجال التغليف الورقي، ليتم الإدماج بالامتصاص للشركات العشر التابعة للمجمع وتغير اسمه وأصبح مؤسسة **طنونيك الصناعية شركة مساهمة (TONIC INDUSTRIE EPE/ SPA)** بموجب اللائحة رقم 06-109 لمجلس مساهمات الدولة بوزارة الصناعة في إطار إعادة هيكلة مؤسسة طونيك ذات الطابع القانوني حيث أنه في 11 أبريل سُميت شركة عمومية ذات مسؤولية محدودة ، وفي 24 من نفس الشهر تم الإدماج بالامتصاص للشركات العشر التابعة لمجمع طونيك ومحاولة ملكيتها لفائدة الخزينة العمومية في المؤسسة العمومية الاقتصادية المسماة " طونيك للصناعة" من ثم سُجلت بالمركز الوطني للسجل التجاري CNRS في 05 أوت، وتم إعادة تشكيل مجلس الإدارة في 26 سبتمبر، وفي 14 نوفمبر تم تعيين الرئيس المدير العام للشركة ومدير الموارد البشرية.
- أما في سنة 2014 اندمجت مع المجمع الكيميائي الجزائري « Holding ACS » ( GROUPE ALGERIAN CHEMICAL SPECIALITIES ) التابع لوزارة الصناعة ضمن سياسة عصرنة هياكل الدولة.

ثانيا: تعريف مؤسسة طونيك صناعة.

مؤسسة طونيك صناعة " EPE TONIC INDUSTRIE " هي مؤسسة جزائرية عمومية اقتصادية (EPE) وشركة مساهمة (SPA)، رائدة في مجال الصناعة والرسكلة والتحويل لورق الكرتون وتسويقه منذ 16 سنة خبرة.

- رأس مالها: مقدر بـ 30 مليار دج.
- عمالها: عددهم حوالي 2345 عامل موزعين كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1) : التقسيم الإداري لعمال مؤسسة طونيك صناعة لنهاية شهر أبريل 2019.

المتدربين	تقني	إنتاجي	إداري	
	54	26	142	إطار
	150	174	131	عون تحكم
	728	674	200	عون تنفيذ
<b>66</b>	<b>932</b>	<b>874</b>	<b>473</b>	<b>المجموع</b>
	<b>2345</b>			المجموع العام

المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف المؤسسة (أنظر الملحق رقم 01).

يمثل هذا التقسيم لمؤسسة طونيك أن هناك 473 عاملا إداريا بين من لهم رتبة إطار، عون تحكم وعون تنفيذ، أما في قسم الإنتاج فنجد 874 عامل في مختلف الرتب من 26 إطار، 174 عون تحكم و674 عون تنفيذ، والتقنيين فعددهم بين مختلف الرتب وصل إلى 932، بالإضافة إلى 66 متربص.

- أهم عملائها داخليا: (VITA JUS SARL LAITERIE ، CANDIA ، GROUPE BIMO) Asma ( SOUMMAM SARL ، CONDOR، CEVITAL ) بالإضافة إلى عملائها خارجيا (Asma Trade ، Cycle Link ، VIPA LAUSANE ، PAPER LINK ، MEBCO).<sup>100</sup>

• عنوانها الإلكتروني: " [www.tonic-industrie.com](http://www.tonic-industrie.com) ".

• موقعها الجغرافي: تقع مؤسسة طونيك للصناعة شرق ولاية تيبازة بمنطقتين:

(1) المنطقة الصناعية لبوسماعيل - طريق القليعة- أي على بعد 40 كم غرب الجزائر العاصمة والتي تقدر مساحتها بـ 12.2 هكتار مخصصة لنشاط الإنتاج بسلسلة جد واسعة للتغليف، الطباعة الرقمية للداخل والخارج، تحويل ورق الكرتون والتسويق.

(2) المنطقة الصناعية الونشريس بالشعبية والمخصصة لمعالجة النفايات وإنتاج ورق النسيج والورق المموج وتقدر مساحتها بـ: 24.6 هكتار.

<sup>100</sup> وثائق داخلية مقدمة من طرف المؤسسة .

### ثالثا: أهداف مؤسسة طونيك صناعة.

ويمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>101</sup>

- إعادة هيكلة المؤسسة؛
- زيادة في رقم الأعمال؛
- التنوع في المنتجات؛
- ترشيد نفقاتها؛
- تحسين النتيجة المحاسبية؛
- البحث عن شركاء جدد.

### المطلب الثاني: مهام مؤسسة طونيك صناعة وأهميتها الاقتصادية.

#### أولاً: مهام مؤسسة طونيك صناعة.

تختص مؤسسة طونيك في إنتاج العديد من المنتجات التي تلبى احتياجات المستهلكين والزبائن المتعاملين معها فيتمثل نشاطها في إنتاج وتحويل الورق والكرتون، استرجاع النفايات وكراء معدات النقل والمناولة والرفع. ولها العديد من المهام تتمثل فيما يلي: (أنظر الملحق رقم 02).

#### ✓ من حيث الإنتاج:

- استرجاع الورق والكرتون لحاجيات داخلية وأخرى خارجية(الصادرات)؛
- تصنيع ورق التغليف بأحجام كبيرة ، و اقتراح حلول مختلفة في التغليف الغذائي مثل: صندوق البييتزا و الصندوق المطوي؛
- تصنيع وتحويل الورق الصحي؛
- إنتاج أطباق البيض.

#### ✓ من حيث التحويل:

- تصنيع صناديق الكرتون المموج؛
- تصنيع الأكياس الورقية بمختلف الأحجام؛
- الطباعة على الورق؛
- النسخ والطباعة الرقمية؛
- تصنيع الكؤوس الورقية والبلاستيكية؛
- التصفيح وتشكيل الورق.

#### ✓ من حيث الخدمات:

- تشغل معدات وآلات ضخمة ومتطورة" مسايرة للتكنولوجيا الجديدة " تسمح بإنتاج إجمالي يومي يصل إلى 170 طن من الكرتون؛

<sup>101</sup> مقابلة مع رئيس مديرية مراقبة التسيير والتنظيم.

- تقديم خدمات النقل ومعدات الرفع والحفر .

### ثانيا: الأهمية الاقتصادية لمؤسسة طونيك صناعة.<sup>102</sup>

✓ يعتبر نشاط رسكلة وصناعة الورق و الكرتون من أهم النشاطات الإستراتيجية للاقتصاد الوطني لما يمثله حجم الميزان التجاري المعبر عنه بالواردات، ومن هنا يتضح دور مؤسسة طونيك للصناعة في المساهمة في ترشيد نفقات الدولة من جهة وفي إنتاج قيم مضافة بزيادة معدلات الإدماج من جهة أخرى؛

✓ المحافظة على البيئة بحيث يقدر حجم استرجاع النفايات والمهملات الورقية من المؤسسات الصناعية وكذا من البيئة عن طريق شبكة موردين وعمال المؤسسة بـ 34000طن/سنويا، ورغم كبر هذا الحجم إلا أنه يمثل 34% من قدرة المؤسسة في الاسترجاع بحيث تقدر بـ: 100.000 طن / سنويا؛

✓ دورها في خلق فرص العمل فقد عالجت المؤسسة مشاكلها بفعالية، فبعد إعادة بعث الإنتاج عكفت الإدارة على إيجاد حل للمسألة المتعلقة بالموارد البشرية، ففي ظل غياب هيكل تنظيمي واضح تحدد من خلاله مناصب العمل وفي ظل انعدام شبكة أجور منسجمة عاشت المؤسسة وضعا طبعه التفاوت الفاضح في الأجر والمكافآت الخيالية التي تمنح وفقا لمقاييس غير موضوعية، فتمثلت هذه المهمة المعقدة في محور التفاوت الملاحظ على مستوى أجر الأعوان وتقييم مساهم المهني وكذا تكوينهم. كما أن الإدارة الجديدة عملت على جميع الورشات لاستكمال مسار إعادة الهيكلة و ذلك بوضع مدونة لتحديد المناصب بالإضافة إلى إعادة تأطير المؤسسة بما يتناسب مع المقاييس، واحترام مؤهلات كل عامل وفقا لاحتياجات المؤسسة.

✓ عملت الإدارة الجديدة على تامين أجر العمال وذلك من خلال إعداد شبكة الأجر بما يتلائم مع وظيفة كل عامل دون أثر مالي سلبي بين الشبكة القديمة والجديدة، كما عملت على تحسين الكفاءات من خلال الدورات التدريبية ومساعدة المستخدمين على التكيف مع التغيرات الهيكلية الخاصة بشروط العمل التي يضمنها التقدم التكنولوجي بالإضافة إلى إثراء معارف العمال .

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة.

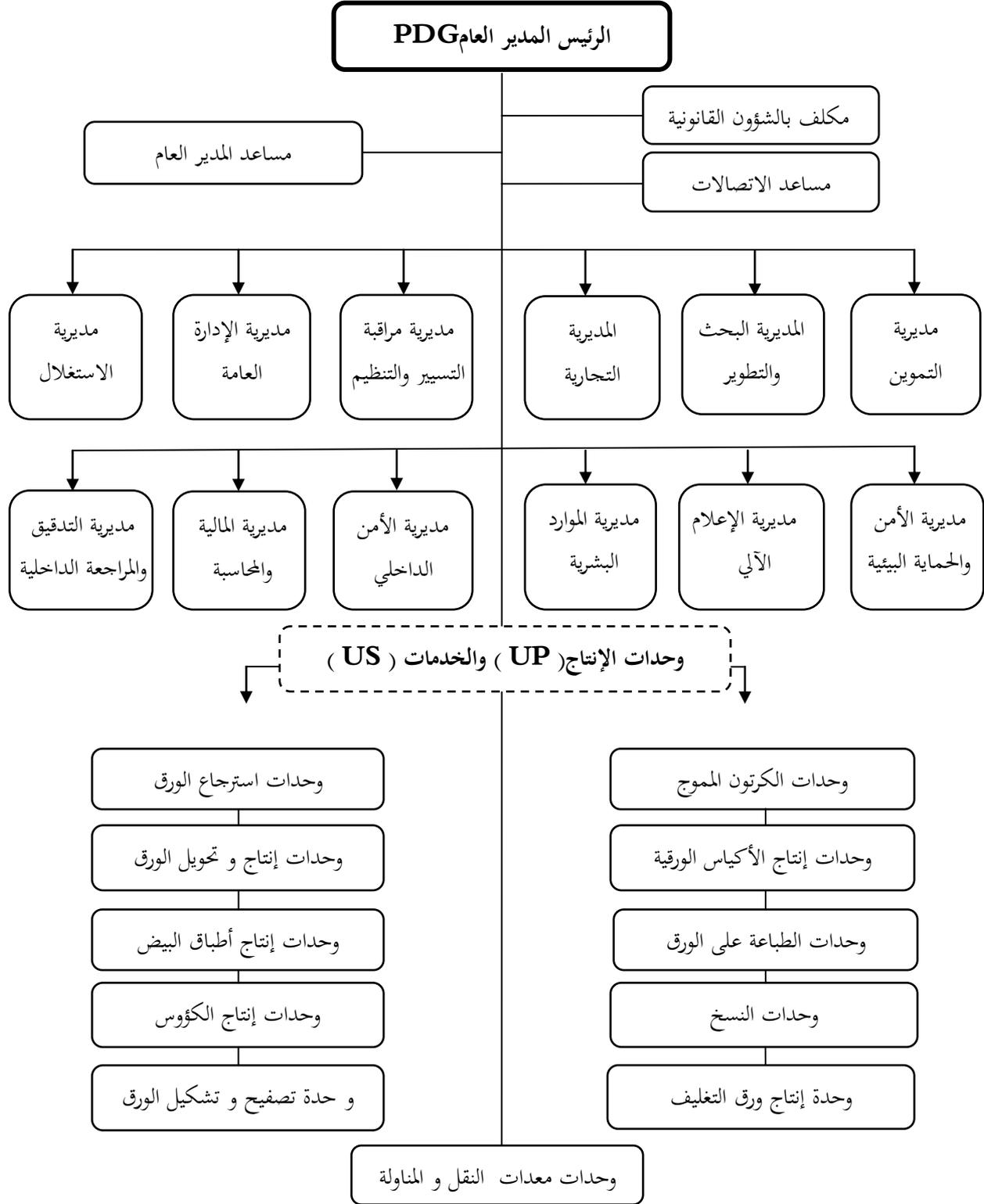
#### أولا: تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يعتبر الهيكل التنظيمي الإطار العام الذي يحدد الإدارات والأقسام الداخلية المختلفة للمؤسسة، فمن خلاله تحدد السلطات والمسؤوليات وتوزع الأدوار بين أفراد التنظيم ويوضح نسق العلاقة بينهم. لذلك تسعى مؤسسة طونيك صناعة للاهتمام بهيكلها التنظيمي من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط، كما تعتمد المؤسسة في صياغة هيكلها التنظيمي على سياسة تشغيلية ترمي لتغطية مجمل التحاليل والخيارات والإجراءات المتعلقة بتحديد العمل وتهيئة المستخدمين وتأهيلهم بما يسمح بالاستجابة الفعلية لاحتياجات المؤسسة .

