

المدرسة العليا للتجارة

-القطعة -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

في العلوم التجارية والمالية

تخصص مراقبة التسيير

العنوان

اقترح نظام مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية

حالة شركة العمورية للأجر - جامعة - الوادي

تحت إشراف الأستاذة :

شبيبة عائشة

من إعداد الطالبة :

بن قدور سلاف

فترة التبرص : من 25 مارس 2018 الى 25 أفريل 2018

السنة الجامعية 2017 / 2018

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى ...

من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز

إلى سندي و قوتي وملاذي بعد الله ، أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا

إلى ...

ينبوع الصبر والتفائل والأمل

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها ريحانة حياتي و بهجتها أمي الغالية أسأل الله أن

يحفظها لنا

إلى من كانوا ملاذي وملجئي

إلى من علموني علم الحياة إلى اخوتي وأخواتي

إلى كل الأقارب والأهل

إلى

إلى كل من كان لهم الفضل الكبير في إتمام هذه المذكرة ، إلى من فرحتهم فرحتي

وحزنهم حزمتي ، إلى صديقاتي " فتية ، سميرة ، فطيمة ، إيمان ، حنان "

إلى من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي .

الشكر

أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة وعلم لإنجاز هذا العمل فله الشكر أولا وأخيرا .

إعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل شكري وامتناني

إلى الأستاذة الفاضلة "شبيلة عائشة" لقبولها الإشراف على هذا العمل ونصائحها وتوجيهاتها

وعلى ما تكرمته عليا من سعة صدر وصبر وإرشاد .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة .

إلى كل من علمني حرفا فصرت على ما أنا عليه وكل معلمي في مسيرتي الدراسية .

ونشكر كل من بث في نفسي حافزا للصبر والمثابرة من قريب أو بعيد بدعاء أو بكلمة طيبة .

راجين من المولى أن يجازيهم أفضل جزاء .

" عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا "

الملخص :

يعتبر نظام مراقبة التسيير من أهم الأنظمة التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية والذي يضمن لها التسيير الجيد ، و يساعد هذا النظام المسؤولين على اتخاذ القرارات الرشيدة لصالح المؤسسة ، كما يقوم بتقييم أدائها من خلال مقارنة أهدافها مع النتائج المتحصل عليها فعليا .

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، ومعرفة المراحل المختلفة التي يتبعها مراقب التسيير لوضع نظام فعال يلائم وضعية المؤسسة ويستطيع مساعدة كل من المسيرين و المسؤولين في انجاح العملية التسييرية ، ويمدهم بالمعلومات الضرورية ولا يتحقق ذلك إلا بإدراج الأدوات المناسبة لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة ولعل أهمها نظام معلومات مراقبة التسيير بالإضافة إلى المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة .

الكلمات المفتاحية : نظام مراقبة التسيير ، تقييم الأداء ، المحاسبة التحليلية ، لوحات القيادة .

Résumé :

Le système de contrôle de gestion est l'un des systèmes les plus importants au sein d'une entreprise économique, Ce qui lui assure une bonne gestion, Ce système aide les fonctionnaires à prendre des bonnes décisions pour l'organisation, Il **évalue** également sa **performance** en comparant ses objectifs avec les résultats réels obtenus.

Le but de cette étude est de montrer comment le système de contrôle de gestion est préparé, puis connaitre les différentes étapes suivies par le contrôleur pour développer un système efficace adapté à la situation de l'entreprise et peut aider les gestionnaires et les fonctionnaires à réussir dans leur missions.

Ce système fournit les informations nécessaires et cela ne peut être réalisé qu'en incluant des outils appropriés à l'entreprise, parmi ses outils Le plus important est le système d'information de gestion, ainsi que la **comptabilité analytiques et les tableaux de bords**.

Les mots clés :

Le système de contrôle de gestion, Evaluation la performance, comptabilité analytique, les tableaux de bords.

الصفحة	فهرس المحتويات
	الاهداء
	الشكر
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
أ-ج	مقدمة عامة
الفصل الأول الاطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير	
2	مقدمة الفصل الأول
3	المبحث الأول : أساسيات حول نظام مراقبة التسيير
3	المطلب الأول : تعريف نظام مراقبة التسيير
4	المطلب الثاني : أهداف و وظائف نظام مراقبة التسيير
7	المطلب الثالث : نظام مراقبة التسيير،أنواعه ومساره.
12	المبحث الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء
13	المطلب الاول : مفاهيم حول تحسين الأداء في المؤسسة
15	المطلب الثاني : الأدوات الكلاسيكية لنظام مراقبة التسيير
18	المطلب الثالث : الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير
21	المبحث الثالث : وظيفة مراقب التسيير داخل المؤسسة وعلاقتها بالوظائف الأخرى
22	المطلب الأول : صلاحيات مراقب التسيير وموقعه السلمي
25	المطلب الثاني : الصفات المطلوبة في مراقب التسيير
26	المطلب الثالث : علاقة وظيفة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى للمؤسسة .
30	خاتمة الفصل الأول
الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة	
32	مقدمة الفصل الثاني
33	المبحث الأول : طريقة عمل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
33	المطلب الأول : مستلزمات النظام السليم لمراقبة التسيير
36	المطلب الثاني : تنظيم عملية مراقبة التسيير
41	المطلب الثالث : خطوات إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

43	المبحث الثاني : تحليل المحيط الخارجي و الداخلي للمؤسسة
43	المطلب الأول : تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة
50	المطلب الثاني : التحليل الاقتصادي الداخلي للمؤسسة
53	المطلب الثالث : تشخيص تنظيم المؤسسة .
55	المبحث الثالث : اقتراح نظام لمراقبة التسيير ومتابعته
56	المطلب الأول : اقتراح نظام مراقبة التسيير
57	المطلب الثاني : متابعة النظام المقترح .
58	خاتمة الفصل الثاني
الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر	
60	مقدمة الفصل الثالث
61	المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة
61	المطلب الأول : نشأة وتعريف بالمؤسسة
61	المطلب الثاني : مهام المؤسسة
62	المطلب الثالث : تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة
66	المبحث الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر
66	المطلب الأول : دراسة المحيط العام للمؤسسة
67	المطلب الثاني : دراسة المحيط الداخلي للمؤسسة
77	المطلب الثالث : اقتراح نظام مراقبة التسيير للمؤسسة
78	المبحث الثالث : اقتراح أدوات نظام مراقبة التسيير للمؤسسة
78	المطلب الأول : المحاسبة التحليلية
82	المطلب الثاني : لوحات القيادة
86	خاتمة الفصل الثالث
87	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	قائمة المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	الدور الوسيطي لمراقبة التسيير	1-1
20	الشكل العام للوحة القيادة في المؤسسات	2-1
40	خصائص مراكز المسؤولية	1-2
53	الوضعيات المختلفة للمؤسسات ووسائل مراقبة التسيير المناسبة لها	2 -2
64	منتجات الشركة	1-3
68	أهم مصانع الأجر في الجزائر	2-3
70	نسب الهيكلية	3-3
71	مؤشرات التوازن المالي	4-3
72	نسب التوازن الهيكلية	5-3
72	نسب السيولة	6-3
73	نسب المردودية	7-3
79	تكلفة شراء المواد الأولية لسنة 2017	8-3
80	تكلفة الانتاج المباشرة لسنة 2017	9-3
80	توزيع المصاريف غير المباشرة على الانتاج لسنة 2017	10-3
81	تكلفة الانتاج الاجمالية لسنة 2017	11-3
81	النتيجة التحليلية الاجمالية لسنة 2017	12-3
82	لوحة القيادة للإدارة العامة للمؤسسة	13-3
83	لوحة القيادة للخزينة	14-3
83	لوحة القيادة للمشتريات	15 -3
84	لوحة القيادة للمبيعات	16-3
84	لوحة القيادة الخاصة بمصلحة المستخدمين	17-3
85	لوحة القيادة الخاصة بورشة الصيانة	18-3
85	لوحة القيادة الخاصة بورشة الانتاج	19-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	نظام معلومات مراقبة التسيير	1-1
11	مسار نظام مراقبة التسيير	2-1
14	مثلث الأداء	3-1
24	تابعية مراقب التسيير للمدير المالي	4-1
24	الاتصال على هيئة أسنان المشط	5-1
25	تابعية مراقب التسيير للمدير العام	6-1
42	مراحل إعداد ووضع نظام مراقبة التسيير	1-2
46	عوامل البيئة الخارجية المؤثرة على المؤسسة	2-2
47	القوى التنافسية الخمس لقطاع النشاط	3-2
52	الوضعيات المختلفة للمؤسسات	4-2
54	شبكة العلاقات بين المتغيرات الأساسية ومراكز المسؤولية	5-2
62	الهيكل التنظيمي لشركة العمورية للأجر	1-3
69	الميزانيات المختصرة لسنتي 2014 و 2015	2-3
70	الميزانيات المختصرة لسنتي 2016 و 2017	3-3
74	مكانة المؤسسة ضمن القطاعات الخمس	4-3
75	شبكة الأهداف / المتغيرات الأساسية للمؤسسة	5-3
75	شبكة مراكز المسؤولية / المتغيرات الأساسية للمؤسسة	6-3

مقدمة علمية

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تنوعا في نشاطاتها وتوسعا في حجمها مع تطور هيكلها الادارية ، وذلك استجابة لتغيرات المحيط الاقتصادي ، حيث انتهجت أغلب الدول نظام اقتصاد السوق الذي تميز بالتطور التكنولوجي والتقنيات الحديثة .

فرضت هذه التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها على المؤسسات تغيير طرق الرقابة فيها لأن هذه الأخيرة أصبحت عاجزة عن القيام بمهامها وخاصة مع ظهور الأزمات الاقتصادية العالمية فكان لزاما على المؤسسات أن تتماشى مع التغيير الحاصل ، واتجهت إلى طرق رقابية حديثة تتميز بالمرونة و تكون قادرة على حل الأزمات التي قد تحدث في فترة ما .

وهنا ظهر ما يسمى بمراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الامريكية ومن أبرز هذه المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد شركة " فورد " و "جنيرال موتورز " .

إن مراقبة التسيير قبل العشرينيات من القرن العشرين كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط ، ولكن بعد هذه المرحلة وخاصة بعد أزمة 1929 وبداية نمو المؤسسات وتطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي الى مفهوم شامل لكل المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها القدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما جميع أنواع الأداء داخل المؤسسة .

تتكون مراقبة التسيير من مجموعة عناصر متفاعلة ديناميكيا ومنظمة للوصول الى غاية معينة فيمكننا أن نطلق عليها مصطلح **نظام** ، هذا النظام يعتبر من أهم الأنظمة الرقابية في المؤسسة هدفه الأساسي هو فرض رقابة كاملة وشاملة من خلال توفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتقديم المساعدة للمسيرين و المسؤولين لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة ومن ثم إتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنوطة بهم .

ولكي يؤدي نظام مراقبة التسيير وظيفته بشكل جيد ويقوم بالدور الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات و الوسائل التي تبرز فعاليته داخل المؤسسة ، ومن أهم هذه الأدوات نجد المحاسبة التحليلية ، الموازنات التقديرية ، لوحات القيادة ، التحليل المالي وغيرها . وقد ظهرت عدة أدوات حديثة أخرى منها لوحة القيادة الاستشرافية أو بطاقة الأداء المتوازن ، القياس المقارن (البشمركينغ) .

مقدمة عامة

ومن خلال ما طرحناه سابقا حول مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ، أردنا أن نسقط الضوء حول كيفية إعداد نظام فعال لمراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية التي تفتقر لوجود هذا النظام ، فقمنا بطرح الاشكالية التالية :

كيف يمكننا إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية ؟

و عن هذه الإشكالية الرئيسية تتفرع الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بنظام مراقبة التسيير وما هو دوره في المؤسسة ؟
- ما هي أهم مرحلة من مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ؟
- ما هي أهم الأدوات والوسائل التي يقوم عليها هذا النظام ؟
- و للإجابة على هذه الأسئلة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :
- نظام مراقبة التسيير هو مجموعة من الأدوات والوسائل والتقنيات المنظمة التي تسمح باستخدام الموارد المتاحة بطريقة فعالة وفقا لأهداف مسطرة ومراقبة النتائج المتحصل عليها .
- يتم إعداد نظام مراقبة التسيير وفق مراحل أهمها اقتراح الأدوات المساعدة في تسيير المؤسسة .
- يعتمد نظام مراقبة التسيير على المحاسبة التحليلية ،الموازنات التقديرية و لوحات القيادة .

دوافع اختيار الموضوع : اخترنا دراسة هذا الموضوع للأسباب الآتية :

- ❖ الرغبة في معرفة نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية .
- ❖ الرغبة في لفت الانتباه لضرورة وجود نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية .
- ❖ الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين .
- ❖ توظيف المعلومات والمعارف التي اكتسبناها في المشوار الدراسي للاستفادة المؤسسات منها .