<sup>102</sup> مقابلة شخصية مع رئيس قسم مراقبة التسيير و التنظيم، يوم 14/04/2019، ساعة 11:30 .

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك :

الشكل رقم (1-3) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة.



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

### ثانيا: دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

تضمّن الهيكل التنظيمي عدة صلاحيات منها إجراءات التوظيف، تقييم الموارد البشرية والأجور... الخ، كما يبين تموقع أعضاء المؤسسة على سلم المسؤولية وتحديد الأعوان الخاضعين للهرم الوظيفي من أولئك الذين يوجدون في وضعية دعم وظيفي خارج السلم الهرمي، فيتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة من 12 مديرية و 12 وحدة للإنتاج والخدمات، حيث تتمثل مهامهم فيما يلي: <sup>103</sup>

(أ) **المسؤولين:** يوضح الهيكل التنظيمي أن المسؤولين في مؤسسة طونيك صناعة هم على النحو التالي:

- ✓ **الرئيس المدير العام:** المسؤول الأول في المؤسسة بحيث يقوم برئاسة مجلس الإدارة .
- ✓ **مساعد المدير العام:** دوره مساعدة المدير العام في اتخاذ القرارات و كذلك في التسيير.
- ✓ **مكلف بالشؤون القانونية:** ممثّل المؤسسة في النزاعات مع الموردين أو العملاء.
- ✓ **مساعد الاتصالات:** المتحدث الرسمي للمؤسسة بعد الرئيس المدير العام و المكلف باليقظة والنكاه الاقتصادي.

(ب) **المديريات:** تتكون مديريات مؤسسة طونيك للصناعة من 12 مديرية كل مديرية تنقسم إلى فروع بحيث نجد:

**(1) مديرية الإدارة العامة:** تعتبر مصلحة الإدارة العامة ثاني سلطة إدارية في المؤسسة، وهي نيابة المدير في تسيير المصالح الأخرى، تسهر على السير الحسن للمؤسسة، ولها مهمة المراقبة، ومتابعة الفواتير، الصيانة... الخ، وهي تنقسم إلى ثلاث فروع: فرع المستخدمين، فرع الميزانية والمحاسبة، فرع الوسائل العامة.

**(2) مديرية التموين:** وتتولى مجموعة من العمليات التي يتم بواسطتها التوفير لمختلف مصالح المؤسسة الخدمات والوسائل اللازمة في الوقت المناسب بأقل تكلفة، سواء كانت هذه الوسائل مواد أولية، تجهيزات وغيرها. وتشمل ثلاث أوجه رئيسية:

- **التموين كوظيفة شراء:** ويتمثل ذلك في تحويل الاحتياجات الواردة للمؤسسة إلى طلبيات الموردين.
- **التموين كمجموعة نشاطات لها هدف معين:** حيث توفر كل الموارد الضرورية لحسن سير المؤسسة مادية كانت أو خدمات واردة من خارج المؤسسة.

- **التموين ووظيفة تضمن التوازن في المخزون :** وذلك للحصول على منتج شامل خلال دورة الإنتاج.

**(3) مديرية الدراسات والتطوير:** تعني مديرية الدراسات والتطوير بالمساهمة في رسم السياسات الهادفة للنهوض بقطاع العمل التطوعي وتحفيز مؤسساته وأيضاً وضع الخطط الإستراتيجية ومتابعة تنفيذها وتقييم واقع قطاع العمل التطوعي واقتراح وسائل تطويره .

**(4) مديرية الاستغلال:** تتولى تحويل المدخلات (المادة الأولية) إلى مخرجات (منتجات تامة الصنع).

**(5) المديرية التجارية:** وتتمثل مهامها في تنظيم النشاطات التجارية والمهن والرقابة الاقتصادية وقمع الغش.

**(6) مديرية الإعلام الآلي:** وهي مكلفة بتسيير برمجيات المؤسسة.

<sup>103</sup> مقابلة شخصية مع رئيس قسم مديرية التسيير و التنظيم، يوم 2019/04/14، الساعة 14:00 .

(7) **مديرية مراقبة التسيير:** تعمل على تجنيد الطاقات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للموارد في إطار الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، ووضع نظام معلومات ملائم يسمح بتحديد الأنظمة وبرمجتها وتقييم الأداء، كما تقوم بمقارنة الأهداف بالإنجازات لتحديد الانحرافات ودراسة أسباب حدوثها ثم اقتراح الإجراءات اللازمة.

(8) **مديرية الأمن الداخلي:** هي المديرية المكلفة بحراسة ممتلكات مؤسسة طونيك للصناعة عبر منطقتيها الصناعية ببوسماعيل والشعبية والتي تتربع على مساحة تقدر بـ: 37 هكتار .

(9) **مديرية الأمن و الحماية البيئية:** يعتبر الأمن الداخلي العمود الفقري للمؤسسة، حيث يسهر على أمن و راحة العامل داخل المؤسسة و ذلك بتوفير السكنية العامة والمحافظة على ممتلكات المؤسسة ، أما فرع الحماية البيئية فيعتبر أهم فرع حيث يسهر يوميا على نظافة جميع الأجنحة الخاصة بالعمال و ذلك بتوزيع يوميا مهام التنظيف لكل جناح وكذا نظافة المرافق والهياكل الإدارية و بالأخص محيط المؤسسة من المدخل إلى الجهة الخلفية .

(10) **مديرية التدقيق و المراجعة الداخلية:**تعتبر هذه المديرية من أهم المديريات المركزية بمؤسسة طونيك للصناعة، وهي مختصة في التدقيق الداخلي لكافة مصالح المؤسسة وكذا المراجعة الداخلية حسب الطلب .

(11) **مديرية الموارد البشرية:** تُعد من أهم المديريات الأساسية في المؤسسة، تتولى العديد من المهام الضرورية المتعلقة بالموظفين.

(12) **مديرية المالية والمحاسبة:** تتمثل مهام مديرية المالية والمحاسبة في إعداد وتنظيم التقارير المالية الدورية وخاصة الشهرية .

### ج) وحدات النشاط:

تتكون مؤسسة طونيك صناعة من 11 وحدة تعتمد على نشاط الإنتاج، التحويل وكراء معدات النقل، المناولة والرفع، وهذه الوحدات هي: (أنظر الملحق رقم 03)

- (1) **وحدة إسترجاع الورق Récupération Papier Déchet:** تختص هذه الوحدة في إسترجاع نفايات الورق و الكرتون موجهة إلى وحدات التصنيع من بينها : الورق الأبيض، ورق الصحف، الورق المقوى، ورق الكرافت، ورق الأرشيف، ورق الحلوى، الكتب... الخ، قدرتها الإنتاجية تقدر بـ: 100.000 طن/ السنة.
- (2) **وحدة إنتاج أطباق البيض Cellulose Moule/Plateaux Alvéoles:** هذه الوحدة تنتج باستعمال نفايات الورق، جرائد، أطباق البيض، تبلغ قدرتها الإنتاجية حوالي 7.500 طن / السنة والتي تغطي الطلب الوطني.

- (3) **وحدة إنتاج الورق المموج للتغليف (PPO) Papier Pour Ondulé:** تستخدم هذه الوحدة نفايات الورق المقوى لإنتاج ورق الكرافت للتغليف بأحجام مختلفة مثل الورق المموج، ورق الفلوتينق، ورق التغليف (تاست لاينر)، الورق الرمادي للتصنيع للفائف الورقية، بسعة إنتاجية تقدر بـ: 80.000 طن / السنة.

**4 وحدة إنتاج و تحويل الورق الصحي و الورق الناعم Fabrication et transformation papier ouate** وهي تشمل:

- ورشة تصنيع الورق الناعم ( **Metso** ) **Fabrication papier ouate** : يتم التصنيع في هذه الورشة باستعمال نفايات الورق الأبيض، ملفوفات الورق الناعم و الصحي الموجه أساسا لوحداث التحويل، لها قدرة إنتاج تقدر بـ: 24.000 طن / السنة .
- ورشة تحويل الورق الناعم ( **converting** ) **Transformation papier ouate** : تقوم هذه الورشة بتحويل الورق الصحي إلى لفائف على شكل لفات من المناشف الورقية والمناديل، يمكن أن تكون هذه المنتجات حسب الطلب أو وفقا لمعايير، وتقدر طاقتها الإنتاجية بـ: 6.000 طن / السنة .

**5 وحدة تصفيح و تشكيل الورق Façomage**: وتحتوي على ورشتين هما:

- ✓ ورشة تصنيع اللفائف من الكرتون **Mandrin**: يتم التصنيع في هذه الورشة عن طريق تحويل ورق التغليف إلى لفائف الكرتون المسماة ( مندران)، والتي يتراوح قطرها ما بين 30 مم إلى 273 مم، طاقتها الإنتاجية تقدر بـ: 6.000 طن / السنة .

- ✓ ورشة تصفيح الورق **Complexage**: تنتج هذه الورشة الرزم الورقية، الأظرفة، مفارش المائدة، والتصفيح لتصنيع الأكواب. لطاقة إنتاجية تقدر بـ: 1.800 طن / السنة.

**6 وحدة إنتاج الكرتون المموج Carton Ondulé**: يتم الإنتاج في هذه الورشة باستعمال ورق

التغليف (Liner) لإنتاج علب من الورق المموج بأحجام مختلفة موجهة لتغليف المنتجات الصناعية والغذائية، مثل: الثلجات، الأفران، مكيفات الهواء وصناديق لتغليف منتجات الألبان (الزبادي والجبن...الخ)، و تبلغ طاقتها الإنتاجية 45.000 طن / السنة.

**وحدة الطباعة على الورق Imprimerie**: وحدة الطباعة و تحويل الورق المضغوط، تنتج منتجات

بمقاييس عامة مثل أطباق الجبن، البيتز، الكعك، الحلويات، الصحون الورقية، دفتر المذكرات والكتب...الخ، كما أنها تقوم بتصنيع منتجات مخصصة مثل: الصحون الورقية حسب الطلب، العلامات، الوصفات الصيدلانية وأظرفة القرص المضغوط، تُقدر طاقتها الإنتاجية بـ: 10.000 طن / السنة.

**7 وحدة إنتاج الأكياس الورقية Sacherie**: وهي متخصصة في إنتاج الأكياس الصغيرة و المتوسطة

السعة و متعددة الأحجام منها: أكياس قياسية لحفظ الدجاج المشوي، الكرواسون، السندوتشات، الخبز، الصيدلة، أكياس التسوق وأكياس أخرى لصناعة المواد الغذائية، الطاقة الإنتاجية تُقدر بـ: 8.00 طن/السنة.

**8 وحدة إنتاج الأكواب الورقية و البلاستيكية Goblet et Pots**: وهي تتكون من ورشتي عمل:

- ✓ الورشة الأولى تنتج أكواب القهوة والشرب والمثلجات و تعبئة الأكواب البلاستيكية، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 900 طن / السنة.

- ✓ الورشة الثانية تنتج الأكواب البلاستيكية ذات الأغشية وذات الأحجام المختلفة (0,5 كغ، 0,55 كغ، 1 كغ)، وتبلغ طاقتها الإنتاجية السنوية 100 طن.

**9) وحدة النسخ Hélio / flexographie: وتحتوي على:**

- ورشة تصنيع ورق وفيلم البلاستيك Hélio/Fléxo: تقوم هذه الوحدة بإنتاج أنواع مختلفة من التعبئة والتغليف المرنة المصنوعة من الورق وفيلم البلاستيك لمنتجات غذائية مثل: الشكولاتة، أقماع الآيس كريم، الرقائق والبسكويت... الخ، طاقتها الإنتاجية تقدر ب: 4.000 طن / السنة .
  - وحدة الطباعة الرقمية Impression numérique: وهي متخصصة في الطباعة الرقمية الكبيرة على أي نوع من الدعم (تعبئة السيارات والإعلان)، بطاقة إنتاجية تقدر 125.000م<sup>2</sup>/السنة.
- 10) وحدة معدات النقل و المناولة Logistique / UTM:** تتولى هذه الوحدة تأجير وسائل النقل ورافعات النقل والمعدات والآلات، يبلغها عددها 2415 آلة.

**المبحث الثاني: تقديم مديرية مراقبة التسيير والتنظيم.**

سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بمديرية مراقبة التسيير والتنظيم، هيكلتها والمهام التي تقوم بها.

**المطلب الأول: التعريف مديرية مراقبة التسيير والتنظيم.**

تعتبر مديرية مراقبة التسيير والتنظيم من أهم المديريات المركزية بالمؤسسة نشأت في أواخر سنة 2011 بعد تأميم المؤسسة، وتتمركز مراقبة التسيير في لب الدورة التسييرية. فهي مختصة في قيادة المؤسسة في الخطط قصيرة الأجل والاستراتيجيات طويلة الأمد (الرؤية، الأهداف، المهام) وذلك باعتمادها على أساليب يومية، شهرية، دورية من خلال الموازنة التقديرية التي تمثل الخطة السنوية الواجب إتباعها عبر الجداول الكمية وكذا القرارات النوعية التي تكون مبرمجة في السنة (N-1)، لكي يتمكن مراقبو التسيير من مراقبة الميزانية (contrôle budgétaire) عن طريق لوحات القيادة، المؤشرات، النسب ومن ثم إعداد التقارير التي تساعد بشكل كبير المدير العام وكذلك مديري الوحدات الإنتاجية والمديرية المركزية على اتخاذ القرارات.

يظهر دورها في ضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة، حيث تعتبر المتابع الرئيسي للعمليات المختلفة داخل مؤسسة طونيك والتي تعطي للمديرية النقاط التي تحتاج إلى التحسين.

**المطلب الثاني: مهام مديرية مراقبة التسيير والتنظيم.**

تتمثل مهام مديرية مراقبة التسيير و التنظيم فيما يلي:<sup>104</sup>

- المشاركة في تحديد الأهداف بالتوجيه ووضع خطة للعمل مع التحقق في جميع الأوقات من أن جهود من هم في المؤسسة تساهم في تحقيقها؛
- قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالأهداف المسطرة من خلال نظام المراقبة على الموازنة وتحليل الفروقات لاتخاذ القرارات التصحيحية؛
- الحرص على التنظيم وتحديد الأدوات وإجراءات التحكم الإدارية؛
- إعداد لوحات قيادة مختلفة ووضع نظام معلومات لدعم اتخاذ القرار وصياغة ملخصات توضيحية؛

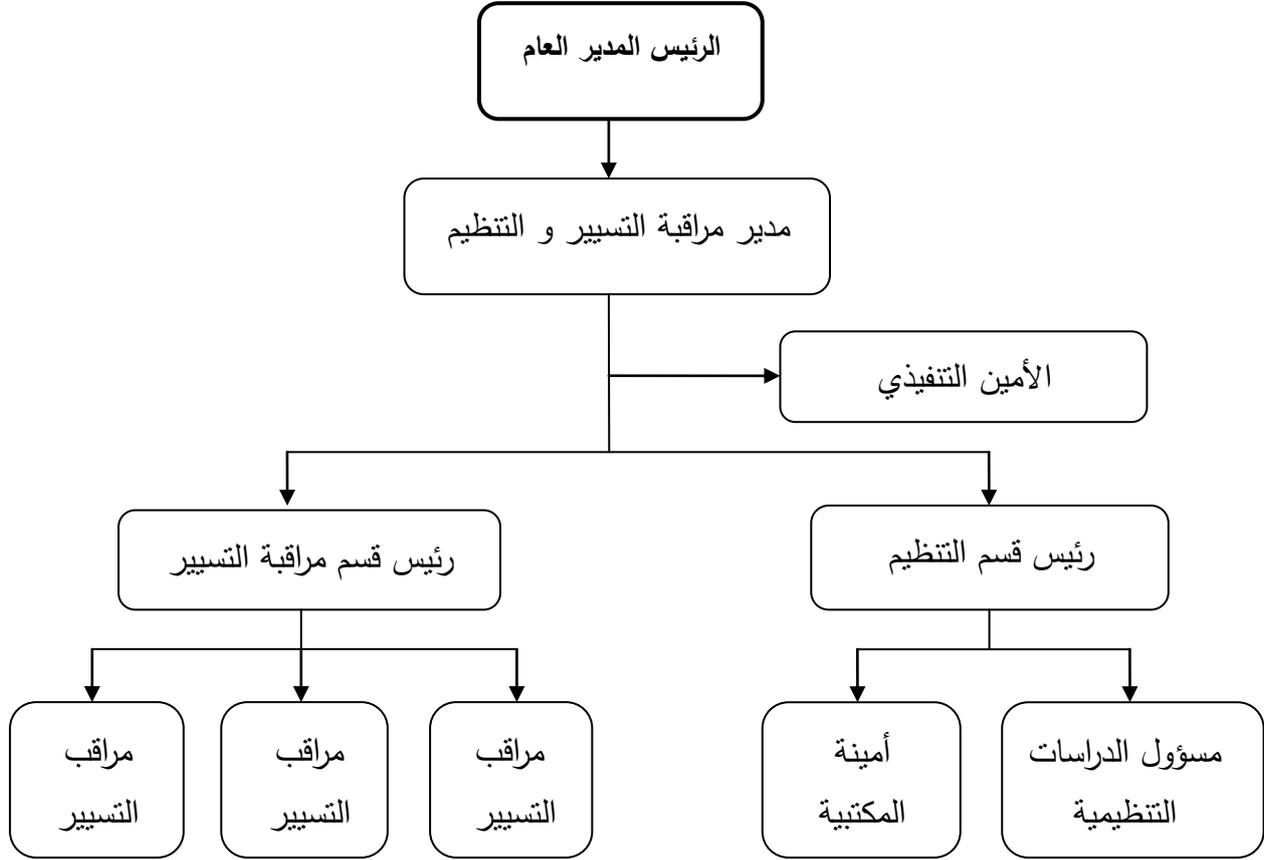
<sup>104</sup> وثائق داخلية للمؤسسة.

- المراقبة الدورية ( يومية، أسبوعية، شهرية، رُبعية، نصفية ، سنوية ) للإنتاج المادي و تقييم مخزون المنتجات النهائية، المواد الخام، الاستهلاك والنفقات العامة .
- مراقبة التالف الشهري والجودة والطاقة الإنتاجية الحقيقية والمعيارية، نقص الإنتاج وخسارة الأرباح...الخ؛
- المراقبة الدائمة لعملية التصنيع ومعايير التصنيع والاستهلاك؛
- المشاركة في عمليات الجرد الدورية( شهري، ربعي، نصفي، سنوي ) للأصول؛
- نقل المعلومات التي تربط كل نشاط للوحدة بنظام شبكة داخلية بالتعاون مع هيكل تكنولوجيا المعلومات؛
- المراقبة الدورية لدوران الإيصالات و المبالغ المستحقة حسب الوكيل التجاري؛
- تحليل وتلخيص نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات (SWOT)؛
- المراقبة الدائمة لنشاط جميع الهياكل التشغيلية و الوظيفية ( المشتريات، الإدارة العامة، الموارد البشرية...الخ)؛
- المراقبة الدائمة لتقدم الاستثمارات وإعادة التأهيل؛
- توعية الموظفين بأهمية مصداقية المعلومات المرسله والتحكم في الاستهلاك؛
- التحكم في تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة؛
- مراقبة تطبيق الإجراءات الداخلية للإدارة ؛
- حساب الحصة السوقية الشهرية السنوية؛

## المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير و التنظيم

ويتمثل الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم فيما يلي:

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم



**Source :** Manuel de la fonction contrôle de gestion et organisation, Direction .Contrôle de Gestion et Organisation, Entreprise TONIC INDUSTRIE, 2014, p09

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير والتنظيم من عدة فروع وهي كالتالي:<sup>105</sup>

1. الرئيس المدير العام: وهو المسؤول الأول في المؤسسة بحيث يقوم برئاسة مجلس الإدارة .
2. مدير مراقبة التسيير والتنظيم: يقوم مدير مراقبة التسيير و التنظيم برئاسة الندوات لتحديد الأهداف الأسبوعية المحددة بمساعدة مراقبي التسيير والتنظيم، وكذا اطلاع الرئيس المدير العام بكل المعلومات المتعلقة بدورة الاستغلال تقنية كانت أو مالية كما يقوم بإعداد وتقديم تقرير التسيير المالي والأدبي لمجلس الإدارة سنويا.
3. مراقب التسيير: يقوم مراقبو التسيير بالسعي للوصول إلى تحقيق الأهداف المقدمة من طرف المدير، ويقومون أيضا بتجميع المعلومات لاستخدامها في أدوات مراقبة التسيير المذكورة سابقا.

4. **مسؤول الدراسات التنظيمية:** يترأس مسؤول الدراسات التنظيمية رئيس القسم والذي يحدد الأهداف المقدمة من قبل المدير من أجل تنفيذها في الآجال المحددة، ويساهم في نقل التوصيات وإدارتها مع مجموعته من مسؤولي الدراسات التنظيمية و التي تتمحور غالبا حول إعداد الهياكل التنظيمية ومراقبة تحقيقها.
5. **أمينة المكتبة Bibliothécaire:** وهي مسؤولة عن تصنيف التقارير في الأرشيف الخاص بالمديرية.