أهداف البحث :

- ❖ التعرف على دور نظام مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات .
- ❖ توضيح طريقة إعداد نظام مراقبة التسيير ، لتطبيقها في المؤسسات الراغبة في تطبيق هذا النظام .
- ❖ إيجاد حلول للصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في هذا المجال .

أهمية البحث :

- ❖ توضيح مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .
- ❖ تحديد وظيفة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .
- ❖ بيان كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية التي تفتقر لهذا النظام .
- ❖ توضيح كيفية تطبيق أدوات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و إبراز دورها في تقييم الأداء .

منهج البحث :

اعتمدنا في هذا البحث على استخدام منهجين : الأول هو المنهج الوصفي الذي اعتمد في الجانب النظري لوصف نظام مراقبة التسيير , ومراحل إعداده داخل المؤسسة , والمنهج الثاني هو المنهج التحليلي الذي اعتمدناه في الجانب التطبيقي للوقوف على كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية للأجر وذلك لإسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي .

هيكل البحث :

لمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول تناولنا في **الفصل الأول** أساسيات حول نظام مراقبة التسيير ، والأدوات التي يقوم عليها هذا النظام ودورها في تحسين الأداء ثم تطرقنا إلى وظيفة مراقب التسيير داخل المؤسسة .

أما **الفصل الثاني** فقمنا فيه بالتطرق إلى مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة حيث قسمنا هذه المراحل إلى ثلاث مباحث ، تعرفنا في الأول على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير وفي الثاني على تحليل المحيط الخارجي والداخلي للمؤسسة ، أما المبحث الأخير تم فيه اقتراح النظام ومتابعته .

في **الفصل الأخير** انتقلنا من الجانب النظري إلى الجانب التطبيقي وتمت الدراسة الميدانية في إحدى المؤسسات الاقتصادية وهي شركة العمورية لصناعة الأجر بدائرة جامعة ولاية الوادي ، فقد قمنا في بادئ الأمر بتقديم عام لهذه الشركة ثم إعداد نظام مراقبة التسيير لها و اختيار الأدوات المناسبة للشركة . ومن خلال الخاتمة تم اختبار الفرضيات السابقة واستعراض النتائج المتحصل عليها ، اضافة إلى اقتراح التوصيات .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير

مقدمة :

إن نظام مراقبة التسيير هو أهم الانظمة الحديثة في المؤسسات بصفة عامة و الاقتصادية منها بصفة خاصة , وذلك للدور الكبير الذي يقوم به , من **تخطيط** , **تنظيم** و**تنسيق** بين وظائف المؤسسة , **تقييم ومراقبة** أداء المؤسسات من خلال مقارنة الأهداف مع النتائج المتحصل عليها وإجراء **تصحيات** في حالة وجود انحرافات تستدعي هذا الاجراء .

يمثل نظام مراقبة التسيير همزة وصل بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي أو العملي , فالمسير هو الذي يتخذ القرار في المؤسسة ويضمن السير العادي لها بينما مراقب التسيير يلعب دور مساعد للمسير في اتخاذ القرار و يلعب دور المراقب لأنشطة المؤسسة وتقييم أدائها .

ولمعرفة مكانة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ووظيفة مراقب التسيير داخل هذه المؤسسة , قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث , حيث سنتناول في المبحث الأول أساسيات حول نظام مراقبة التسيير , وفي المبحث الثاني أدوات نظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء , أما في المبحث الأخير سنلقي الضوء على وظيفة مراقب التسيير داخل المؤسسة وعلاقة هذه الوظيفة بالوظائف الأخرى .

المبحث الأول : أساسيات حول نظام مراقبة التسيير

تمهيد :

إن الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقه هو القدرة على التسيير والرقابة في آن واحد وخاصة في المؤسسات الكبيرة التي يصعب التحكم في إدارتها نظرا لحجمها وتوسع أنشطتها ، فجاء نظام مراقبة التسيير ليقوم بتسهيل العملية التسييرية ويساعد المسيرين على اتخاذ القرارات الرشيدة وكذا يقوم بفرض رقابة شاملة وكاملة داخل المؤسسة ، وذلك باستخدام أدوات وتقنيات متعددة .

وللتعرف على أساسيات نظام مراقبة التسيير بصورة مفصلة فقد قمنا بتقسيم هذا المبحث كما يلي :

- تعريف نظام مراقبة التسيير
- أهداف و وظائف نظام مراقبة التسيير
- نظام مراقبة التسيير ، أنواعه ومساره.

المطلب الأول : تعريف نظام مراقبة التسيير

لقد تعددت تعاريف نظام مراقبة التسيير ، ونستعرض منها الآتي :

1- عرف **Anthony** نظام مراقبة التسيير على أنه " تلك العملية التي يتأكد من خلالها المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستعملت بفعالية (مقارنة الى الأهداف) ، وكفاءة (مقارنة الى الوسائل المستخدمة) من أجل تحقيق أهداف المؤسسة"¹.

2- بينما يرى **Alazard** أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة ، لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق . لذا يجب اعتباره نظاما معلوماتيا لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف².

¹ – Robert Le Duff, **Encyclopédie de la gestion et du management** ,Dalloz, paris, 1999,p14.

² -Claude Alazard, Sabine Separi ,**contrôle de gestion manuel et applications** ,3^{ème} édition ,Dunod ,Paris 1996,p6.

3- أما **Khemakhem** فيعرف نظام مراقبة التسيير على أنه "مسار العمل الموضوعي في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف من قبل هذا الكيان"¹.

4- ويعرفه **Bergeron** على أنه "العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة وبتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"².

5- وحسب تصور **المخطط المحاسبي العام (PCG1982)** فنظام مراقبة التسيير " هو مجموعة من الاجراءات المتخذة لتقديم للمسيرين ولمختلف المسؤولين معطيات رقمية دورية تميز سير المؤسسة و مقارنتها مع المعطيات الماضية أو المقدره تستطيع في الحالة المعاكسة ، أن تحت المسيرين على أن يطلقوا بسرعة الاجراءات التصحيحية المناسبة"³.

ومن هذه التعريفات السابقة يمكننا استنتاج تعريف شامل لنظام مراقبة التسيير وهو مجموع الاجراءات والعمليات المحاسبية وغير المحاسبية التي تساعد المسيرين في اتخاذ قراراتهم والتي من شأنها تقييم أداء المؤسسة بمقارنة ما تم تحقيقه مع الأهداف المسطرة ، وتصحيح الاخطاء التي تستدعي ذلك .

المطلب الثاني : أهداف ووظائف نظام مراقبة التسيير

الفرع الأول : أهداف نظام مراقبة التسيير

لنظام مراقبة التسيير أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية ، فهو يسعى الى تحقيق الأهداف التالية :

➤ **الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي :** بين **Anthony** من خلال تعريفه السابق

العلاقة الموجودة بين مراقبة التسيير و الاستراتيجية حيث أشار بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية⁴ .

فنظام مراقبة التسيير يقوم بالربط بين الاستراتيجية لمتخذي القرارات ونشاطات المنفذين

¹ - A.Khemakhem , **Dynamique de contrôle de gestion** , édition Dunod , Paris ,1997,P14.

² - ناصر دادي عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك) ، دار المحمدية العامة، الجزائر ،2004، ص10.

³ - ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر) ، دار المحمدية العامة،الجزائر،2010، ص44.

⁴ - نفس المرجع السابق ، ص 54 .

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير

(موظفين , عمال) وذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة والتأكد من تنفيذها .

ولتوضيح الدور الوسيط لنظام مراقبة التسيير , نعرض الجدول التالي :

الجدول رقم 1-1 الدور الوسيط لمراقبة التسيير

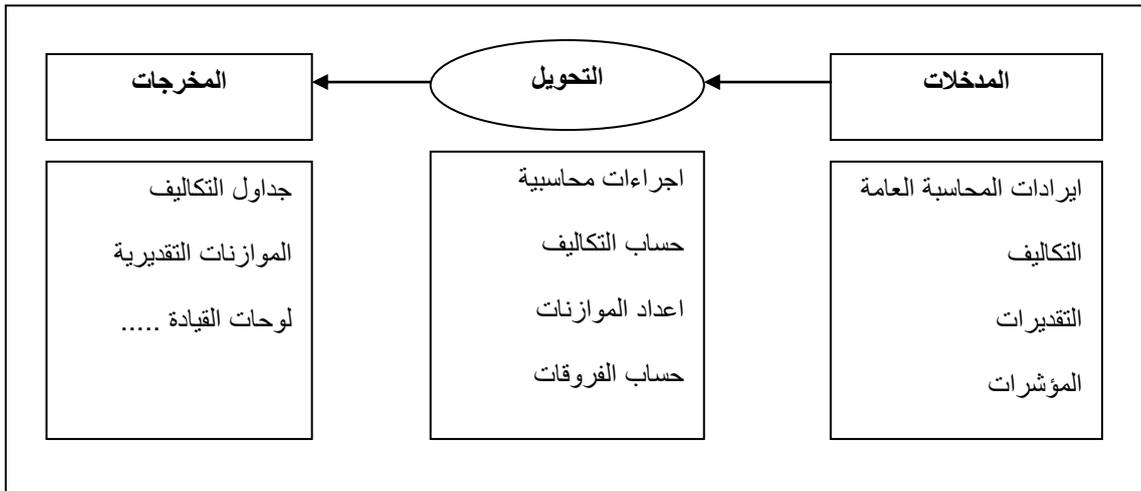
التخطيط الاستراتيجي	مراقبة التسيير	المراقبة التنفيذية
يهدف التخطيط الاستراتيجي الى تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها . وتحدد فيما بعد سياسات الحصول وتحويل استعمال هذه الموارد . وتترجم هذه السياسات الى مخططات وموازنات تكون محل دراسة ومتابعة باستمرار .	مراقبة التسيير كوسيط	يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام , التي تسمح بالتأكد من أن أهم المهام قد أنجزت بكفاءة وفعالية . تحدد هذه المراقبة الاجراءات الروتينية , كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة .

Source : Robert Teller ,Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » , Paris ,Management société ,1999,p09.

➤ تصميم نظام للمعلومات :

يسعى نظام مراقبة التسيير على توفير نظام معلومات فعال وجيد , لأنه هو المسؤول على تزويد المؤسسة بالمعلومات الضرورية محاسبية كانت أو غير محاسبية التي يحتاجها المديرون في اتخاذ قرارات مهمة .

الشكل رقم 1-1 نظام معلومات مراقبة التسيير



المصدر : صفاء لشهب ،نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه امعدنية لموازانية ،مذكرة ماجستير

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ،السنة الجامعية 2005-2006 ،ص61.(بتصرف)

➤ المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة :

إن وضع نظام مراقبة التسيير يفترض هيكله معينة للمؤسسة وخصوصا توزيع مراكز المسؤولية , فمركز المسؤولية هو وسيلة تسمح بهيكل المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير طبقا لإستراتيجية المؤسسة , كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز , وبالتالي فان مركز المسؤولية هو وجدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق هذه الأهداف¹.

➤ تحقيق اللامركزية :

- اللامركزية هي تعبير عن عملية تفويض سلطة القرار للمستويات الادارية الأدنى , ويعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح ب
- تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة ككل , وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية .
 - يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها والوسائل اللازمة لذلك .
 - إنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الانجازات , بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .
 - تمنح للمستويات السلمية العليا ضمان أكبر لتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير .

إذن نظام مراقبة التسيير يسمح بتقسيم الأهداف والمسؤوليات على كل نشاط من أنشطة المؤسسة ويقوم بالتنسيق بين مختلف النشاطات بطريقة منظمة بما تضمن سهولة التحكم فيها.

ويمكن تلخيص أهداف نظام مراقبة التسيير كما يلي :

- تحسين أداء المؤسسات وخاصة الأداء المالي وضمان فعالية أنشطتها.
- توفير المعلومات المناسبة من أجل اتخاذ القرار المناسب .
- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات داخل المؤسسة .
- حسن استغلال الموارد المتاحة أي تحقيق الفعالية (تحقيق الأهداف مقارنة بالموارد المتاحة) .
- التنسيق الجيد بين مختلف أنشطة المؤسسة ومراقبتها.

¹- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد ، مرجع سابق ، ص57-ص58 .