**المبحث الثالث: دراسة وتحليل الدور الحوكمي لمراقبة التسيير بمؤسسة طونيك صناعة.**

سيتناول هذا المبحث دراسة وتحليل دور مراقبة التسيير في إرساء الحوكمة في المؤسسة محل الدراسة من خلال تحليل موقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومن ثم المكانة التي تحضى بها، ومن خلال الأدوات التي تستخدمها والتي تعد الدعامة الأساسية لمراقب التسيير في تفعيل الحوكمة، مع تسليط الضوء على التقارير التي يتم إصدارها ومدى الإلتزام بالخصائص والمضامين الحوكمية عند القيام بإعدادها.

**المطلب الأول: مكانة مراقبة التسيير في مؤسسة طونيك صناعة.**

يتبين من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة أن هذه الأخيرة تتبنى نظام لمراقبة التسيير وتعتبرها وظيفة أساسية وهيئة استشارية إذ خصصت لها مديرية (مديرية مراقبة التسيير التنظيم) وجعلتها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام و تحضى بالاستقلالية الكاملة، فهي ليست تابعة لمديرية وظيفية ولا تمارس عليها ضغوطات مما يضي عليها المصداقية ويرفع درجة الثقة لدى أصحاب المصالح و يعزز دورها كآلية لاتخاذ القرار والإبلاغ والمساءلة والإفصاح والشفافية والعدالة، وهو ما يتجلى في المهام المنوطة بها والمشار إليها سالفاً.

**المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة بمديرية مراقبة التسيير والتنظيم.**

تُعد أدوات مراقبة التسيير من الأساسيات التي يجب الإرتكاز عليها أثناء عملية الرقابة، وهي تأخذ أشكالاً مختلفة ، فمنها ما تقيس المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، ومنها ما يركز على قياس جزء معين من الأداء لإحدى وظائف المؤسسة المختلفة مثل الإنتاج، التسويق، التمويل أو الأفراد... إلخ. ومن خلال تربصنا بالمؤسسة تبين لنا أن الأدوات المستخدمة من قبل مراقب التسيير هي الآتية:

**أولاً: نظام المعلومات.**

تملك مؤسسة طونيك نظام معلومات يقوم بتجميع وتصنيف وإعداد المعلومات التي تحتاجها الإدارة، فهو يسمح بالتواصل من خلال مختلف التقارير التي تُعدها مديرية مراقبة التسيير والتنظيم، حيث أن تلك التقارير هي عبارة عن تجميع للوحات القيادة واستنتاجات وتوصيات مراقب التسيير في وحدات الإنتاج، بحيث أنهم يقومون بتجميع التقارير لكل الوحدات الإنتاجية والمديريات المساعدة لإعداد تقارير مشتركة للمؤسسة تتضمن أحداث الفترة، بتحديد الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بتصحيح الانحرافات، مما يساعد بشكل كبير المديرين على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، فهذه التقارير تساهم في تشكيل المعلومات في أدنى المستويات الإدارية ومنها تنتقل بين المستويات الإدارية في عدة أشكال حتى تصل إلى أعلى مستوى.

**ثانياً: المحاسبة العامة.**

تُعد مديرية المحاسبة والمالية القوائم المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة ثم تقدمها إلى المديرية العامة ومحافظي الحسابات والشركات القابضة Holding ACS ومديرية مراقبة التسيير

لتي تقوم على أساسها بإعداد التقارير والتعليق عليها وتقديم توصيات وتوجيهات في حالة إخلالها بمبدأ الإفصاح والشفافية.

### ثالثا: المحاسبة التحليلية.

تعد محاسبة التكاليف أداة فعالة باعتبارها مصدر مهم للمعلومات وذلك استخدامها لتقنيات مختلفة تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وهي تنقسم إلى:

- **طريقة مراكز التحليل:** تقوم هذه الطريقة على تحليل التكاليف لمنتج أو خدمة، يستوجب تطبيقها إتباع مجموعة من المراحل، من أهمها:

✓ تحميل الأعباء المباشرة على المنتجات؛

✓ توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل؛

✓ التحويل من تكاليف المراكز الأساسية إلى التكاليف الكلية للمنتجات.

- **طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** وهي تتم من خلال:

✓ تحديد نشاطات التسيير بمشاركة مختلف مراكز المسؤولية؛

✓ تحديد تكاليف نشاطات التسيير؛

✓ تقدير تكاليف المولدات؛

✓ تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات.

- **التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:** الهدف من هذه الطريقة هو جعل سعر التكلفة للوحدة مستقل عن تغيرات حجم الأنشطة للمؤسسة لقياس الأثر.

يتجلى دور محاسبة التسيير في إرساء الحوكمة على الأمدين الطويل والقصير سيتم توضيحه فيما يلي:

• **على الأجل الطويل:** إن حساب التكاليف بدقة أكبر يؤدي إلى دقة في القرارات الإدارية وهذا يؤكد للمساهمين أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة؛

• **على الأجل القصير:** إن اكتشاف المنتجات والنشاطات التي لا تعطي قيمة مضافة في المؤسسة، ومن ثم التخلي عنها أو إعادة هيكلتها، يساهم في الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة والتي هي ملك للمساهمين. ومنه يمكننا القول أن محاسبة التسيير أداة فعالة للحفاظ على أموال المساهمين وهو ما تسعى إليه الحوكمة.

### رابعا: التحليل المالي.

يُعد التحليل المالي من أدوات التحليل التي تُستخدم لمعرفة سلوك نشاط المؤسسة بشكل عام في فترة معينة وتحليله لمعرفة مستوى الأداء وتحديد المسؤولية في ذلك واتخاذ القرار المناسب، وذلك من خلال المؤشرات كتطور رقم الأعمال أو تغير التكاليف.

يقوم مراقب التسيير بمعالجة البيانات المالية للحصول على معلومات من واقع القوائم المالية المنشورة ومعلومات أخرى غير مالية يستعملها في التحليلات اللازمة للخروج بمعلومات تفيد الأطراف المختلفة والمستفيدة منها، ثم يقدم من خلالها مؤشرات تتعلق برقم الأعمال والقيمة المضافة وغيرها ودراستها في شكل نسب تترجم

الوضعية الحالية للشركة مقارنة بالسنة المالية السابقة، مما يسمح بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة وكيفية استغلال أموال المساهمين، وهو ما تسعى إليه الحوكمة لضمان حقوق المساهمين.

### خامسا: الموازنة التقديرية.

تُعبّر الموازنات التقديرية عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها في المدى القصير، فيتم تحديد وبدقة مصادر الربح أي المراكز المربحة وأسباب الخسارة من خلال قياس الانحرافات وتحليلها. وتتمثل الموازنات التقديرية التي يتم إعدادها في مؤسسة طونيك فيما يلي:

#### (1) موازنة المبيعات:

هي أول موازنة يتم إعدادها وتتمثل في جدول يترجم المبيعات، يمكن تقديمه حسب المنتج، أو حسب التمثيل، أو حسب المنطقة... إلخ. وه تحدد رقم الأعمال لكل وحدة ولكل منتج ومن ثم كمية العرض. ويتوقف نجاح نظام الموازنات على مدى الثقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية.

#### (2) موازنة الإنتاج:

تقدر هذه الموازنة برنامج الإنتاج ويتم من خلالها حساب كمية الوحدات الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذا الاحتساب مشتق من تركيبة من توقعات المبيعات وكمية مخزون البضاعة تامة الصنع المرغوب الاحتفاظ بها في نهاية الفترة، وغالبا ما يأخذ بعين الإعتبار مخزون الأمان لمواجهة الزيادة غير المتوقعة في الطلب، كما يكون أيضا الاحتساب بالقيمة.

#### (3) موازنة التموين:

وهي تمثل كمية المواد التي يجب شرائها من داخل المؤسسة أو من خارجها خلال فترة الموازنة لتلبية احتياجات موازنة الإنتاج، ويتم إعدادها بعد إعداد موازنة الإنتاج.

وبعد ذلك يتم إعداد موازنات الإدارات المساعدة لمؤسسة طونيك صناعة ومن أبرزها:

- ✓ مديرية الدراسات والتطوير عن طريق الاستثمارات التي يتم التنازل عنها؛
- ✓ مدير الموارد البشرية المتمثلة في إعداد الموازنة التقديرية لأعباء التوظيف والعاملين وخاصة من ناحية تكوينهم؛

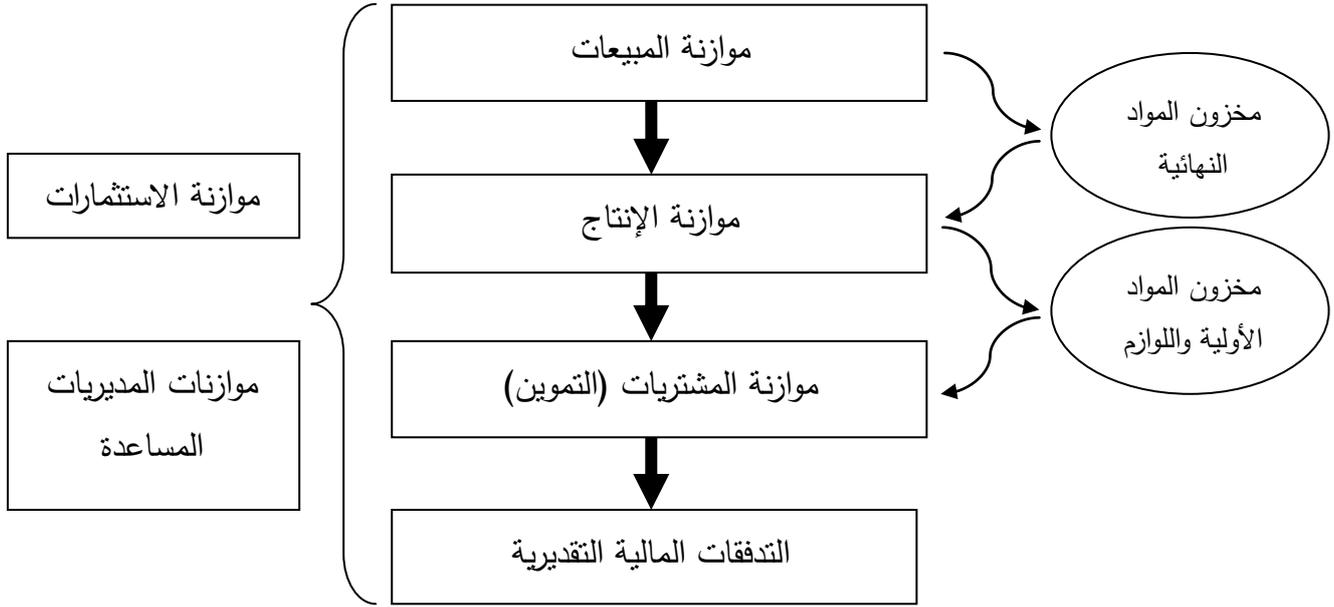
✓ أما باقي المديرية فهي عبارة عن مخرجات.

وفي النهاية هناك تدفقات يلزم أخذها بعين الإعتبار وتنقسم إلى ثلاث أنواع وهي:

- **تدفقات دورة الاستغلال:** وهي عبارة عن مدخلات ومخرجات فترة الاستغلال تتمثل في رقم الأعمال، زيادة أو نقص ديون الموردين، زيادة أو نقصان حقوق العملاء، إستهلاكات الدورة... إلخ.
- **تدفقات الاستثمار:** وتتمثل في مدخلات التنازل عن الاستثمارات المتوقعة والمخرجات المترتبة عن حيازة الاستثمارات المقدر.
- **التدفقات المالية:** وهي غير موجودة في مؤسسة طونيك وذلك لعدم تمركزها في السوق المالي.