الفرع الثاني : وظائف نظام مراقبة التسيير

- 1- **التخطيط** : يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية وبكل أنواعه سواء التخطيط الإستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى ، والتخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية .
- 2- **إتخاذ القرار** : يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم القرارات في مختلف المستويات الإدارية من خلال ترشيد سلوك متخذ القرار عن طريق المعلومات الجيدة التي يقدمها هذا النظام .
- 3- **التنسيق والتنظيم** : يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها متماسكة ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص وضع الأهداف ووضع الميزانيات .
- 4- **مراقبة الأداء** : إن مراقبة التسيير هي عملية لتقييم جودة أداء التسيير بواسطة موظفين مناسبين لتصميم وتنفيذ عملية الرقابة عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير إرضاء العملاء أو دوريا كتقارير المراجعين الداخليين والجهات الرقابية .
- 5- **مراقبة الأداء الوظيفي** : إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها ، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية لتساعد المسؤولين على إتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية ، زيادة الأجور ... الخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة .
- 6- **مراقبة الجودة** : إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع تحسين جودة المنتجات والمحافظة على الجودة العالية لتلبية رغبات المستهلكين وتحسين صورة المؤسسة .
- 7- **إدارة الوقت** : إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة ، وكلما استطاعت استغلاله بشكل أمثل كلما كانت القدرة على التنافس كبيرة وذلك بتحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة مسبقا .

المطلب الثالث : نظام مراقبة التسيير ، أنواعه ومساره .

الفرع الأول : أنواع نظام مراقبة التسيير :

لنظام مراقبة التسيير عدة أنواع مختلفة ومرتبطة بعدة عناصر منها : الأهداف ، الزمن ، التنظيم المصدر والشمولية وهي كالاتي :

أولا - أنواع نظام مراقبة التسيير حسب أهدافه أو موضوعه.

ينقسم نظام مراقبة التسيير حسب الهدف الذي يسعى اليه الى نوعين :

أ- **المراقبة الايجابية** : تهدف الرقابة الايجابية الى التأكد من أن التصرفات والإجراءات و الأنشطة المختلفة تسيير وفقا للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر الى المستقبل والتنبؤ به من جهة أخرى , وميزة هذه الرقابة هو سهرها على حسن سير العمل بعيدا عن محاولة تصيد الخطأ والانحراف .

ب- **المراقبة السلبية** : وتهدف الى اكتشاف الأخطاء بل تسعى الى تصديها دون أن توجه انتباه المسؤولين الى أوجه القوة أو الضعف في التنفيذ وتقديم الحلول لمعالجة المشاكل القائمة وتلافي تكرار حدوث الاخطاء والانحرافات .

ثانيا - أنواع نظام مراقبة التسيير حسب الزمن .

وينقسم نظام مراقبة التسيير هنا الى ثلاثة أنواع على نحو التالي :

أ- **المراقبة القبليّة** : وهي التي تسبق عملية التنفيذ وتبدأ مع التخطيط في مراحلها الأولى للتأكد من كونه يسير في المنحى الملائم , وتستمر مع التنفيذ و تباشره باستمرار , أي هي رقابة وقائية حيث تسعى الى منع وقوع الانحرافات منذ البداية وقبل الانتهاء من التنفيذ .

ب- **المراقبة الآنية** : هذا النوع من الرقابة يعتبر مراقبة علاجية أي يتم تصحيح الأخطاء أو الانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالمواسفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تقادي وقوع الانحرافات .

ج- **المراقبة اللاحقة** : ويطلق عليها أحيانا (الرقابة البعدية) وهي التي تتم بعد تنفيذ العمل كله واكتمال نتائجه ومهمتها قياس النتائج الفعلية لهذا العمل بعد إنجازه ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقا لتحديد الاختلافات ومعرفة أسبابها ومحاولة إصلاحها .

ثالثا - أنواع نظام مراقبة التسيير حسب التنظيم .

هناك ثلاث أنواع حسب هذا المعيار :

أ- **المراقبة المفاجئة:** وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد . وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة .

ب- **المراقبة الدورية :** وتكون على شكل دورات (أسبوعية ، شهرية الخ) .

ج- **المراقبة المستمرة :** تكون طوال أيام السنة أي دائمة ، لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

رابعا - أنواع نظام مراقبة التسيير حسب الشمولية :

يمكن تقسيم أنواع نظام مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع :

أ- **المراقبة على الأفراد :** تقوم هذه المراقبة على التركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك العمال من خلال الملاحظة الشخصية أو باستخدام عدة مؤشرات : الكفاءة ، الإنتاجية ، معدل الغياب والتأخر الخ .

ب- **المراقبة على الأنشطة الوظيفية :** وهي مراقبة جميع الوظائف والأنشطة في المؤسسة مثل : التسويق ، الإنتاج ، إدارة الموارد البشرية ... الخ وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات دقيقة.

ج- **المراقبة على أداء المؤسسة الكلي :** من خلال هذه المراقبة يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة ، عن طريق استخدام مؤشرات ومعايير مالية وغير مالية منها : معدل الربحية ، الحصة السوقية للمؤسسة ، مستوى رضا الزبون ... الخ .

خامسا - أنواع نظام مراقبة التسيير حسب المصدر :

ينقسم نظام مراقبة التسيير حسب المصدر الى نوعين رئيسيين هما :

أ- **المراقبة الداخلية :** ويقصد بها أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة بنفسها (ذاتية) على أوجه نشاطاتها التي تؤديها ، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية وإحكام مسارها نحو الاتجاه

الصحيح . وتمتد الرقابة الداخلية عادة إلى جميع العمليات التي تؤديها المؤسسة وفي جميع مستوياتها التنظيمية .

ب- **المراقبة الخارجية** : وهي تلك الرقابة التي يعهد بها إلى جهات متخصصة مستقلة عن الإدارة للاطمئنان على أن المؤسسة ملتزمة باللوائح والقوانين المعمول بها وبالخطط التي رسمتها .

سادسا - أنواع نظام مراقبة التسيير حسب مستويات الرقابة .

يمكن اعتماد معيار آخر مرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة ومستويات الرقابة التي تنقسم إلى ثلاث مستويات :

أ- **المراقبة الاستراتيجية** : هي مجموع الاجراءات التي تحدد بها الأهداف طويلة المدى للمؤسسة ، ويتم وضع الاستراتيجية العامة ثم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية .

ب- **مراقبة التسيير** : والتي من خلالها يتمكن المسير من اتخاذ القرارات المناسبة بالرجوع الى المعلومات التي يزوده بها نظام معلومات مراقبة التسيير . كما يقوم مراقب التسيير بتلخيص الاستراتيجية الكلية للمؤسسة إلى برامج قصيرة المدى ويحرص على تطبيق هذه البرامج و يقيم النتائج المتحصل عليها بالمقارنة مع استراتيجية المؤسسة .

ج- **المراقبة الوظيفية** : مراقبة المهام هي التي تضمن أن المهام الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية في أجل قصير .

الفرع الثاني : مسار نظام مراقبة التسيير

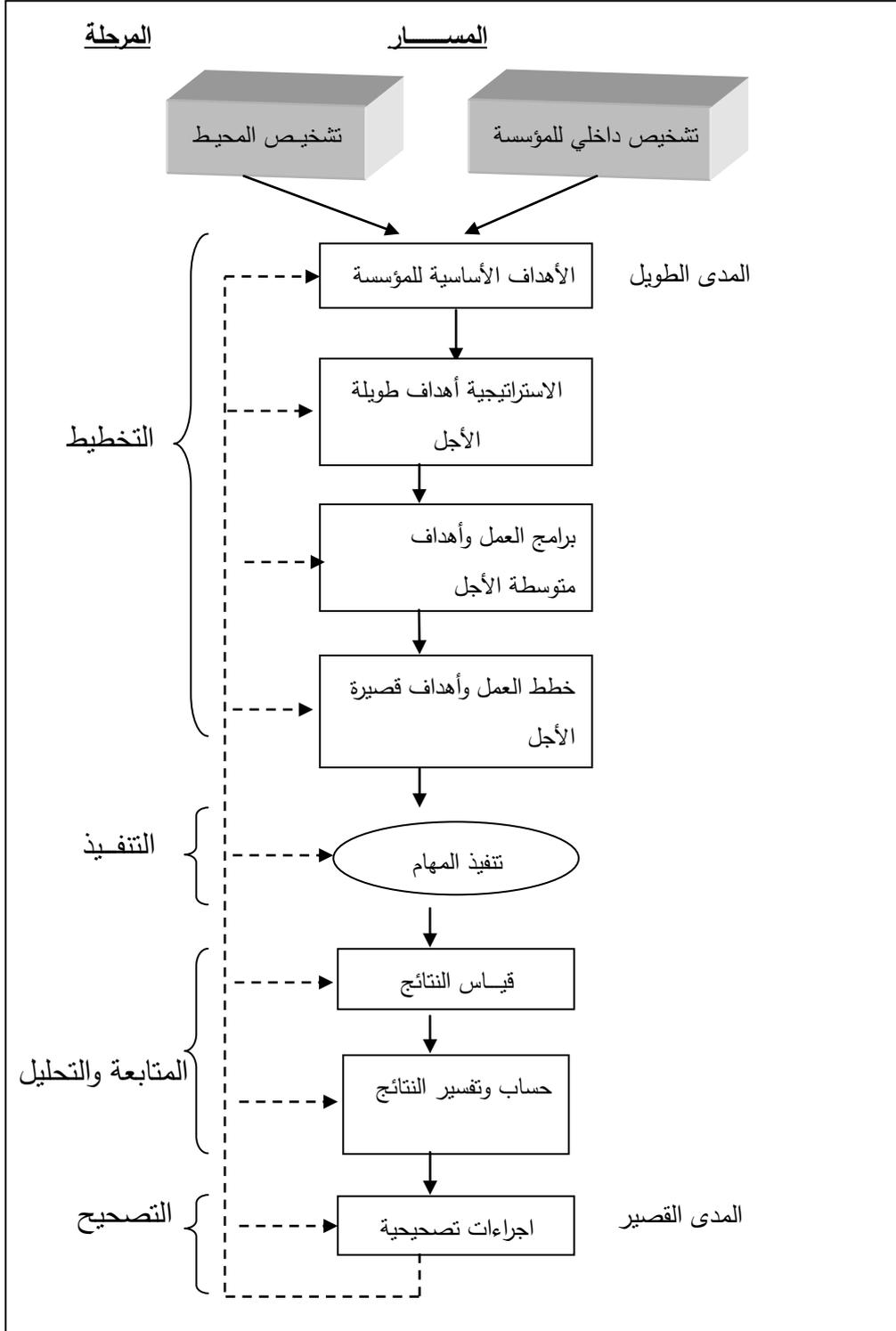
يمكن النظر الى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة متكونة من أربعة مراحل أساسية :

1) **التخطيط** : يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي ، ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة ، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية . ويتم بعدها تقسيم الخطة الاستراتيجية إلى المدى المتوسط (3 إلى 5) سنوات وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة) ، تسمح هذه الاخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل ، ومن الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة .

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير

(2) **التنفيذ** : بعدما تم التخطيط انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية ،تأتي مرحلة التنفيذ ،أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان ،وعلى أرض الواقع ، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل .

الشكل رقم 1-2 مسار نظام مراقبة التسيير



Source :Cuyaubere ,T & Muller ,J. **Contrôle de gestion** , Tomei , La Villeguerin , Paris,1990,P20.(بتصرف)

(3) **المتابعة والتحليل** : هذه العملية تسمح للمؤسسة بالإطلاع على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة ومدى تطابق النتائج المحصل عليها مع ما كان مخطط ومعرف قيمة الانحرافات التي حدثت وسبب حدوثه وبالتالي اتخاذ الاجراءات الضرورية لذلك من أجل تصحيح المسار وتحقيق الأهداف .

(4) **الاجراءات التصحيحية** : تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة إتخاذ إجراءات تصحيحية ،هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ ، أو الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها ، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الاهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها .

المبحث الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء .

تمهيد :

تعتبر عملية تحسين الأداء من أهم المهام التي يقوم بها نظام مراقبة التسيير في المؤسسات والإدارات الحديثة ، وذلك باستخدام أدوات و تقنيات بهدف تطوير المؤسسات والرفع من مستوى أدائها خاصة المالي ، فالأداء المالي هو الهاجس الأكبر الذي يلاحق المؤسسات الاقتصادية ثم تأتي مجموع الأداءات الأخرى كالاجتماعي وغيرها .

يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات الكلاسيكية والحديثة التي من شأنها القيام بعملية قياس أداء المؤسسة حيث تقوم المحاسبة التحليلية بتحليل ومراقبة التكاليف والموازنات التقديرية بتحديد الانحرافات وتصحيحها أما التحليل المالي فيقوم بمعالجة البيانات المالية واستعمالها في عملية اتخاذ القرار .

وقد قمنا بتقسيم هذا المبحث على النحو التالي :

- مفاهيم عامة حول تحسين الأداء في المؤسسة.
- الأدوات الكلاسيكية لنظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء .
- الادوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء .

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول تحسين الأداء في المؤسسة .

إن أهم وظيفة يقوم بها نظام مراقبة التسيير في المؤسسة هي تحسين أدائها وذلك بقياس مستوى هذا الأداء للتمكن من تحسينه بصورة جيدة ، فما هو المقصود بالأداء ؟ وما هي مكوناته ؟.

الفرع الأول : مفهوم الأداء

اختلف الباحثون في تعريف الأداء ولم يجدوا له تعريفا محددًا ومتفق عليه لحد الآن لأن الأداء نطاقه واسع ومتشعب في مجال الأعمال كما أن أبعاده متعددة، فيختلف مفهوم الأداء عند المؤسسة الخاصة عنه في المؤسسة العمومية .

➤ فحسب **Khemakhem** الأداء هو ¹ : " أداء مركز مسؤولية (ورشة ،وحدة ،مؤسسة ...الخ) يعني الفعالية الانتاجية ، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها " فهنا الكاتب يركز على الجانب الاقتصادي فقط ولم يأخذ اعتبار الجوانب الأخرى بالإضافة الى غضه البصر عن الموارد اللازمة لتحقيق أحسن أداء .

➤ أما **PH.Lorino** ² فقد ربط الأداء المتميز بالثنائية قيمة - تكلفة بمعنى تحسين خلق الثروة يكون برفع القيمة أو تخفيض التكاليف وهذا ما يسمى بالقيمة المضافة . وكما أضاف الكاتب عن أداء المؤسسة بأنه هو تحقيق الأهداف الاستراتيجية ، يعني أن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تتمكن من تحقيق الأهداف امسطرة مع الأخذ بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك.

➤ بينما يرى **Bartoli** ³ : بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر النتائج - الموارد - الأهداف و الأبعاد : الكفاءة - الفعالية - الموازنة .

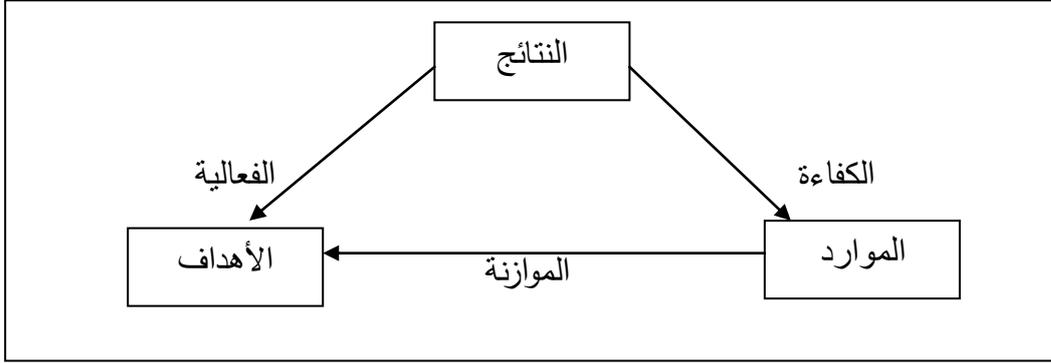
ويمكن تلخيصها في الشكل التالي :

¹ - A.Khemakhem ,Opcit ,p331.

² -Ph.Lorino ,**méthode et pratique de la performance** ,Edition D'Organisation ,Paris,2001,P19.

³ - A.Bartoli ,**le management dans l'organisation publique** ,Edition Dunod ,1997,P78.

الشكل رقم :1-3 مثلث الأداء



Source :Bartoli Anmie,le management dans l'organisation publique ,édition Dunod,1997 ,p79.

الفرع الثاني : مكونات الأداء في المؤسسة الاقتصادية

يتكون الأداء من ثلاث عناصر وهي :

- ✓ **الكفاءة** : تعني الكفاءة "فعل الأشياء على النحو الصحيح " أي أنها تشير إلى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها انجاز العمليات التي تؤدي الى تحقيق الأهداف ، فالكفاءة هي العلاقة بين النتائج والموارد بمعنى الوصول إلى النتائج المرجوة مع عقلانية استخدام الموارد .
- ✓ **الفعالية** : تعني خاصية ما هو فعال أي خاصية الفرد أو النظام الذي ينتج القدر الأقصى من النتائج بأقل قدر ممكن من المجهود ، ويستخدم مصطلح الفعالية عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة و مقارنتها مع الأهداف .
- ✓ **الانتاجية** : هي كفاءة استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات ، وهي تستعمل لتبيان مدى النجاح في استخدام عناصر الانتاج المختلفة . وهي تمثل العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي تهتم بمقارنة كمية المخرجات بكمية المدخلات اللازمة لتحقيقها بمعنى استعمال أقل كمية من المدخلات للوصول إلى أعلى قدر من المخرجات أملا في تحقيق أهداف المؤسسة .

المطلب الثاني : الأدوات الكلاسيكية لنظام مراقبة التسيير

يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة في اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسة . كما تطورت أدوات مراقبة التسيير بتطور المؤسسات وتوسع نشاطها فنجد أدوات كلاسيكية مثل المحاسبة التحليلية ، الموازنات التقديرية والتحليل المالي وأدوات حديثة اعتمدت مؤشرات وأبعاد حديثة منها لوحات القيادة ، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة A BC ، لوحة القيادة المتوازنة ، إعادة الهندسة والقياس المقارن .

الفرع الأول : المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من أقدم أدوات مراقبة التسيير و أهمها .

1- **تعريفها :** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها للوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة¹.

2- **أهداف المحاسبة التحليلية :** تهدف المحاسبة التحليلية إلى² :

➤ **تحديد تكلفة الإنتاج :** هو الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية إذ تقوم باستخراج سعر تكلفة الإنتاج التام ومجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج ، بالإضافة إلى استخدام هذه التكلفة لتحديد سعر البيع .

➤ **ضبط رقابة التكاليف :** تهدف المحاسبة التحليلية إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج ، وتحقيق الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه لذلك يعتبر ضبط ورقابة استخدام هذه العناصر المهمة أساسا لتحقيق هدف تخفيض التكلفة .

¹-ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير :محاسبة تحليلية الجزء الأول، دار المحمدية العامة ، الجزائر ،1990، ص8.

²- محمد خليل وآخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية ، بدون سنة ودار النشر، www.r4ee.net ص19-

ص20. تاريخ الاطلاع : 2018/05/12 على الساعة 11:45.

- **إمكانية تقييم المخزونات :** أي الكميات المنتجة التي لم يتم استهلاكها في نهاية الفترة الحسابية .
- **مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات :** وتتمثل في إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط المعيارية ، والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما وتحليل الانحرافات لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة .
- **اختيار أفضل بديل :** تهتم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات لكل بديل ، ويتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفق مفاهيم وطرق معينة ، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها .
- **قياس النتائج التحليلية :** لمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتجات المختلفة أو مبيعات كل منها على حدى إذ يتجدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وتحديد المردودية على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة .
- **إكمال المحاسبة العامة :** عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزونات السلع ،المنتجات والاستثمارات التي تمولها ، والأعباء غير المعتمدة ، وكذلك العناصر الإضافية .

الفرع الثاني : الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير ،وهي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة حيث يتم وضع الموازنات التقديرية للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة) بناء على المخطط العملي .

- 1-**تعريفها :** هي خطة مالية للمؤسسة قصيرة المدى تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية إتفاق والحصول على الأموال ،وأداة تساعد المؤسسة على تحسين الأداء ، كما أنها عبارة عن الجهود المستمرة للقيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة¹ .
- 2-**أنواعها :** يوجد تصنيفين للموازنات التقديرية وهما :
 - أ- **الموازنات العمودية :** تعتمد هذه الموازنات على المنطق السلمي ، ويتم وضعها حسب مراكز المسؤولية (مصنع A ،ورشة a ، منتج B ، النوع b) .
 - ب-**الموازنات الأفقية :**تعتمد هذه الموازنات على التقسيم ذو المنطق الوظيفي (تجارية ،إنتاجية ، الخ) ، وفي هذا الصدد يمكننا ان نميز بين أربعة أنواع من الموازنات :

¹ - محمد صالح الحناوي وآخرون ،أساسيات الإدارة المالية ،الدار الجامعة، الإسكندرية ،2001،ص153.

- **موازنات الاستغلال** : هي الموازنات المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال للمؤسسة وتكون تابعة لحجم النشاط وتتضمن : الموازنة التجارية (موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع) ،موازنة الإنتاج ، موازنة التموينات .
- **الموازنة التقديرية للمصاريف العامة والإدارية** :

هذه التكاليف لا ترتبط بصفة مباشرة مع نشاطات المؤسسة السابقة وتشمل هذه المصاريف بصورة عامة مصاريف إدارة المنشأة بشكل عام مثل رواتب الإدارة العليا و اهتلاكات الأصول المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة كالسيارات ومباني الإدارة والأثاث ومصاريف الضيافة وما شابه ذلك .

- موازنة الاستثمارات :

إن الموازنة الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل باختيار المشاريع الاستثمارية ، وتستوجب الموازنة الاستثمارية القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي تستوجب استثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها .

- **الموازنة العامة** : ويقصد بها موازنة الخزينة والوضعية المالية التقديرية للمؤسسة التي تتكون من جدول حسابات النتائج والميزانية التقديرية الختامية.

الفرع الثالث :التحليل المالي¹

1- **مفهوم التحليل المالي** : يعني التحليل المالي الدراسة التفصيلية للبيانات المالية في فترة زمنية معينة (دورة أو عدة دورات) من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسة المالية . وهو متابعة الحالة المالية للمؤسسة وتحليلها في فترة زمنية من أجل اقتراح إجراءات تساعد على تحسين الحالة المالية ، كما أنه تحليل لعناصر القوائم المالية في فترة زمنية معينة من أجل معرفة التغيرات التي تطرأ على هذه العناصر و آثارها .

2- **أهداف التحليل المالي** : تتمثل أهداف التحليل المالي فيما يلي :

- تقييم الوضعية المالية ومدى استطاعة المؤسسة على تحمل نتائج القروض .
- تقييم النتائج المالية حيث بواسطتها تحدد الأرقام الخاضعة للضريبة .

¹- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره ،ص134(بتصرف)

- قياس مردودية العمليات المحققة من طرف المؤسسة .
- إعطاء أحكام على مدى تطبيق التوازنات المالية في المؤسسة على مردوديتها
- وضع المعلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية .
- توضيح سياسة القروض تجاه الزبائن .
- مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع .

المطلب الثالث : الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير

الفرع الأول : لوحات القيادة

لوحة القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير ، ويمكننا اسقاط ذلك على قيادة السيارة فبدون مؤشرات السرعة ، المسافة وكمية البنزين الموجودة وغيرها لا يمكن لقائد السيارة التحكم في قيادة سيارته ، كذلك المسيرين في المؤسسة بدون لوحة القيادة لا يمكنهم الاطلاع على مستوى نشاطات كل المصالح ، تنبؤات السيولة ، واتجاه تغير التكاليف ... إلخ .

1- مفهوم لوحة القيادة : تعددت تعاريف لوحة القيادة ومنها :

- يعرف Norbert Guedj لوحة القيادة بأنها مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة ، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير ، وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن إستراتيجية المؤسسة .¹
 - لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات ، تتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد من (5 إلى 10) وضعت بكيفية تسمح للمسيرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل التي تؤثر عليها في الآجال المناسبة .²
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن لوحة القيادة هي أداة تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة من خلال مجموعة من المؤشرات الاقتصادية وغير الاقتصادية والتي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة للتسيير ، وكما تتميز بسرعة وسهولة إعدادها.

¹ – N.Guedj,le contrôle de gestion ,Edition D'Organisation,1995,P285.

² – Bernard Colasse,Encyclopédie de comptabilité,contrôle de gestion et d'audit,Paris, Economica ,2000 ,P1133.

والمعلومات التي تقدمها لنا لوحة القيادة مقدمة بطريقة فعالة (منحنيات ، جداول ، فروقات ، نسب) .

2- أهداف لوحة القيادة : تتميز لوحة القيادة بأنها :

➤ **أداة رقابة ومقارنة** : فهي تقوم بمقارنة الأهداف المسطرة مع النتائج المحصل عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة ، وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير ، وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة .

➤ **أداة حوار وتشاور** : إن الهدف الرئيس للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية ، وهذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم وعلى المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة بخلق تلامؤ بين مختلف الاجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير وخلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة .

➤ **تسهل عملية الاتصال والتحفيز** : تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصل عليها على مستوى كافة مراكز المسؤولية ، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين ، ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة الأجور ، علاوات .. الخ)¹

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

➤ **أداة لتشخيص المؤسسة** : تنطلق فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص المؤسسة ، الغاية منها الوصول إلى تحديد دقيق لوضعيتها ، هذا التشخيص يهدف بدرجة أولى إلى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الأجل المحددة ، ومحاولة التحكم فيها لأجل تحسين الوضعية العامة .

¹ - Claude Alazard et Sabine Separi ,Op.Cit ,P333.