والشكل الموالي يبين الخطوات السابقة:

الشكل رقم (3-3): الموازنة التقديرية لسنة 2019 لمؤسسة طونيك



المصدر: مديرية مراقبة التسيير والتنظيم

تُعتبر الموازنة التقديرية من أدوات التقدير والتخطيط، حيث تمكن المؤسسات الاقتصادية من تقدير مختلف الأعمال التي ستقوم بها مستقبلاً والتخطيط لها بما يتلاءم مع الأهداف الإستراتيجية، لتتم متابعتها أثناء وبعد التنفيذ وتقييم الأداء بناءً على ذلك، يقوم مراقب التسيير بإعداد الموازنة على حسب مبادئها وأنواعها حيث لا يقتصر دوره فقط في إعدادها وإنما يكون بالرقابة عليها.

يتبين لنا من خلال الرقابة على الموازنات بمقارنة التقديرات مع ما تم تحقيقه لكل موازنة، وتحديد الانحرافات ذات الدلالة وتحليلها، ومن ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية، وأن الرقابة على الموازنات لا تقتصر فقط على الرقابة وإنما هي أداة:

- ✓ لمتابعة الإستراتيجية والتحقق من أداء مختلف مراكز المسؤولية؛
- ✓ لحل المشاكل المتعلقة بالأموال؛
- ✓ للرقابة وتشجيع الأفراد؛

✓ تسمح للمسيرين والمسؤولين بتصحيح أحكامهم واتخاذ القرارات، وتنفيذ الإجراءات التي تظهر أنها الأنسب للوصول إلى تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً؛

وهذا يسمح بتطبيق أسس الحوكمة حيث تُمكن حملة الأسهم وأصحاب المصلحة من رقابة الإدارة بشكل فعّال والتقليل من انتهاك حقوقهم.

### سادسا: لوحة القيادة.

تعد لوحة القيادة من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها مؤسسة طونيك في عملية الرقابة على أنشطتها ومجالها التسييري، حيث تُعطي نظرة شاملة، دقيقة ومختصرة عن وضعية المؤسسة، وبالتالي تهدف إلى معرفة مدى نجاعة أساليب التسيير، وذلك من خلال جملة من المؤشرات التي تُخص جميع الوظائف للمساهمة في اتخاذ القرارات وتغطية النقص في تدفق المعلومات.

تقوم المديرية بإنشاء لوحات القيادة من خلال جمع المعلومات من الوحدات المركزية والفرعية ونشاطات المديرية ليتم إدراجها في التقارير الدورية، من أجل عرضها على مجلس الإدارة ثم تقوم هذه المديرية بإعداد عدة أنواع من لوحات القيادة نذكر منها:

- لوحة قيادة المشتريات؛
- لوحة قيادة الإستهلاكات؛
- لوحة قيادة المخزونات؛
- لوحة قيادة الإنتاج؛
- لوحة قيادة الموارد البشرية (الوظيفية).

إن تقديم لوحات القيادة في وقتها المحدد ومساهمتها في إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة وعرضها ومناقشتها في الاجتماعات يسمح بـ:

- ✓ توفير المعلومات اللازمة بدقة وبساطة للأطراف الذين هم في حاجة لها كالمسيرين والمسؤولين التنفيذيين، مما تُساعدهم على اتخاذ القرارات الصائبة.
- ✓ خدمة الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة بالمؤسسة كالمساهمين ومجلس الإدارة والإدارة العامة وخاصة أصحاب المصلحة، إذ يأخذ من خلالها بعين الاعتبار متطلبات هؤلاء الأطراف في السير العملي والتنظيمي للمؤسسة والذي يترجم من خلال مستويات الأداء المختلفة.
- ✓ إعطاء نوع من الشفافية والمصداقية اللتين تعتبران من العوامل المهمة والأساسية في تفعيل الحوكمة.

**المطلب الثالث: من حيث التقارير التي يتم إعدادها.**

تظهر أهمية عمل مراقب التسيير في إعداده للتقارير بأنواعها المختلفة، فهي عبارة عن تجميع للوحات القيادة واستنتاجات وتوصيات مراقبو التسيير في وحدات الإنتاج، بحيث أنهم يقومون بتجميع التقارير لكل الوحدات الإنتاجية والمديريات المساعدة لإعداد تقارير مشتركة للمؤسسة تتضمن أحداث الفترة، بتحديد الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بتصحيح الانحرافات، مما يساعد بشكل كبير المسيرين على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب. ومن خلال تربعنا بمؤسسة طونيك تبين لنا أن مراقب التسيير يقوم بإعداد تقارير دورية وغير دورية حسب الطلب، مالية وتسييرية... إلخ، نذكرها على النحو التالي:

**أولاً: من حيث الهدف.**

يقدم مراقب التسيير التقارير للجهات المعنية المتمثل في الإدارة العامة ومجلس الإدارة والشركات القابضة ووزارة الصناعة والمناجم إما لاتخاذ قرار جديد أو تحليل وتفسير نتائج الأحداث والوقائع.

**ثانياً: من حيث المضمون.**

تكون التقارير غاية في الأهمية عند تقديمها لمعلومات صحيحة وواضحة، وهذا ما تحتويه تقارير مديرية مراقبة التسيير والتنظيم حيث أنها تنقسم إلى ما يلي:<sup>106</sup>

**1) تقارير مالية:**

هي تقارير نهائية ترتكز على التقارير السنوية في إعدادها، يتم المصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة على أنه تم الانتهاء من مراجعتها والتحقق من سلامة المعلومات التي تتضمنها، ليتم توجيهها لمصلحة المحاسبة والمالية للجرد والتسجيل في الدفاتر اليومية.

يكتسي هذا التقرير أهمية بالغة في المؤسسة محل الدراسة وهو يهدف إلى:

- الرقابة والتسيير على نشاطات المؤسسة؛
- مراقبة الأداء الفردي للعمال ومراقبة الإنتاجية؛
- تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة بما تم تخطيطه؛
- المساهمة في التخطيط على المدى المتوسط والقصير الأجل.

يتضمن هذا التقرير تفصيل للميزانية السنوية، وجزء خاص بعمل مجلس الإدارة وذلك لمراقبة عمله ضمن المسؤوليات المنوط به فهو يقوم بتحديد عدة اجتماعات دورية منها الشهرية وأخرى غير دورية عند حدوث أمر طارئ. يساهم هذا التقرير في مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين لكن لا تتم مكافئتهم نظراً لوجود عجز في الخزينة، مما يشير إلى أن تطبيق مجلس الإدارة للحوكمة هو نسبي. ويتشكل مجلس الإدارة من الرئيس وثلاثة أعضاء وعضوان قضائيان ومدققا حسابات (أنظر الملحق رقم 04).

يُقدم هذا التقرير في 14 من شهر أفريل فما فوق من السنة الموالية لكل من المدير العام ومجلس الإدارة والشركات القابضة ووزارة الصناعة والمناجم، كما يتم عقد اجتماع سنوي لمناقشة ما تم تحقيقه خلال السنة.

<sup>106</sup> وثائق داخلية لمؤسسة طونيك صناعة.

### ثالثا: من حيث الأنشطة.

تنقسم هذه التقارير حسب وظائف مؤسسة طونيك وهي كالاتي:

**(1) تقارير التمويل (Financement):** يظهر في هذه التقارير القوائم المالية كحساب النتائج، الميزانية وتدفقات الخزينة كل التغيرات الحاصلة عليها وذلك بالإستناد على حساب المؤشرات التي ترسم وضعية الشركة لسنة المدروسة، وهذا يمكن كل مطلع على التقرير من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ولاسيما المساهمين.

**(2) تقارير الإنتاج (Production):** هذا القسم من التقارير مخصص لتحليل ومقارنة ما تم تحقيقه في السنة الجارية مع ما تم إنجازه في السنة السابقة، لمعرفة الانحرافات والأسباب التي أدت إليها والمسؤول عن حدوثها، فيظهر فيه عدة نقاط من بينها:

- الإنتاج الكمي الداخلي والخارجي لكل الوحدات الإنتاجية؛
- أسباب ومعيقات قلة كمية الإنتاج وضياع الوقت كنقص في المواد الأولية، انقطاع الكهرباء، فقدان قطعة غيار خاصة...إلخ؛
- مساهمة وحدة استرجاع الورق في توفير أنواع متعددة من الورق للوحدات الإنتاجية وتصدير ورق الكرتون؛
- ما تم تحقيقه من طرف وحدة معدات النقل والمناولة على المستوى الداخلي والخارجي.
- والذي يُميز هذا الجزء هو أن مراقب التسيير في إعداد لهذا التقرير يحرص على ذكر القيود التي واجهتها المؤسسة خلال نشاطها في تلك السنة حتى يساعد في توجيه قرارات المسؤولين وتصحيح مشاكل المؤسسة قبل فوات الأوان.

**(3) تقارير تجارية (Commercial):** من خلال اطلاعنا على هذا القسم وجدنا أنه يتضمن تفصيل لما حققته المؤسسة من مبيعات خلال السنة مع مقارنتها بالسنة الماضية، وهو على قسمين:

- قسم موجه لداخل الوطن يُحدد فيه تقسيم رقم الأعمال على حسب المنطقة والمنتج (منتجات متنوعة، منتجات عامة، منتجات خاصة، الخدمات).

- قسم موجه لخارج الوطن يُبين فيه رقم أعمال الصادرات لكل من زبائن المؤسسة الخارجيين.
- وبناء على تلك المعلومات يمكن للإدارة العامة التخطيط لإستراتيجية العام المقبل، وهنا يظهر دور مراقبة التسيير على أنها أداة لاتخاذ القرار تتدخل قبل وأثناء وبعد الإنجاز، تُقدم التحليلات والتوصيات وتعرض المشاكل ليتم التنبه لها وإيجاد حل جذري لها.

**(4) تقارير التسويق (Marketing):** يتضمن هذا التقرير متابعة سلوك المستهلك إتجاه المنتجات الجديدة التي صدرت حديثا في السوق الاقتصادية المحلية وأهم القيود التي تعترض سير نشاط المؤسسة، لتصحيحها واتخاذ القرارات الصائبة تجاهها، مثل:

- نقص في بعض المواد الأولية التي تعرقل عملية الإنتاج؛
- خلل في التواصل عبر الشبكة العنكبوتية؛
- غياب دراسة حالية للسوق.

**5) تقارير التموين (Approvisionnement):** يظهر في هذه التقارير أنواع التموينات التي تعتمد عليها مؤسسة طونيك وهي المشتريات المحلية والمشتريات الخارجية (الواردات)، وتركز هذه التقارير على مدى تطور التموينات للسنة الحالية والسنة التي سبقتها.

**6) تقارير الموارد البشرية (Ressources Humaines):** يظهر الإهتمام بأفراد المؤسسة من طرف مديرية الموارد البشرية التي تُقدم تقسيم العمال على حسب المرتبة والجنس وتكاليف تكوين العمال. فتبرز في هذه التقارير أهمية مراقبة التسيير الاجتماعي في تعيين المناصب الشاغرة وإعطاء نسب للموارد البشرية كنسبة المردودية للعمال وغيرها التي تساهم في تقييم أداءهم.

**7) تقارير التطور (Développement):**

يتضمن عن هذا التقرير المشاريع المخطط لها والمنجزة خلال السنة، ومتابعة مسار تطورها والمبالغ التي صرفت فيها، ومن هذه المشاريع ما كان مستعجلا ومنها ما كان للتغيير ومكملة لبعضها البعض، فهذا النوع من التقرير يساهم بنسبة كبيرة في إبلاغ المساهمين عن كيفية إستغلال أموالهم ومعرفة مدى كفاءة المسؤولين.