3- أنواع لوحة القيادة¹: تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة وعموما نجد الأشكال التالية :

أ- لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية) : تصاغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة

ما ،حيث توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الظرف الزمني الملائم وتتفرع إلى :

• لوحة قيادة مالية : تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخيل و مصاريف .

• لوحة قيادة اجتماعية : هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات ، التوظيف ، التكوين ، حوادث العمل ...إلخ)

• لوحة قيادة تقنية : هذه اللوحة تمس الجانب التقني (عدد الآلات ، حالات العطب ، الصيانة ..إلخ) .

• لوحة قيادة الخزينة : تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات ، الديون ...إلخ)

ب- لوحة قيادة التسيير : وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف

الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات

والسياسات المسطرة ، وهدفها متابعة النتائج ومراقبة تنفيذ ما هو محقق بين مستويات المؤسسة .

جدول 1-2 الشكل العام للوحة القيادة في المؤسسات .

المؤشرات	التصميم الأساسي			التحققات الخاصة بالسنة السابقة	النتيجة المحتملة بلوغها في نهاية السنة	أهداف نهاية السنة	البرنامج المتبقي تنفيذه
	التحققات	الأهداف	الانحرافات				

المصدر: مريم حماني، تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال لوحات القيادة دراسة "حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة ورقلة

SNVI"،مذكرة ماستر أكاديمي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2013،ص9

الهدف الرئيس لأدوات مراقبة التسيير هو تحسين الأداء في المؤسسة ، ولتحقيق هذا الهدف تعمل

المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة وجميع منتجاتها ، وذلك

بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا .

¹ - محمد خليل وآخرون ،مرجع سبق ذكره ،ص27 .

كما تسعى الموازنات التقديرية إلى تحسين أداء المؤسسة عن طريق مساهمة هذه الموازنات في مرحلة التخطيط والتنسيق كخطوة أولى ومن ثم تنفيذ الخطة ومتابعة تنفيذها بمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتصحيح الانحرافات إن وجدت ، وهنا يظهر الدور الحقيقي للموازنة التقديرية وهو الرقابة .

و يساهم التحليل المالي في تحسين الأداء من خلال التعرف على أصول المؤسسة ونوعية التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول ، وهذا يسهل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار مصادر التمويل .

وأخيرا تقوم لوحات القيادة من خلال أنواعها المتعددة بتحسين أداء المؤسسة بطريقة فعالة وجيدة ، ذلك أنها تجمع جميع مميزات الأدوات المذكورة سابقا فنجدها أداة رقابة ومقارنة ، أداة حوار وتشاور إضافة إلى أنها أداة لاتخاذ القرار ، كما أنها تتميز بصفة المرونة ، الموضوعية وسهولة التنفيذ وهذا ما جعلها أهم الأدوات الحديثة التي يعتمد عليها المديرون في تقييم و تحسين أداء المؤسسة .

المبحث الثالث : وظيفة مراقب التسيير داخل المؤسسة وعلاقتها بالوظائف الأخرى

تمهيد :

تعتبر وظيفة مراقب التسيير من أصعب الوظائف في المؤسسة وذلك لتعدد مهامه وارتباطه بجميع وظائف المؤسسة ، فكونه وسيط بين المستوى الاستراتيجي والتنفيذي ألزم عليه تميزه بصفات محددة وكفاءات مختلفة التي يستطيع من خلاله أداء دوره في المؤسسة بصفة فعالة وبخبرة عملية . وبالتالي في هذا المبحث سنحاول التعرف على العناصر التالية :

- صلاحيات مراقب التسيير وموقعه السلمي
- الصفات المطلوبة في مراقب التسيير .
- علاقة مراقبة التسيير بالوظائف المؤسسة .

المطلب الأول : صلاحيات مراقب التسيير وموقعه السلمي

الفرع الأول : صلاحيات مراقب التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة.

1-الصلاحيات الكلاسيكية : تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا

وفي جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي :

- المساهمة في إعداد وتحديد الأهداف العامة للمؤسسة من خلال اقتراح مجموعة من التحسينات

أو التوصيات التي يمكن اتخاذها كأهداف طويلة المدى أو اقتراح تغيير في استراتيجية المؤسسة

إذا كانت لا تتماشى مع أهداف المؤسسة .

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة ، مع مراعاة إمكانيات المؤسسة وشروط المحيط الذي

تنشط فيه .

- يساهم ويساعد المسيرين باعتباره مستشارا ، وذلك من خلال ترجمة الأهداف العامة إلى أهداف

متفرعة يسهل تنفيذها ، كما يساعد المسؤولين في وضع موازنتهم .

- ينسق مجموع البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام .

- يدعم متخذي القرارات في مختلف المستويات الإدارية ، من خلال ترشيد سلوكهم وتوفير

المعلومات المناسبة .

- يراقب مختلف الانجازات ويقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات .

- يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية فيها .

2-الصلاحيات الجديدة : ظهرت صلاحيات جديدة لمراقب التسيير مع تطور المؤسسات وتوسعها ،

وتتمثل صلاحياته الجديدة في كونه :

• مرافق للتغيرات : يجب على مراقب التسيير أن يكون على علم بكل التطورات والمستجدات فيما

يخص ميدان عمله وكذا الموظفين داخل المؤسسة حيث تكون مسؤولية تدريب الموظفين وخاصة

المبتدئين على عاتق نظام مراقبة التسيير .

• رجل حوار التسيير : إن مهمة مراقب التسيير تتركز حول ثلاث نقاط هي :

التنبؤ ، القياس ، إتخاذ التدابير اللازمة ، ويهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه ، مبررات التحسين المطلوب تحقيقه و الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الاهداف .

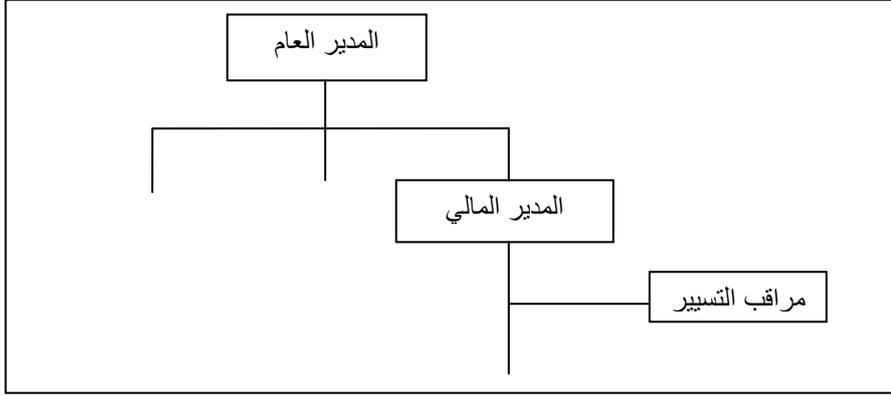
- **مسير للوقت :** يعتبر الوقت عامل مهم في العملية التسييرية ، لاعتباره يرافق كل حركة ونشاط إداري في المؤسسة ، و لاستغلال الوقت بطريقة مناسبة يجب :
 - تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر .
 - تنفيذ الأهداف عن طريق جداول زمنية .
 - تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطط مدروسة سابقا.
- **مساهما في إدارة الجودة :** نظرا للتطورات السريعة في التكنولوجيا ، وتغير وانفتاح الأسواق ، أصبحت إدارة الجودة ذات أهمية كبيرة في المؤسسات التي تسعى للبقاء والتوسع في نشاطها وصارت مراقبة وإدارة الجودة من اهتمامات مراقب التسيير ومهامه الأساسية واهتمامه بتطابق المنتجات مع المعايير الدولية مثل ISO 9000.

الفرع الثاني : الموقع السلمي لمراقب التسيير

- يحتل نظام مراقبة التسيير موقعا وظيفيا يكون تابعا إما للمدير العام أو المدير المالي أو لمواقع أخرى.
- أ- **تابعية مراقبة التسيير للمدير المالي :** يكون منصب مراقبة التسيير ضمن مصالح المديرية المالية ، ولهذه التابعية عدة سلبيات¹.
- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ونظام مراقبة التسيير
 - يحمل نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقتهم مع المنفذين ومرؤوسيهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت .
 - تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى .

¹ - Xavier Bouin ,François Xavier ,les nouveaux visages du contrôle de gestion ,Dunod ,Paris ,2000 ,p54

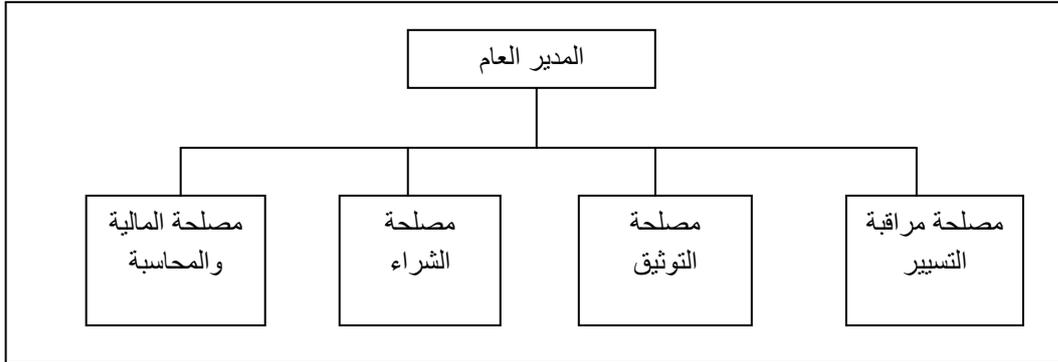
الشكل رقم 1-4 تابعة مراقب التسيير للمدير المالي



Source : X.Bouin , F.Xavier Simon, **les nouveaux visages du contrôle de gestion**
Dunod ,Paris ,2000 ,p54.

ب-تأبعية مراقبة التسيير للمواقع الأخرى : تضع بعض المؤسسات منصب مراقبة التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح .

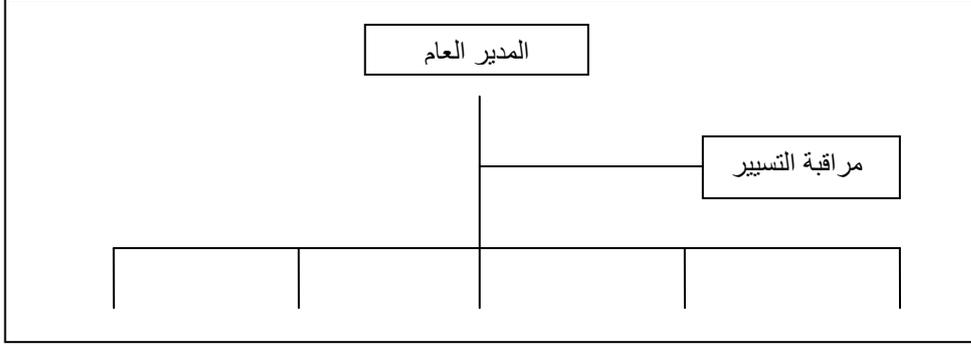
الشكل رقم 1-5 الاتصال على هيئة أسنان المشط



source :X.Bouin,F-Xavier Simon,Op cit,p54.

ج- تابعة مراقبة التسيير للمدير العام : إن موقع مراقبة التسيير في المؤسسة الحديثة تجعله مرتبطا بالمسير (المدير) العام ، وهذا الموقع يعطيه استقلالية وسلطة التدخل .

الشكل رقم 1-6 تابعة مراقب التسيير للمدير العام



source :X.Bouin, F-Xavier Simon,Opcit,p54.

المطلب الثاني : الصفات المطلوبة في مراقب التسيير

يجب على مراقب التسيير ان يتصف بصفات مثالية تجعله قادرا على تأدية دوره على أكمل وجه ، وتمكنه من التعامل الجيد مع الموظفين و غيرهم ، ومن هذه المواصفات نذكر¹ :

- المعارف المالية والمحاسبية .
- التحكم في الإعلام الآلي .
- التحكم في اللغات الأجنبية .
- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي .
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية .
- الصرامة والتحليل والقدرة على الاتصال .

أما المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي :

- تقبل النقد والقدرة على المناقشة .
- القدرة على تسيير الموظفين .
- القدرة على التنشيط وغياب الأحكام المسبقة .

¹- صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره،ص70.

المطلب الثالث : علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة .

أولا - علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المراجعة الداخلية : للتعرف على هذه العلاقة لا بد من التطرق إلى مفهوم المراجعة الداخلية لأن هناك خلط كبير بينهما نظرا لتشابه وتداخل هذين النوعين من الرقابة في عدة مواطن .

أ- مفهوم المراجعة الداخلية :

- يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها نظام عام للتسيير ،يهدف إلى تحقيق الاحترام الصارم للإجراءات والقوانين والنظم العامة للمؤسسة¹.
- كما أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي عام 2001 تعريف شامل للمراجعة الداخلية وعرفها بأنها " نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المؤسسة والمساعدة في تحقيق أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة و الحوكمة " ².

ب-أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية : يشترك كل من مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية في النقاط التالية :

- 1- إعلام الإدارة و المسؤولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها و ثروتها .
- 2- ليس لمراقب التسيير و المدقق المحاسبي والمالي أية مسؤولية مباشرة ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبونها.
- 3- هما نوعان من الرقابة متكاملان و ضروريان معا ، إذ أصبحت مراقبة الأداء تركز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق .
- 4- إن حرص المراجعة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها ، هذه النتائج التي تهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء .

ج- أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية :تختلف مراقبة التسيير عن المراجعة الداخلية في بعض النقاط وهي كالتالي :

¹ - A.Hamini, l'audit comptable et financier, Alger, Berti Editions, 2001, p05.

² - عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ،كلية التجارة ،جامعة بن سويف ، مصر ، بدون سنة ،ص56.

- 1- تهتم المراجعة الداخلية بالجانب المحاسبي والمالي وبصحة أنظمة المحاسبة ، بينما مراقبة التسيير تهتم بمختلف وظائف ونشاطات المؤسسة بدون استثناء .
- 2- تهدف مراقبة التسيير إلى التأكد من ملاءمة الأهداف بالوسائل المتاحة واكتشاف الانحرافات وبالتالي التشجيع أكثر من أجل التطوير وتحسين الأداء ، بينما هدف المراجعة الداخلية هو العقاب من خلال تتبع الأخطاء المالية والمحاسبية التي قد ترتكب في الوثائق والمستندات .
- 3- المراجعة الداخلية عادة ما تأتي بعد تحقيق العمليات وتسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة ، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات أي قبل ، أثناء وبعد أداء العمليات وهدفها تقييم أداء المسيرين .
- 4- المراجعة الداخلية لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراقبة بقدر ما تفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل ، في حين أن مراقبة التسيير يتطلب تحقيق نتائج إيجابية في حدود الوسائل والظروف المتاحة للمسير ، باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن النتائج.
- 5- تهتم المراجعة الداخلية بمراقبة حركة الوثائق وصحتها وسلامتها بالإضافة إلى صحة البيانات والمعلومات والحسابات الواردة في مختلف السجلات ، أما مراقبة التسيير فتهتم بمراقبة النتائج وذلك من خلال مخرجات هذه الدفاتر المتمثلة في التقارير و القوائم المالية ومقارنة المعلومات الواردة فيها (نتائج) مع ما كان مخطط الوصول إليه.

ثانيا - علاقة نظام مراقبة التسيير بالرقابة الخارجية :

- 1- **الرقابة الخارجية** : سميت بالرقابة الخارجية تبعا للجهة التي تقوم بعملية الرقابة والتي هي جهة خارجية عن المؤسسة و مستقلة تماما عنها وتهدف هذه الرقابة إلى فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي محايد حول صدق وصحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي للمؤسسة وذلك لإضفاء عليها صيغة المصادقية .

2- أنواع الرقابة الخارجية

تمارس الرقابة الخارجية من طرف أجهزة متخصصة مثل : مجلس المحاسبة ، المفتشية العامة للميزانية ، محافظ الحسابات ، إدارة الضرائب ...إلخ ، فتختلف نوع الرقابة باختلاف الجهة المتخصصة ومنها :

- ✓ **الرقابة المالية** : حيث يركز هذا النوع من الرقابة على النواحي المالية وضمان استخدامها في المجالات التي خصصت لها وتبعا للخطط والسياسات الموضوعية وتوجد هذه الرقابة بكثرة في

المؤسسات العمومية التابعة للدولة وذلك عن طريق أجهزة مخصصة مثل وزارة الاقتصاد ، مجلس المحاسبة إلخ .

✓ **الرقابة القضائية:** يقصد بها رقابة المحاكم الإدارية والعادية على أعمال الإدارة العامة عن طريق حق هذه المحاكم في إلغاء القرارات الإدارية المخالفة للقانون ويعتمد على هذه الرقابة في حالة وقوع منازعات بين الأفراد العاملين في المؤسسة والمستويات الإدارية.

✓ **المراقبة من طرف محافظ الحسابات:** وتسمى بالمراجعة الخارجية والتي تقام من طرف مختصين في الميدان عادة يقوم بها خبراء المحاسبة والهدف منها الكشف عن الانحرافات الإدارية.

❖ **الرقابة الضريبية:** وتقام هذه الرقابة من طرف مصلحة خاصة في إدارة الضرائب تسمى مصلحة المراجعة ويعتمد على الرقابة في حالة وقوع شكوك من إدارة الضرائب على التصريحات التي تقوم بها المؤسسة أو المكلف بالضريبة.

ثالثا - نظام مراقبة التسيير وعلاقته باختيار إستراتيجية المؤسسة :

تقوم المؤسسة بعملية اختيار إحدى الإستراتيجيات المتاحة وتدعيمها بناء على المعلومات التي يقدمها نظام مراقبة التسيير من خلال تحليل البيئة الداخلية وتبيان نقاط القوة ونقاط الضعف كما يقوم نظام مراقبة التسيير بدور فعال أثناء تنفيذ هذه الإستراتيجية ألا هو تقديم تقارير مستمرة عن أداء هذه الإستراتيجية المطبقة ومدى فاعليتها داخل المؤسسة وتناسقها مع الوظائف . وكمرحلة أخيرة يلعب مراقب التسيير دور المقيم من خلال تقييم نتائج الإستراتيجية المتبعة وتقديم تقرير عن أداء هذه الإستراتيجية.

رابعا - **علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين :** تظهر العلاقة فيما بينهما من خلال مراقبة الأنشطة والوظائف عن طريق موازنة أعباء المستخدمين التي توضح الأوقات التقديرية وبرنامج الانتاج ، ومعرفة احتياجات كل قسم من أقسام الانتاج من الأيدي العاملة في مختلف الاختصاصات ، وبالتالي معرفة هل أن اليد العاملة المتوفرة كافية لبرنامج الانتاج أو يتعين اللجوء إلى ساعات عمل إضافية أو توظيف عمال جدد .

خامسا - علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة الانتاجية : تعتمد عملية الرقابة على إصدار التعليمات للعمال والتفتيش على أجزاء العمل أو المنتجات في كل مرحلة من مراحل الانتاج وتعتبر كل هذه من الأدوات الرئيسية التي يمكن بواسطتها تسجيل الأعمال السارية ومقارنتها مع الخطط الموضوعة في البرامج فالهدف من الرقابة على الانتاج هو إعداد سلعة جيدة النوع بتكاليف منخفضة نسبيا .

سادسا - علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة التسويقية : يقوم المسؤول عن المبيعات بوضع ميزانية المبيعات وهذا بمشاركة مراقب التسيير ، يوضح في هذه الميزانية الكميات المتوقعة بيعها بأسعار محددة شهريا وسنوياً ، وتعتبر الميزانية الجانب الاداري من ميزانية التخطيط أو التنبؤ ، فمن خلالها تتم عمليات الرقابة للتأكد من مدى التطبيق .

الخاتمة

تطرقنا في هذا الفصل إلى أساسيات حول نظام مراقبة التسيير في المؤسسة ، فتعرفنا على مفهوم نظام مراقبة التسيير و دوره ومكانته باعتباره من اهم الانظمة التي تساعد المسيرين و المسؤولين على اتخاذ القرارات المناسبة ، كما يسمح لنا بتقييم أداء المؤسسة في جميع المراحل (قبل ، أثناء وبعد) وتحسينه مستقبلا .

كما تناولنا أدوات نظام مراقبة التسيير الحديثة والكلاسيكية والدور التي تقوم به في تحسين الأداء تحليل الانحرافات وتقييم أداء المؤسسة من خلال مجموعة من المؤشرات للتعرف على مدى فعاليتها وكفاءتها وأخيرا تطرقنا إلى وظيفة مراقب التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، والصفات التي يتميز بها مراقب التسيير الكفاء والتي تساعد على القيام بعمله على أكمل وجه، ثم تعرفنا على العلاقة الموجودة بين نظام مراقبة التسيير ووظائف المؤسسة الأخرى.

ولإعداد نظام فعال لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية يجب اتباع عدة مراحل وخطوات تبدأ بدراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة وتنتهي بمتابعة النظام المقترح وهذا ما سنتعرف عليه في الفصل الثاني .

الفصل الثاني

مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

مقدمة :

إن غياب نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يطرح مشكل عدم التحكم الجيد في عملية التسيير لذا لا بد على المؤسسات إدراك الدور الكبير الذي يقوم به هذا النظام في المؤسسة ، كما نرجو من جميع المؤسسات الجزائرية الاقتصادية تبني هذا النظام وتطبيق أدواته ، من أجل تحسين أدائها ، والنهوض بالاقتصاد الوطني .

لإعداد نظام فعال وسليم لمراقبة التسيير يتبع مراقب التسيير عدة مراحل تبدأ من تحليل قطاع نشاط المؤسسة ومحيطها الخارجي وتنتهي باقتراح النظام ومتابعته.

و لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية أولها يتناول مراحل عمل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وثانيها يتناول تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة والقيام بدراسة المحيط الداخلي لها . وفي آخر المبحث سنتطرق إلى اقتراح نظام لمراقبة التسيير على ضوء التحليل السابق لمحيط المؤسسة ومتابعة هذا النظام لمعرفة مدى نجاحه وإجراء تصحيحات فيه إذا استدعت الضرورة لذلك .

المبحث الأول : عملية إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تمهيد :

عند وصول الشخص الذي سوف يشغل منصب مراقب التسيير في المؤسسة يجد أمامه عدة أنشطة تتطلب كفاءة وخبرة كبيرين ليقوم بإنشاء نظام فعال لمراقبة التسيير ، نظام معلومات ومسار المراقبة في آن واحد .

لتكون عملية إعداد نظام مراقبة التسيير ناجحة ، يجب على مراقب التسيير إتباع مراحل مهمة ومتسلسلة أهمها التحليل الشامل لوضعية المؤسسة ولمخطط النشاط وذلك لضرورة تطابق نظام مراقبة التسيير مع تنظيم المؤسسة وطريقة إدارتها .

سنقوم في هذا المبحث بتناول العناصر التالية :

- مستلزمات النظام السليم لمراقبة التسيير .
- تنظيم عملية مراقبة التسيير .
- مراحل عمل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة .

المطلب الأول : مستلزمات النظام السليم لمراقبة التسيير .

من الصعوبة وضع نظام موحد للرقابة يمكن تطبيقه في جميع المؤسسات وذلك لاختلاف طبيعة المؤسسات عن بعضها البعض من حيث الحجم وطبيعة النشاط. وبالرغم من ان مبادئ الرقابة تتميز بالعمومية ، إلا أن النظام الفعلي لمراقبة التسيير يستلزم تصميمًا خاصًا ، وعند القيام بمثل هذا التصميم توجد مستلزمات أو متطلبات معينة ينبغي على المسؤول مهما كان مستواه التنظيمي أن يأخذها في الحسبان وتتنحصر هذه المستلزمات كما يراها كثير من الباحثين في عشرة نقاط ، سنقوم بشرح مختصر لكل واحدة من هذه المتطلبات السابقة¹:

¹ - الفاعوري محمد عيسى ، الإدارة بالرقابة ، (بدون عدد الطبعة) ، دار كنوز المعرفة ، عمان، 2008، ص60-65 (بتصرف) .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

1-الملاءمة : ينبغي على نظام مراقبة التسيير أن يعكس العمل الذي يجب عليها تأديته ،ذلك أنه يعكس طبيعة وحجم أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة المعنية ، من خلال تلاؤم هذا النظام مع نوعية الإنتاج أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة وحجم عملها ، ونوع العلاقات القائمة فيها ، ونموه ليرافق مراحل تطور العمل وليتلاءم مع الظروف الداخلية والخارجية .

وأيضاً تحتاج المؤسسة الصغيرة لنظام رقابة يختلف في أدواته عن ذلك المتعلق بالمؤسسات الكبيرة و متعددة النشاطات. وهنا نجد أنفسنا أمام صعوبة الاعتماد على نظام واحد لمراقبة مختلف نشاطات المؤسسة ، فيتضح عدم إمكانية قيام الرقابة بمهامها دون وجود أهداف محددة مسبقاً ومجسدة في خطط تشتق منها الرقابة مقاييسها ومعدلاتها ، لتدل على سلامة تنفيذ هذه الخطط ومدى الالتزام في تنفيذها .