**رابعا: من حيث زمن إعدادها.**

**1) تقارير دورية (Les rapports Périodique):** تُعد هذه التقارير لدراسة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، فتكون مؤقتة وقابلة للتصحيح والتعديل.

لا تقوم مديرية مراقبة التسيير والتنظيم بإعداد التقارير اليومية والأسبوعية .

**أ) تقرير النشاط الشهري (le rapport mensuel):**

يتم من خلال هذا التقرير إعطاء صورة للنشاط الشهري للمؤسسة بشكل مبسط للمسيرين وذلك لاتخاذ القرار المناسب ومتابعة التطورات، فيقوم مراقب التسيير بتجميع المعلومات الضرورية من جميع الوحدات الإنتاجية للمؤسسة والمديريات المساعدة لإعداد تقرير يُلخص العمل بمجمله، فيقسمه إلى تقرير إجمالي يكون ملخص لتقرير مفصل، يبين لمستخدميه حصة السوق، الإستهلاكات، النفقات، الخزينة ومشاريع المؤسسة.

- تقديم هذا التقرير إلى الجهات المعنية يكون في العاشر من كل شهر، ومن خلال تربعنا في المديرية وجدنا أنّها تلتزم بنشره وتقديمه في موعده المحدد.

- توجيه التقارير الشهرية إلى الجهات المعنية يكون على **المستوى الداخلي** لكل من رئيس القسم، الوحدات المركزية والفرعية، المصالح المسؤولة كمصلحة المحاسبة والمالية، مصلحة التموين وغيرها من المصالح، وتوجه أيضا إلى المدير العام. أما على **المستوى الخارجي** فتوجه هذه التقارير إلى مجمع الشركات القابضة ACS ووزارة الصناعة والمناجم.

**ب) تقرير النشاط الفصلي (le rapport trimestriel):**

تقوم الأطراف المعنية بإعداد هذه التقارير الفصلية على جمع المعلومات اعتمادا على التقارير الشهرية للتحقق من نشاط وحدات الإنتاج والتحويل ومقارنة النتائج المحققة بنتائج الفصول السابقة وبالأهداف المعيارية، ومن ثم تحليلها والتعليق عليها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- يظهر في هذا التقرير تحليل الإنتاج للفصل ومراقبة الأجهزة كلّ على حسب صنفها وقيمتها.

- يتم إرسال هذه التقارير في 10 بعد كل فصل لجميع الوحدات والمصالح المعنية مع الحرص على إرسالها إلى المدير العام والمجمع ACS ووزارة الصناعة.

### ج) تقارير النشاط السداسي (le rapport semestriel):

يقوم مراقب التسيير بإعداد التقرير النصفى كل ستة أشهر لإظهار ما تم إنتاجه في السداسي محل الدراسة والمقارنة مع السداسي نفسه من العام الذي قبله وذلك اعتمادا على التقارير الشهرية. فيهتم مراقب التسيير في هذا التقرير بتحليل المؤنات، المشتريات، الموارد البشرية، الأعمال القانونية وتطور المشاريع... إلخ. ويستفاد منه بـ:

- معرفة القيود المتعلقة بالنشاط وما تم استهلاكه.
- إظهار المجاميع المالية كحساب النتائج، الميزانية المرحلية وتحليلها لمعرفة النسب المالية.
- معرفة التقدم المالي للبرامج الاستثمارية.
- تقوم دائرة مراقبة التسيير بتقديم هذا التقرير كل 10 من كل فصل، من أجل إعطاء صورة حقيقية عن سير النشاط واتخاذ القرار المناسب من أجل تفادي الأسباب التي تؤخر النشاطات.

### د) تقرير النشاط السنوي (le rapport d'activité annuel):

هذه التقارير لها أهمية كبير في متابعة نشاط المؤسسة وما تنتجه الوحدات المركزية والفرعية، فهي تعتبر تقارير مؤقتة أو مرحلية كما يسميها البعض لها القابلية لتصحيح الأخطاء وإعادة مراجعتها مرة أخرى من طرف المسؤولين. يتم تقديم هذا التقرير في شهر مارس من السنة الموالية.

### 2) تقارير غير دورية (les rapports non périodique):

وهي تعد عند الطلب من جهة معينة للحصول على معلومات تفسر موقف أو ظاهرة ما. وهذه التقارير تكون خاصة وتُرفع عندما يكون هناك إخلال بأحد مبادئ الحوكمة كالعدالة، المساءلة، الشفافية، المسؤولية وغيرها من المبادئ الأخرى، فهي تساهم بشكل كبير في تطبيق الحوكمة لتحسين سير المؤسسة ووضعها عين الرقابة الدائمة.

### خامسا: من حيث الجهة التي تصدر لأجلها.

وهي تتمثل فيما يلي

1) تقارير داخلية: وتوجه هذه التقارير إلى جهات داخل المؤسسة، وتتمثل الجهات الداخلية فيما يلي:

- المديرية العامة للمؤسسة؛
- مجلس الإدارة؛
- الوحدات المركزية والفرعية؛
- مديريات المؤسسة؛

2) تقارير خارجية: يتم توجيه هذه التقارير إلى جهات خارجية وهي:

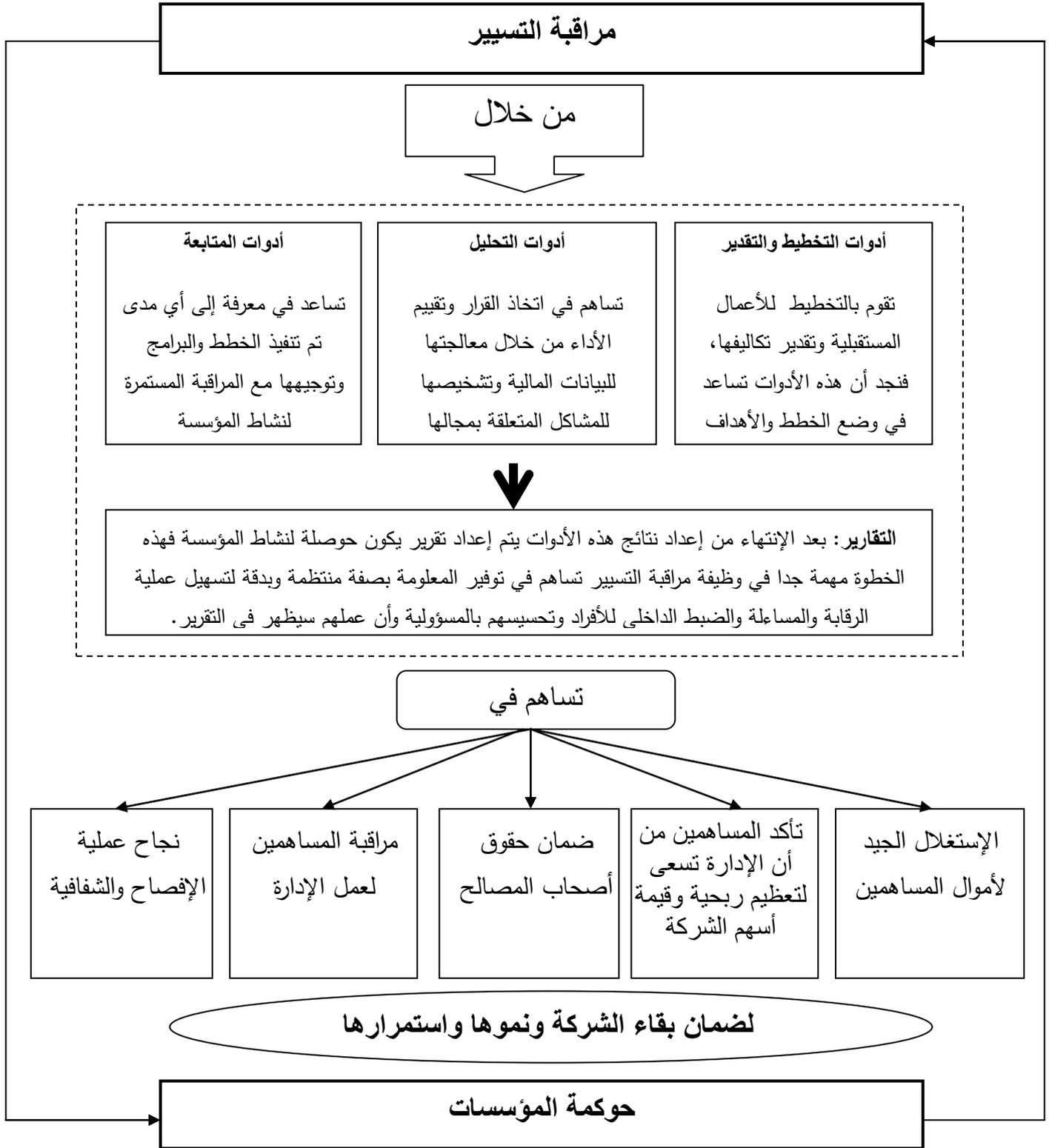
- الشركات القابضة ACS؛

- وزارة الصناعة والمنجم.

يتبين مما سبق ذكره الدور الفعال الذي تلعبه التقارير في تطبيق الحوكمة وذلك من خلال ما يلي:

- ❖ المساهمة في مراقبة مستوى الأداء واتخاذ القرارات المناسبة؛
- ❖ في إطار اللامركزية، تعد التقارير التي يُصدرها مراقب التسيير أداة فعالة للرقابة تسمح بالتأكد من أن مراكز المسؤولية تحترم الاتفاقات التي تم التوقيع عليها، وهو ما ترمي إليه حوكمة المؤسسات التي تحرص على الحفاظ على الالتزام بالعقود المتفق عليها.
- ❖ إن الاجتماعات الدورية لمناقشة التقارير التي يعدها مراقبة التسيير تبين مدى روح المسؤولية لدى مجلس الإدارة؛
- ❖ تضيي التقارير التي تُعدها مديرية مراقبة التسيير والتنظيم نوع من الشفافية والمصادقية، وإعطاء صورة حقيقية لنشاط المؤسسة، ويتم مناقشتها في الاجتماعات الدورية لمراجعتها وتصحيحها حتى يتمكن جميع المساهمين والمسيرين والموظفين وذوي المصلحة من الإطلاع عليها ومعرفة سير النشاط بدقة، وهذا ما يجعل تلك التقارير تساهم في تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح الذي يعد من أساسيات الحوكمة؛
- ❖ يعرف كل مطلع على هذه التقارير أن كل صغيرة وكبيرة تسجل وتدون، مما يجعلها أداة قوية لتطبيق خاصية المساءلة سواءً على مستوى المديرية حيث يتم معاقبة الموظفين حالة إخلالهم بالمهام المخولة لهم أو خطأ في سلوكهم وذلك بإحالتهم على المجلس التأديبي الذي يُحدد عقوبتهم ودرجتها، أو على مستوى المؤسسة طونيك صناعة تتم مساءلة المسؤولين والمسيرين عند إخلالهم بالقوانين وأنظمة المؤسسة وعلى المشاكل التي أثرت على سير نشاط المؤسسة، أما بالنسبة لنظام المكافآت والحوافز للمسيرين فإنه لا يتم تطبيقه بسبب عجز الخزينة الذي تعاني منه المؤسسة،
- ❖ يظهر مبدأ المسؤولية الإجتماعية عن طريق إعداد التقرير الخاص بالموارد البشرية، الذي يحتوي على عدد العمال والموظفين الموجودين داخل المؤسسة وبناءً على هذه التقارير تقوم المديرية بإعداد تقديرات عن عدد المناصب المالية التي يمكن فتحها والاحتياجات الضرورية للموظفين وبناءً على هذه التقديرات يتم إرسال طلب إلى الإدارة المركزية لمؤسسة طونيك من أجل المصادقة على هذه المناصب المالية، وانتقاء الموظفين وهذا يحقق لنا العدالة والشفافية وتكافؤ الفرص في التوظيف.