2-السرعة : تتجسد فعالية نظام مراقبة التسيير في اكتشافه للانحرافات قبل حدوثها ، بحيث تصل المعلومات إلى المسؤول بأسرع ما يمكن ، حتى يمكن تحليل ومعرفة أسباب هذه الانحرافات وطرق علاجها واتخاذ الاجراءات الفورية المناسبة قبل استفحال الضرر والوصول إلى نتائج معيقة لأداء العمل . فمراعاة الزمن من قبل القائمين بالرقابة عامل مهم وضروري ، ويتحقق ذلك بتوفير نظام جيد للمعلومات بحيث تصل البيانات المطلوبة والمعلومات اللازمة في الوقت الملائم الذي يسهل معه التصرف الصحيح .

3-التكامل : إن النظام الجيد والفعال هو الذي يتوافق مع طبيعة التنظيم الإداري المقرر وبشكل خاص مع عدد الأقسام ومراكز المسؤولية ، وكيفية توزيع السلطة . فتكون مراكز اتخاذ القرارات في المؤسسة هي نفسها المراكز المسؤولة عن النتائج في التنظيم الرقابي .

4-الاستثناء : حسب مبدأ الاستثناء ينبغي على المسؤول أن يقتصر على ملاحظات الاستثناءات والتعامل معها فقط ولكن هذا المبدأ لا يعتبر كافياً لعملية الرقابة الفعالة ، فبعض الانحرافات عن المعايير قد تكون غير مهمة بينما البعض الآخر قد يكون مهماً للغاية . و الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعنية قد تكون أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الضخمة في مجالات أخرى .

5- الموضوعية والواقعية : تتضمن الإدارة في مواضع مختلفة الكثير من العناصر الشخصية ، لكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة ينبغي من الناحية النموذجية ألا تكون مسألة خاضعة لمحددات واعتبارات شخصية . فعندما تكون الأدوات والأساليب الرقابية شخصية أي غير موضوعية ، فإن شخصية المدير أو شخصية المرؤوس قد تؤثر على الحكم وعلى الأداء وتجعله حكما غير سليم ولهذا السبب يجب أن تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية .

وينبغي على الرقابة الموضوعية أن تكون محددة بطريقة واضحة وإيجابية ، والمعايير الموضوعية قد تكون معايير كمية مثل التكاليف ، أو ساعات العمل للوحدة ، أو تاريخ الانتهاء من العمل ، كما قد تكون معايير نوعية مثل برامج أفضل للتدريب ، أو تحقيق نوع محدد من التحسين في جودة ونوعية الأفراد .

6- المرونة : ينبغي أن يكون نظام مراقبة التسيير قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة ، أو لظروف غير متوقعة . فالبرنامج المركب من الخطط الإدارية قد يفشل في بعض النواحي ، ونظام الرقابة السليم يجب أن يحدد مثل هذا الفشل ويبلغ عنه ، كما يجب أن يحتوي على عناصر كافية من المرونة لغرض المحافظة على الرقابة الإدارية للعمليات رغم هذا الفشل .

7- الاعتبارات الانسانية : إن توفير المناخ التنظيمي اللازم لتحقيق فعالية الرقابة يجب أن يؤثر إيجابا على السلوك الإنساني للأفراد ، وذلك بتطبيق الخطوات التالية :

أ- أن تكون مراقبة التسيير أداة لمساعدة الأفراد على تحسين أدائهم وليست أداة للتخويف والتهديد والعقاب وتصيد الأخطاء لمعاقبة مرتكبيها وهنا لا بد من مشاركتهم لمعرفة آرائهم واقتراحاتهم بغية الحصول على تأييدهم من أجل زيادة اتجاهاتهم الإيجابية نحو تحسين الأداء والوصول إلى الكفاءة المطلوبة .

ب- أن تضمن الرقابة حماية الموظفين من الاجراءات التعسفية التي قد تتخذ ضدهم بسبب مباشرة مهامهم الوظيفية .

ت- ألا تقتصر عملية الرقابة على كشف الأخطاء أو الانحرافات والمخالفات وتحديد الأفراد المسؤولين عنها ، بل تتعدى ذلك لإيجاد وسائل وطرق لتصحيحها وتجنب حدوثها مستقبلا .

ث- أن تكون الرقابة بمعاييرها وأهدافها سهلة وواضحة ومفهومة للجميع وتتناسب مع قدرات المسؤولين وخبراتهم .

8- **الاقتصاد** : يجب أن يكون نظام مراقبة التسيير اقتصاديا ، بمعنى أن يكون العائد المتوقع الحصول عليه من تصميم وتطبيق هذا النظام يفوق التكلفة الناجمة عن تطبيقه . وبالرغم من بساطة هذا الشرط من الناحية النظرية إلا أنه يكون صعبا ومعقدا في المجال العملي التطبيقي .
فالمدير قد يجد صعوبة في معرفة القيمة الحقيقية لنظام مراقبة التسيير أو معرفة تكلفة هذا النظام .
فمسألة الاقتصاد هذه مسألة نسبية نظرا لأن فوائد الرقابة ومزاياها تتفاوت حسب أهمية النشاط ، وحجم المؤسسة .

9- **الوضوح والبساطة** : إن طبيعة العمل قد تملّي نظام الرقابة الواجب إتباعه ، لذا لا بد من أن يراعى في نظام مراقبة التسيير مناسبتة للنشاط من ناحية وقدرة الأعضاء على فهمه واستخدامه من ناحية أخرى ، لأن التعقيد في أنظمة الرقابة كثيرا ما يؤدي إلى إعاقة التنفيذ أو عرقلة الأمر الذي يفقد هذه الأنظمة فاعليتها . لذلك يجب على مراقبي التسيير السعي إلى توفير البساطة والملائمة في هذا النظام لكي يتمكن من يقوم باستخدامه من المساهمة في تحقيق الفعالية المرجوة ، فمهما كان نظام الرقابة جيدا فإنه إن لم يكن واضحا أو مقبولا فلن يحقق النجاح للمؤسسة .

10- **الأعمال التصحيحية** : وأخيرا ينبغي على نظام مراقبة التسيير ألا يقتصر على اكتشاف الأخطاء والفسل والانحرافات عن الخطط الموضوعية ، بل يجب عليه أيضا أن يبين الطريق للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور .

المطلب الثاني : تنظيم عملية مراقبة التسيير

إن عملية تنظيم مراقبة التسيير تتمثل هنا في تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية ، لكل منها أهداف ، مسؤوليات ووسائل معينة .

الفرع الأول : مراكز المسؤولية ، تعريف وخصائص

1- **تعريف مركز المسؤولية** : يعرف مركز المسؤولية على أنه¹ " مجموعة جزئية من المؤسسة قد تكون مصلحة ، إدارة ، مصنع أو فرع ، تملك هذه المجموعة الجزئية السلطة المفوضة لاستخدام

¹ - سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001/2002 ، ص 78 .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الوسائل المادية ، البشرية والمالية في إطار خطة عمل محددة تسعى إلى تحقيق هدف خاص بها ."

2- خصائص مركز المسؤولية :

يتصف مركز المسؤولية بالخصائص التالية :

- نشاط متجانس (إنتاج ، بيع ، ...) ؛
- وجود مسؤول عن هذا الفرع (يملك السلطة اللازمة لاستخدام الوسائل) ؛
- مسؤوليات مفوضة (في إطار الميزانية) مع اهداف محددة ؛
- وسائل لتمويل خطة العمل ؛
- نتائج يمكن قياسها؛

إن الخصائص التي تتميز بها مراكز المسؤولية وخاصة تفويض السلطة تجعل منها مصدرا لتحفيز الأفراد المسؤولين ومن هذا التحفيز المتزايد تنتج في ذات الوقت كفاءة اقتصادية أعلى ورضا أكبر للأفراد وكذا تقوم بجعل عملية اتخاذ القرار أكثر مقربة للميدان ، وهذا يقلص من جهة مدة الاجابة ، ومن جهة أخرى تتجمع الكفاءات العملية مما يحقق هدف خاص بها .

الفرع الثاني : المبادئ الأساسية التي تبنى عليها مركز المسؤولية

تقوم عملية تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية على احترام ثلاثة مبادئ وهي :

• مبدأ تداخل المسؤولية : *le principe gigogne de responsabilité*

يقصد بهذا المبدأ تشابك وتداخل تفويض السلطة ، فالمسؤول يتلقى تفويض من رئيسه وهو بدوره يفوض مساعديه للقيام بمهام معينة نيابة عنه .

وعملية التفويض تستلزم حقوق للمفوض وهي متابعة ومراقبة مساعديه ، كما عليه واجبات تتمثل في تقديم التقارير للسلطات الأعلى منه في المستوى التنظيمي ، فكل مركز أدنى يدخل في مركز أعلى منه وهكذا يتحمل المركز الأعلى مستوى كل المسؤوليات والقرارات المتخذة في المراكز الدنيا .

• مبدأ قابلية المراقبة : *le principe de contrôle abilité*

ليكون مركز المسؤولية قابلاً لعملية المراقبة وقياس الأداء يجب أن تكون هذه العملية قائمة على العناصر التي يتحكم فيها ذلك المركز ، ويقصد بذلك الأهداف المنتظرة منه والتي يجب أن تكون محددة في المدة والقيمة . ومن الضروري أن تمتلك مراكز المسؤولية القدرة على التأثير في معايير التقييم بصورة واضحة وجلية مقارنة مع تأثيرات المراكز الأخرى أو العوامل الخارجية ذات المفعول الكبير .

• مبدأ الشمولية : *principe d'exhaustivité*

يجب احترام هذا المبدأ عند وضع مراكز المسؤولية ، وهو يتمثل في إلحاق كل حساب من الحسابات المالية (الميزانية ، جدول حسابات النتائج) على الأقل بمركز للمسؤولية (رقم الأعمال ، التكاليف ، الاستثمارات) .

حيث تشكل مراكز المسؤولية مجموع المؤسسة دون وجود أي فجوة أو نقصان وتسهل بذلك عملية تقييم الأداء وذلك بتحكم كل مسؤول في معيار من المعايير الخاصة بتقييم أداء المؤسسة ويتابع تطوره خلال الزمن .

الفرع الثالث : أنواع مراكز المسؤولية

تنقسم مراكز المسؤولية إلى خمسة أنواع هم كالتالي :

• مراكز التكاليف ومراكز المصاريف : *les centres de couts et les centres de frais*

التكلفة هي كل ما يجب استخدامه لإنتاج أو للحصول على شيء ما وبالتالي فإن المسؤول عن هذه المراكز يتحكم فقط في التكاليف ، كمثل عن هذه المراكز للمسؤولية نجد ورشة تصنيع أو مصلحة محاسبة لمؤسسة ما .

ويعد مركز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعاً ذلك أنه يمكن اعتبار الكثير من مصالح المؤسسة كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية وذلك عند استحالة قياس مدى تأثير هذه الأقسام على أرباح المؤسسة .

تختلف مراكز التكاليف عن مراكز المصاريف في مدى القدرة على قياس المخرجات أو الكميات المنتجة لمركز المسؤولية ، فمركز التكاليف يسمح لنا بقياس الانتاج بالمقارنة مع الوسائل المستخدمة من خلال تحليل الانحرافات ويسمى أيضا مركز التكاليف المنتجة *une centre de couts productifs*

ويتميز ب :

- هدف الكمية : حجم معين يجب إنتاجه (X)
- هدف الجودة : مستوى معين من الجودة يجب احترامه (معايير عالمية ISO)
- هدف التكلفة : تكلفة إجمالية لا يجب تخطيها .

أما مراكز المصاريف والتي تدعى كذلك (مراكز التكاليف التقديرية) فيصعب تحديد علاقة مباشرة بين التكاليف والنتيجة المتحصل عليها ، وتترك بهذا للمسؤول عنها لتقديرها ، وكمثال عن هذه التكاليف (مصاريف الهاتف ، الورق ، الرواتب ...إلخ) وتعتبر هذه التكاليف تكاليف ثابتة من الضروري متابعتها لأنه لا يمكن التخفيض منها فلا بد أن تتلاءم مع تطور المؤسسة .

• مراكز رقم الأعمال : **les centres de chiffre d'affaires**

مركز رقم الأعمال هو مركز الإيرادات وتتمثل مخرجاته في رقم الأعمال بمعنى أن المسؤول عنه لا يتحكم في سعر البيع ولا في التكاليف وإنما يهدف إلى تعظيم المبيعات وفق سعر محدد مع تحقيق أفضل استخدام للموارد المخصصة له .
وهنا تتم المراقبة في التأكد من أن رقم الأعمال المحقق مطابق للتقديرات وتستعمل في ذلك المعلومات الصادرة عن المحاسبة التحليلية.

• مراكز الأرباح : **les centres de profit**

مركز الربحية هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن ما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من إيرادات ، وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة بذاتها (لها إيراداتها وتكاليفها) داخل المنشأة الأصلية . فالمسؤول عنها يستطيع التحكم في مستوى المبيعات (حجم وسعر) وكذا مستوى المصاريف بهدف تحقيق الربح .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

ينتج هامش الربح عن الفرق بين رقم الأعمال (CA) والنفقات المتحكم فيها (CT) أي باستخدام جميع عناصر رقم الأعمال والتكاليف التي يمكن للمركز أن يؤثر فيها مباشرة وعلى أساس هذه النتيجة يتم تحمل التكاليف الثابتة العامة لحصول على النتيجة الصافية .
تتم المراقبة على مستوى هذا المركز من خلال جدول حسابات النتائج التابع له ، وبالارتكاز أيضا على التكاليف المعيارية .