ويُلخّص الشكل التالي أهمية ودور مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة:  
الشكل رقم (3-4): شكل يُوضح دور مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات.



**خلاصة الفصل:**

تعتبر مؤسسة طونيك صناعة من أهم المؤسسات الصناعية في الجزائر حيث تهتم برسكلة وصناعة الورق والكرتون والتي كانت محل الدراسة، ولقد استهدف الجانب التطبيقي من الدراسة معرفة دور مراقبة التسيير في مدى إرساء المضامين الحوكمية في هذه المؤسسة ، فأكدت مديرية مراقبة التسيير أن عملها جزء لا يتجزأ من عملية الحوكمة حيث أنها تسعى للوصول إلى رقابة فعالة من خلال مختلف الأدوات التي تستخدمها هذه المديرية ومن أهمها الموازنات التقديرية ولوحة القيادة ولاسيما التقارير التي تقوم بإعدادها، والتي تبين وجود كل من المساواة والمسؤولية والإنضباط والشفافية والمصادقية والمساءلة لتساهم في بقاء المؤسسة وإستمراريتها.

الختامة

تعرف حوكمة المؤسسات اهتماما متزايدا من قبل العديد من الدول وذلك نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في حل الأزمات وضمان التسيير الجيد للمؤسسات، فقد كانت مخرجا لبعض الشركات التي شهدت حالات انهيار مالي أدى إلى فشلها من بينها شركة "ENRON"، والتي يعود سبب معظمها إلى غياب أخلاقيات العمل في بعض الشركات وانعدام الشفافية والإفصاح.

ومن هنا تظهر أهمية مراقبة التسيير كآلية دعم للحوكمة، إذ تحرص على رقابة وتقييم أداء الشركة بصفة منتظمة ودورية وتسمح للمسيرين بالتأكد من أن موارد المؤسسة مستعملة بكفاءة وفعالية.

ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة لإبراز مدى مساهمة مراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية عامة وطونيك صناعة خاصة بعد التطرق إلى الإطار النظري للحوكمة والتعريف بمراقبة التسيير وأدواتها والتقارير التي يتم إعدادها.

ومن خلال المعالجة النظرية والتطبيقية للموضوع، تم التوصل إلى النتائج التالية:

### (1) نتائج اختبار الفرضيات:

- الحوكمة هي مجموعة من القواعد والأسس تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح بغية الحفاظ على بقاء المؤسسة ونموها والحد من مخاطر الغش والتلاعب المالي والإداري، من خلال الالتزام بمبادئ المسؤولية والإفصاح والشفافية والمساءلة والعدالة وبالارتكاز على آليات داخلية وأخرى خارجية تتمثل أساسا في مجلس الإدارة واللجان والتدقيق الخارجي والأنظمة التشريعية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- تقوم مديرية مراقبة التسيير والتنظيم بالتقييم الدوري والمستمر لنشاطات المؤسسة والتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد المتاحة، باستخدام أدوات تقدير وتخطيط تتمثل في الموازنات التقديرية وأدوات تحليل ومتابعة تتمثل في النظام المحاسبي والتحليل المالي ولوحة القيادة... ، يترتب عنها إعداد تقارير دورية تتمثل في تقارير شهرية، فصلية، سداسية وسنوية تتضمن توجيهات لمجلس الإدارة والمسيرين تسمح بالمساءلة والمسؤولية والالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية والإبلاغ، وتقارير غير دورية تُرفع عندما يكون هناك إخلال بأحد مبادئ الحوكمة كالعدالة، المساءلة، الشفافية، المسؤولية وغيرها من المبادئ الأخرى، تقدم في الوقت المناسب للإدارة العامة ومجلس الإدارة والمديريات والوحدات المركزية والفرعية والشركات القابضة ووزارة الصناعة والمناجم، مما يجعلها تساهم بدرجة كبيرة في تفعيل الحوكمة وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

## (2) نتائج عامة:

- يتبين من الهيكل التنظيمي لمؤسسة طونيك صناعة بأن مراقبة التسيير تحتل الموقع الذي يسمح لها بالقيام بدورها كهيئة استشارية والية للرقابة والضبط الداخلي وأداة لاتخاذ القرار إذ خصصت لها مديرية مستقلة تابعة مباشرة للرئيس المدير العام مما يضفي المصداقية على التقارير التي تقوم بإصدارها والتي على أساسها يتم اتخاذ قرارات تخدم المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح وهو ما تسعى الحوكمة إلى تحقيقه؛
- تقدم المؤسسة تقرير سنوي للمساهمين عن نشاطها مما يشير إلى تطبيق مبدأ الإبلاغ؛
- تضي التقارير التي تُعدها مديرية مراقبة التسيير والتنظيم نوع من الشفافية والمصداقية، وهذا ما يجعلها تساهم في تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح الذي يعد من أساسيات الحوكمة؛
- توجد بالمؤسسة لجنة نزاعات ونقابات تدافع على عن أصحاب المصالح عند انتهاك حقوقهم إلا إن عملية التعويض نسبية؛
- إن إشراف مجلس الإدارة على تطبيق الحوكمة نسبي؛
- من بين أعضاء مجلس الإدارة قاضيان ومدققا حسابات مما يشير إلى أن المؤسسة محل الدراسة تسعى إلى تطبيق الحوكمة وضمن حقوق أصحاب المصالح؛
- أن نسبة معرفة أفراد المؤسسة بالحوكمة ضئيلة جدا و ذلك يرجع لعدم وضع المؤسسة دليل للحوكمة وبرامج للتعريف بها ،لكن بالرغم من ذلك نجد أن مديرية مراقبة التسيير و التنظيم تساهم في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال المهام التي تقوم بها و الأدوات التي تستخدمها و التقارير التي ترفعها للأطراف المعنية؛
- الضبط الداخلي والفحص المتواصل من قبل مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الغش والتلاعبات مما يجعلها آلية لمحاربة الفساد؛
- أن حرص مديرية مراقبة التسيير والتنظيم على الاستخدام السليم لمختلف أدواتها يزيد من الدقة في عملها والمصداقية في المعلومات التي تقدمها، مما يساهم في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة، فالتصميم الجيد للوحة القيادة مثلا يؤدي بالمؤسسة إلى حسن القيادة و بالتالي إلى حسن الأداء وهو ما تسعى إليه الحوكمة؛
- إن الحوكمة تساهم في الحد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة محل الدراسة رغم انه لم يكن هناك إطار تعريفي بها داخل المؤسسة؛
- بالمؤسسة مديرية لحماية البيئة تعمل على رسكلة النفايات و هو ما يشير إلى المسؤولية البيئية التي تهدف الحوكمة إلى تجسيدها.

**(3) التوصيات والاقتراحات:**

بناء على النتائج المتوصل إليها نوصي بما يلي:

- ضرورة وضع قانون توجيهي يلزم المؤسسات بتطبيق مبادئ الحوكمة؛
- وضع دليل الحوكمة وتطويره من وقت لآخر داخل مؤسسة طونيك صناعة حتى يتمكن أفراد المؤسسة من المعرفة الجيدة بمبادئ الحوكمة ومقوماتها وآليات تطبيقها؛
- إدراج مصلحة التسويق في الهيكل التنظيمي وتطويرها، حيث تسمح للمؤسسة بالتكيف مع المحيط الخارجي وذلك بدراسة حالة السوق و رغبات المستهلكين؛
- جعل مديرية مراقبة التسيير والتنظيم في أعلى المستويات من باقي المديریات حتى يتسنى لها التنسيق أكثر بين مختلف مراكز المسؤولية؛
- على المؤسسات تقديم تحفيزات لمراقب التسيير حتى لا يستسلم للإغراءات و الضغوطات.

**(4) آفاق البحث:**

وتتمثل فيما يلي:

- مدى مساهمة الحوكمة في تحقيق التنمية المستدامة؛
- دمج المسؤولية الإجتماعية في نظام لوحة القيادة؛
- التجارة الإلكترونية في ظل حوكمة الشركات.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## أ) الكتب:

1. أحمد على خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.
2. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، "الحوكمة والإصلاح المالي الإداري"، القاهرة، 2009.
3. بو يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
4. ثناء علي القباني، "المحاسبية نظام المعلومات"، الدار الجامعية، مصر، 2008.
5. خالص صافي صالح، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010.
6. رشيد الجمال، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة إدارة الوقت-التكلفة-الجودة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
7. سعاد عقون، "مراقبة التسيير-دروس وتطبيقات"، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018.
8. سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، "نظم المعلومات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
9. شناف فريد، "مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج"، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة.
10. طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية نظرة متكاملة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
11. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
12. عبد الحكيم كراجة، "الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
13. عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
14. عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، إتحاد المصارف العربية، 2007.
15. علاء عبد الرزاق السالمي، "نظم إدارة المعلومات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الدوحة، 2003.
16. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
17. فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، الطبعة الأولى، SME Financial، فلسطين، 2008.
18. محمد سامي، وجدي حامد حجازي، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
19. محمد عبد العليم صابر، "نظم المعلومات الإدارية"، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007.
20. محمد فركوس، "الموازنات التقديرية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

21. ناصر دادي عدون، "الإدارة والتخطيط الاستراتيجي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
22. ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير، التحليل المالي - الجزء الأول"، مدني ICM ، الجزائر، 1990.
23. ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني"، الجزائر.
24. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية العامة، الجزائر.

### (ب) المذكرات والرسائل والأطروحات:

1. بدري محمد، "المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لاتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013.
2. حمادي نبيل، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2009.
3. حياة أحمودة، "حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015.
4. رميساء كراد، "دور آليات الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016.
5. زكار وليد، "دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء المالي"، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
6. زلاسي رياض، "إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2012.
7. سعاد عقون، "نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
8. صديقي خضرة، "واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والكبيرة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015.
9. طويل رشيد، "تسيير وتحويل الأموال العمومية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.
10. عامري محمد الطاهر، "دور حوكمة المؤسسات في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، 2015.
11. علال بن ثابت، "دراسة في تأثيرات سوق الأوراق المالية على نظام حوكمة المؤسسات"، أطروحة دكتوراه ، المدرسة العليا للتجارة، 2012.

12. علي جابر إسماعيل، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمة المؤسسية و جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
13. عمر يوسف عبد الله الحيارى، "أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2017.
14. فقيه أميرة، "إستخدام الموازنة في تفعيل مراقبة التسيير المؤسسة الإقتصادية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
15. قطوفي ياسين، "تطبيق مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني وفق IFSB و AAOIFI"، رسالة ماجستير، القطب الجامعي، القليعة، 2016.
16. قويدر الواحد عبد الله، "مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الإقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2007.
17. كرازدي لمياء، "مدى مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية"، مذكرة ماستر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018.
18. كنزة براهمة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014.
19. مباركية حمزة، بوطفيس زوهير، "أهمية تقارير مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسة"، مذكرة ماستر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2017.
20. محمد العربي بن لخضر، "دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015.
21. هاني زياد أحمد دراوشة، "مبادئ الحوكمة في إطار مدونة الحوكمة لعام (2009) ومدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بها"، رسالة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2014.

### ج) المجلات والمؤتمرات والأوراق البحثية:

1. أشرف حنا ميخائيل، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة المؤسسات"، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات، 24-26 سبتمبر، القاهرة، 2005.
2. الجريدة الرسمية، أم القرى، العدد 4124، 2006/11/24، المملكة العربية السعودية، على موقع [www.alriyadh.com](http://www.alriyadh.com).

3. ثروت شلبي، "أنواع التقارير"، مجلة المتحدة للبرمجيات، متاحة على الموقع <http://www.kenanaonline.com>.
4. جليل طريف، "حوكمة الشركات الفرص و التحديات"، مجلة اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، الإصدار رقم 11، نوفمبر 2015، متاح على الموقع [www.uasa.ae](http://www.uasa.ae).
5. زياد محمد زريقات ومحمد عبد الرحمن الغرابية، "تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية، دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية قسم العلوم المالية والمصرفية جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أبريل 2013.
6. علاء جميل مكط الزحيم، "دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية"، قسم المحاسبة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، كلية الإدارة والاقتصاد، 2005.
7. فهيم سلطان محمد الحاج، "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات العامة السودانية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد الأول، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، يوليو 2012.
8. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، "دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية"، سلسلة الأدلة المشتركة، العدد-10، 2016.
9. محمد الصغير قريشي، "محاضرات في مقياس مراقبة التسيير"، مطبوعة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
10. محمد خليل وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة"، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، متاح على الموقع [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)
11. مركز تطوير المؤسسات الأهلية الفلسطينية، "دليل كتابة التقارير"، رام الله، فلسطين، 2015.
12. نبيهة جابر، "أنواع التقارير"، مجلة المشروعات الصغيرة والتنمية البشرية، متاحة على الموقع: <http://www.kenanaonline.com>
13. نوال صبايحي، "واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية"، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصاديات، جامعة البويرة، الجزائر، بدون سنة.
14. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر"، الجزائر، 2009.

**•Les ouvrages :**

1. A.KHEMAKHEM , « **la dynamique de contrôle de gestion** » , 2<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 1976.
2. C.ALAZARD ,S.SEPARI, « **contrôle de gestion , manuel et application** » , 3<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 1996.
3. C. ALAZARD et S. SEPARI , « **Contrôle de gestion, manuel et application** », Ed Dunod, Paris, 2007.
4. C.ALAZARD, S.SEPARI, «**contrôle de gestion-cas pratiques** », Ed Dunod, Paris, 2009.
5. C. Alazard et S.Sépari, « **contrôle de gestion** »,5<sup>ème</sup> édition, Ed Dunod, Paris, 2001..
6. François Girand et autres, « **contrôle de gestion et pilotage de la performance** », Gualina éditeur, Paris, 2<sup>ème</sup> édition, 2004.
7. M. Gervais, « **contrôle de gestion** », Ed Economica, Paris, 2005.
8. Michel Rouch, « **le contrôle de gestion bancaire et financier** », 4<sup>ème</sup> édition, Ed Revue Banque Paris, 2006.
9. NOBERT Guedg, « **le contrôle de gestion** », ED d'organisation, Paris, 1995.
- 10.NORBT Guedg, « **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise** », 3<sup>ème</sup> édition, Ed d'Organisation, Paris, 2000 .
- 11.Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, « **les nouveaux visages de contrôle de gestion-outils et comportements** », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2009.

**• les journaux :**

Jensen, M., and Meckling, W., (1976), "**Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**", Journal of Financial Economics, Vol. 3 No. 4.

**•Les sites internet :**

1. [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)
2. [www.kenanaonline.com](http://www.kenanaonline.com).
3. [www.cipe-arabia.org](http://www.cipe-arabia.org)
4. [www.uasa.ae](http://www.uasa.ae).
5. [www.alraiadh.com](http://www.alraiadh.com).

الملاحق

Répartition des effectifs par catégorie socio-professionnelle arrêté au 30 Avril 2019

Nature	PRODUCTION				SOUTIEN						TOTAL		
	Cadre	Maitrise	Exécution	Sous Total	Technique			ADM				Apprentis	
					Cadre	Maitrise	Exécution	Sous Total	Cadre	Maitrise			Exécution
CDI	25	167	659	851	54	113	722	889	131	120	194	445	2185
CDD	1	1	15	17	0	5	4	9	11	5	4	20	46
CTA	0	6	0	6	0	32	2	34	0	6	2	8	48
<b>TOTAL</b>	<b>26</b>	<b>174</b>	<b>674</b>	<b>874</b>	<b>54</b>	<b>150</b>	<b>728</b>	<b>932</b>	<b>142</b>	<b>131</b>	<b>200</b>	<b>473</b>	<b>2345</b>

Mouvement du personnel au 30 Avril 2019

Cat	Effectif au 31/03/2019						Sortie			2340
	CDI	CDD	CTA	CTA	CDI	CDD	CDD	CTA	CTA	
Cadre	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Maitrise	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Exécution	0	0	0	4	4	1	1	0	0	0
Apprentis		10								0
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5</b>
		10								
	Effectif au 30/04/2019									<b>2345</b>

NB:  
\* Effectif arrêté au 30 Avril 2019: 2340 dont : 66 apprentis

### Les métiers de l'entreprise :

L'entreprise est spécialisée dans la récupération et la valorisation des déchets de papiers et carton, la fabrication, la transformation des papiers et carton, et la location de moyens de transport, de manutention et de levage.

TONIC Industrie, est structuré en onze (11) unités chargées des métiers de production, de transformation et location de moyens de transport, de manutention et de levage.

### Unités de Production de Base:

- 1- Unité de Récupération : cette unité assure une activité de récupération et de valorisation des vieux papiers et cartons pour les besoins interne et externe (exportations),
- 2- Unité de Fabrication des Papiers Pour Ondulé (PPO),
- 3- Unité de Fabrication et de Transformation du papier sanitaire,
- 4- Unité de production de Cellulose Moulée (plateaux d'œufs).

### Unités de transformation :

- 5- Unité de Fabrication de Caisses en Carton Ondulé,
- 6- Unité de fabrication de Sacs (petite et moyenne contenance standards et personnalisés),
- 7- Unité Imprimerie,
- 8- Unité d'Impression Hélio gravure et Flexographie, Impression Numérique,
- 9- Unité Pots et Gobelets,
- 10- Unité Façonnage.

### Prestations de service :

- 11- Location de moyens de transport, de levage et de manutention.

## Présentation des différentes unités de production

### ➤ Récupération Papier Déchet

Chargée de récupérer des déchets de papier et cartons destinés aux unités de fabrication. Parmi eux : le papier blanc, le papier journal, le carton, la cartonnnette, le papier kraft, le papier d'archive, les confettis, les livres etc. Dispose d'une capacité d'approvisionnement de 100 000 T/an.



### ➤ Fabrication Plateaux Alvéoles/Cellulose Moulée

L'unité produit à partir du déchet de papier journal des plateaux d'alvéoles pour les œufs. Dispose d'une capacité de production de 7500T/an. Qui couvre la demande nationale.



### ➤ Fabrication Papier pour Ondulé

D'une capacité de 80 000 tonnes, l'unité fabrique à partir de déchet de papier carton, cartonnnette et kraft du papier liner de différentes catégories tels que papier pour ondulé, papier cannelure (fluting), papier couverture (test liner), papier d'emballage et le papier gris pour fabrication de mandrins.



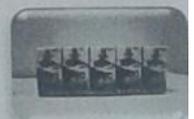
### ➤ Fabrication et transformation Papier ouate

#### I- Atelier Fabrication Papier Ouate

L'unité fabrique à partir du déchet de papier blanc, des bobines de papier ouates ou papier tissu destiné principalement aux unités de transformation. Sa capacité de production est de 24000 T/an.

#### II- Atelier Transformation papier Ouate

L'atelier transforme le papier tissu en rouleaux de papier hygiénique, en papier essuie-tout, en serviettes de tables et en papier mouchoir. Ces produits peuvent être personnalisés ou standards. Cette unité dispose d'une capacité de production de 6000 T/an



## ➤ Façonnage

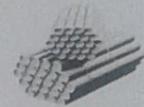
### I-Atelier complexage papier

L'atelier produit des rames de papier, des enveloppes, du papier nappe et assure la prestation de complexage pour la fabrication des gobelets etc. Sa capacité de production est de 6000 T/an.



### II-Atelier Mandrin

Une fabrication à base d'une transformation du papier liner en tubes en carton appelés mandrins de diamètre variant de 30 mm à 273 mm. La capacité de production est de 1800T/an.



## ➤ Carton ondulé

La production est à partir du papier liner des caisses en carton de différentes dimensions destinées à l'emballage des produits industriels et alimentaires tels que réfrigérateur, cuisinières, climatiseurs et des caisses pour l'emballage de produits laitiers (yaourt, fromage etc.). Sa capacité de production est de 45 000 T/an.



## ➤ Imprimerie

Unité d'impression et de transformation de carton compact. Elle fabrique des produits standards tels que les boîtes de fromage, pizza, gâteaux, pâtisserie, barquettes de frites, assiettes, blocs note, cahiers scolaires etc. Elle fabrique aussi des produits personnalisés tels les étuis, assiettes alimentaires personnalisées, étiquettes, notices pharmaceutiques, pochette à CD, revues, calendriers à spirale etc. Cette unité dispose d'une capacité de production de 10 000 T/an.



## ➤ Sacs en Papier

Spécialisée dans la production des sacs de petite et de moyenne contenance de formes et dimensions multiples tels sacs standards pour les croissants, poulets rôtis, zlabias, sandwichs, à pain, pharmacie, sacs shopping et autres sacs pour l'industrie agroalimentaire. La capacité de production est de 8 000 T/an.



## ➤ Gobelets & pots

L'unité se compose de deux ateliers, le premier atelier produit des gobelets à café à boisson, à glaces et réalise des prestations d'habillage des pots en plastique. La capacité de production est de 900 T/an. Le deuxième atelier produit des pots en plastique avec couvercles de différentes capacités (0,5 kg, 0,55 kg et 1 kg). La capacité de production est de 100 Tonnes/an.



## ➤ Hélio / Flexographie

### I-Atelier Hélio Fléxo

L'Atelier produit différents types d'emballage souple à base de papier et film en plastique des produits alimentaires tels tablettes de chocolat, cornets de glace, gaufrettes, biscuits etc. Sa capacité de production est de 4 000 T/an.



### II-Atelier Impression numérique

Spécialisé dans l'impression numérique grand format sur tout type de support (habillage de véhicules, supports publicitaires). Sa capacité de production est de 125 000 m<sup>2</sup>/an.



**Fiche signalétique :**

- **Raison sociale:** EPE/Spa TONIC INDUSTRIE,
- **Forme juridique :** Société par Actions à capitaux publics Spa,
- **Capital social actuel :** 30 000 000 000 Dinars Algériens.
- **Activités :** Récupération, Production, transformation du papier et carton et Location de moyens de levage, transport et manutention.
- **.Actionnaire unique :** HoldingAlgeriaChemicalSpecialities « ACS » Spa
- **Président Directeur Général :** Mr BENSALEM Djamil
- **Localisation :** Zone des Activités de Bou-Ismaïl & Site de Chaïba (W.TIPAZA),
- **Superficie totale des deux sites: 36,8 ha**

**Membres du Conseil d'Administration**

Nom et Prénoms	Qualité
Mr. BENSALEM Djamil	Président
Mr. BOUDIAF OUAMER	Membre
Mr.DJAAFER Mohamed	Membre
Mr. SAGHOUR Mourad	Membre
Mr. ZERARKI Farid	Membre de droit
Mr. TAIF Mohamed	Membre de droit
Mr. HARBANE Ahmed	Commissaire aux comptes
Mr. TAREK Hamza	Commissaire aux comptes