• مراكز الاستثمارات : les centres d'investissements

تتحكم مراكز الاستثمارات هنا بالعناصر الثلاثة التالية :

- رقم الأعمال (حجم وسعر المبيعات)
- التكاليف المباشرة .
- حجم الأصول المستخدمة .

وبالتالي فإن هذه المراكز هي مراكز للأرباح ذات مسؤولية إضافية هي التحكم في الاستثمارات وتعتبر هذه الأخيرة أصول تستخدم في إطار النشاط الاستغلالي لمؤسسة مثل : الآلات ، معدات النقل ... الخ.

الجدول رقم : 1.2 خصائص مراكز المسؤولية

الهدف	المدى الزمني	يتحكم المركز في			مثال	النوع
		الاستثمارات	رقم الأعمال	التكاليف		
أحسن خدمة ممكنة باستخدام الأموال المخصصة	الطويل			X	مصلحة إدارية	مركز المصاريف
تنفيذ برنامج الانتاج بأقل تكلفة	القصير			X	ورشة الصنع	مركز التكاليف
تعظيم حجم المبيعات وفق وسائل الميزانية	القصير		X		مصلحة المبيعات	مركز رقم الأعمال
تعظيم النتيجة أو الهامش	القصير		X	X	المديرية التجارية	مركز الأرباح
تحسين مردودية الأموال المستثمرة	الطويل	X	X	X	الفروع	مركز الاستثمارات

Source :N.Guedj. Op.cit,P 355 .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

المطلب الثالث : خطوات إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

لإعداد نظام مراقبة التسيير بصورة ناجحة لا بد من الإحاطة بجميع المعلومات التي تخص وظائف المؤسسة و المحيط الذي تنشط فيه من أجل تحليل هذه المعلومات بصورة معمقة وذلك وفق ثلاث مراحل والتي سنتناولها بالتفصيل في المبحث الموالي وهي :

المرحلة الأولى : يتفرغ مراقب التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة أي :

- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الاخيرة .
- التطلعات على المدى المتوسط.
- الخصائص الرئيسية : مثل الثبات ، التذبذب ، الاحتكار ، المردودية... الخ.

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

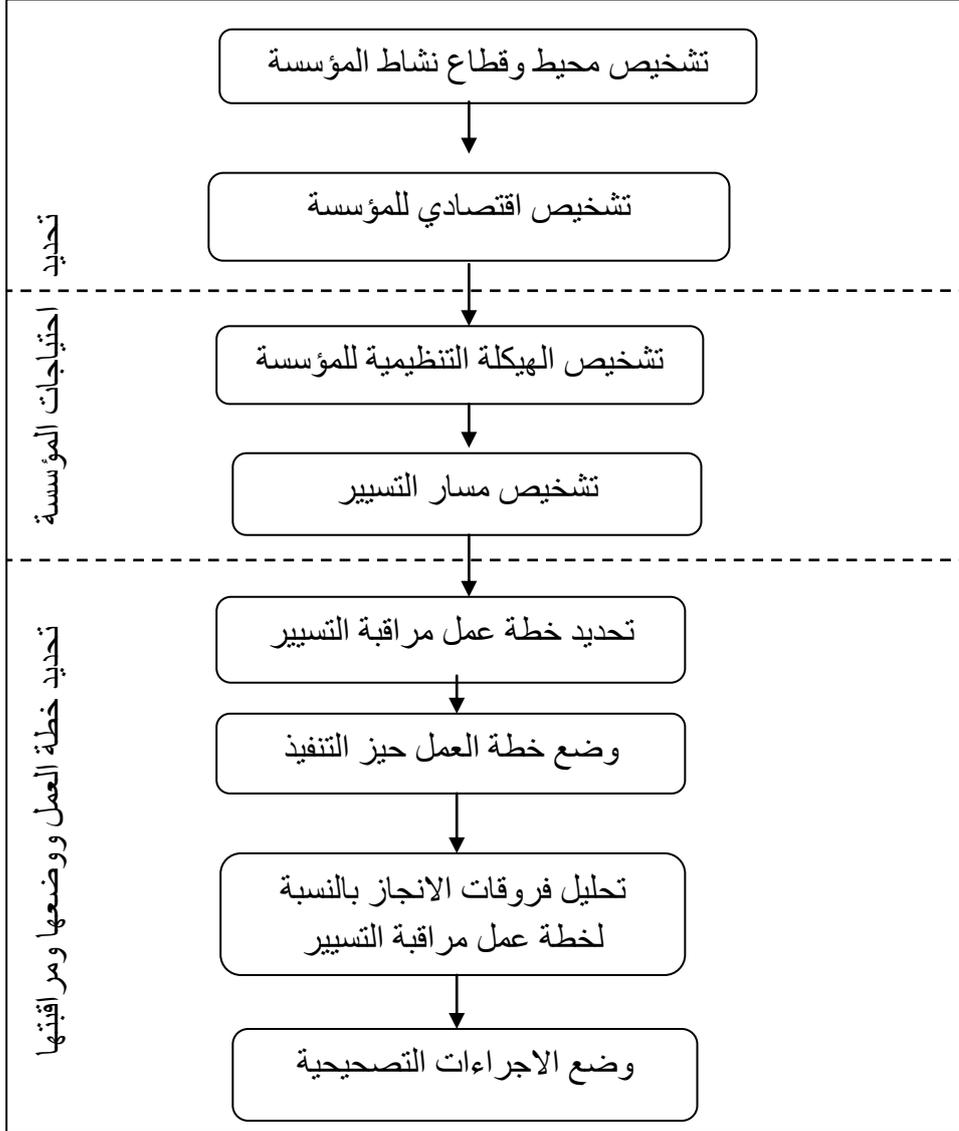
المرحلة الثانية : في هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه ، من أجل تقييم إيجابياته وسلبياته ومقارنته مع احتياجات المؤسسة .

المرحلة الثالثة : عند الانتهاء من مرحلة التحليل يشرع في اقتراح نظام مراقبة التسيير ، وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء .

من خلال الشكل أدناه سنقوم بتوضيح مختلف مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الشكل رقم : 1-2 مراحل إعداد ووضع نظام مراقبة التسيير.



المصدر : سعاد عقون، مرجع سابق ، ص 88

المبحث الثاني: تحليل المحيط الخارجي و الداخلي للمؤسسة

تمهيد:

يعمل مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة لأول مرة على الالمام بالوضعية الشاملة للمؤسسة التي تفتقر لهذا النظام وذلك وفق ثلاث مراحل أساسية .

سنتناول في هذا المبحث مرحلتين، حيث تشمل المرحلة الأولى على دراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة للتعرف على التوجهات ، الفرص و العوائق أو التهديدات التي يواجهها قطاع المؤسسة ، وتحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع .

و تشمل المرحلة الثانية على تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة بهدف التعرف على نقاط القوة والضعف فيها من خلال دراسة اقتصادية للمؤسسة من جهة والقيام بتشخيص دقيق لتنظيم المؤسسة.

أما المرحلة الثالثة فسيتم التطرق إليها في المبحث الموالي .

ولقد قمنا بتقسيم المبحث إلى العناصر التالية :

- تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة
- التحليل الاقتصادي الداخلي للمؤسسة
- تشخيص تنظيم المؤسسة

المطلب الأول: تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة

يؤثر المحيط الخارجي على نشاط المؤسسة باعتبارها نظام مفتوح ، ولهذا يجب تحليل المحيط الاقتصادي والاجتماعي وكذا التقني للمؤسسة للوصول إلى قطاع نشاط المؤسسة .

الفرع الأول: تحليل المحيط العام

يضم المحيط العام للمؤسسة مجموع القطاعات والميادين ذات الصيغة العامة وقد يؤثر هذا المحيط بصفة غير مباشرة على نشاط المؤسسة بشكل ايجابي أو سلبي ، لهذا يجب على هذه الأخيرة ان تكون على علم بما يجري في محيطها ، حتى تتمكن من استغلال فوائده والاحتياط من مخاطره .

يعتمد مراقب التسيير للقيام بهذه العملية على مجموعة من المصادر للحصول على المعلومات اللازمة و أول مصدر يتجه إليه هو المؤسسة في حد ذاتها أي مصلحة التوثيق الداخلية للمؤسسة ، كذلك المصالح التجارية أو إدارة الموظفين . أما المصادر الخارجية فيمكن أن تكون استشارة التجار أو الموردون المتعاملون مع المؤسسات ذات نفس القطاع أو النشاط ، الجهات المتخصصة (مديريات التجارة) وكذلك الغرف التجارية ... الخ .

كما يعتمد مراقب التسيير في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة ، وبصورة خاصة أولئك الذين هم في اتصال دائم مع السوق والمنتجات .

وبعد انتهاء المراقب من هذه الدراسة يصبح بإمكانه استخراج العوامل المؤثرة في مستقبل المؤسسة ويمكن تلخيص هذه العوامل فيما يلي :

1- **البيئة السياسية والقانونية** : يقال إن مهمة المؤسسات هي البحث عن أفضل الوسائل التي تساعد على تحقيق ما تريده من نتائج ، ومهمة واضعي القوانين والمعايير هي وضع القواعد التي تتضمن قدرة المؤسسات على المضي قدما لتحقيق هذه النتائج ، بطريقة يقبلها المجتمع وتساهم في رخائه¹.

2- **البيئة الاقتصادية والتجارية** :

تعد التنبؤات الاقتصادية هامة جدا ، ذلك أنها تؤثر في الاعمال ، والصناعة ، والزبائن ، وعلى العموم تكون المعلومات الاقتصادية متاحة بسهولة ، رغم أن هذه المعطيات قد لا توفر سوى معلومات عامة جدا وليست معلومات اقتصادية مفصلة . وتشير البيئة الاقتصادية إلى

¹ - نيفيل ليك، المرشد العملي في التخطيط الاستراتيجي، ترجمة هدى فؤاد، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2008، ص106.

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

خصائص وعناصر النظام الاقتصادي الذي تعمل فيه المؤسسة مثل : الدخل ، الطلب ، مدى توافر عوامل الانتاج التضخم ، السياسات النقدية والمالية للدولة¹ .
أما فيما يخص العوامل التجارية فتتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها ، عادات الاستهلاك ، تطور المنافسة ويسمح هذا التحليل بإلقاء الضوء على مكانة المؤسسة في السوق وتحديد مواقع القوة والضعف لديها .

3- العوامل الاجتماعية : تعد البيئة الاجتماعية ذات تأثير مهم ، خاصة أن يكون في جانب الطلب على منتجات المؤسسة ، وكذلك على القيم والقواعد والممارسات العاملين داخل المؤسسة . وعند دراسة متغيرات البيئة الاجتماعية يلاحظ ما يلي :

- الزيادة السكانية تمثل فرصا لبعض مؤسسات الأعمال حيث هناك زيادة في الطلب على منتجاتها .

- خروج المرأة للعمل وزيادة الدور الذي تقوم به يؤدي إلى زيادة الطلب على بعض المنتجات التي تمكن المرأة من القيام بدورها من جديد .

- زيادة مستوى التعليم يؤدي إلى زيادة الطموحات والتطلعات للأفراد نحو المنتجات أو العمل .

4- العوامل التكنولوجية : إن البيئة التكنولوجية مركبة ومعقدة ومتشابكة ومن ثم لا يمكن تركها بدون تخطيط وتوجيه ورقابة ، وقياس مدى تأثيرها أو أثرها في النظم التشغيلية والإنتاجية² . كما أن أغلب المؤسسات تنظر نظرة ايجابية إلى التكنولوجيا المتعلقة بخط عملها ، وترى بأن ذلك يؤدي إلى تطوير خدماتها ومنتجاتها ، وتتعلق التكنولوجيا بالوسائل الفنية المستحدثة في تحويل المدخلات إلى مخرجات ، وفيما يلي بعض العوامل والقوى التي تؤثر سلبا وإيجابا على البيئة التكنولوجية³ :

- التكنولوجيا التي يستخدمها المنافسون .

- المؤسسات الرائدة في استخدام التكنولوجيا .

- طرق الحصول على التكنولوجيا .

¹- فريد ال فرأي وآخرون ،تسيير التخطيط الاستراتيجي للأعمال الصغيرة، ترجمة دينا عبد الإله الملاح، الطبعة الأولى ، مكتبة العبيكان للنشر الرياض ،المملكة العربية السعودية ، 2007، ص 91.

²- فريد النجار ، إدارة العمليات الإستراتيجية،الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر، 2006،ص114.

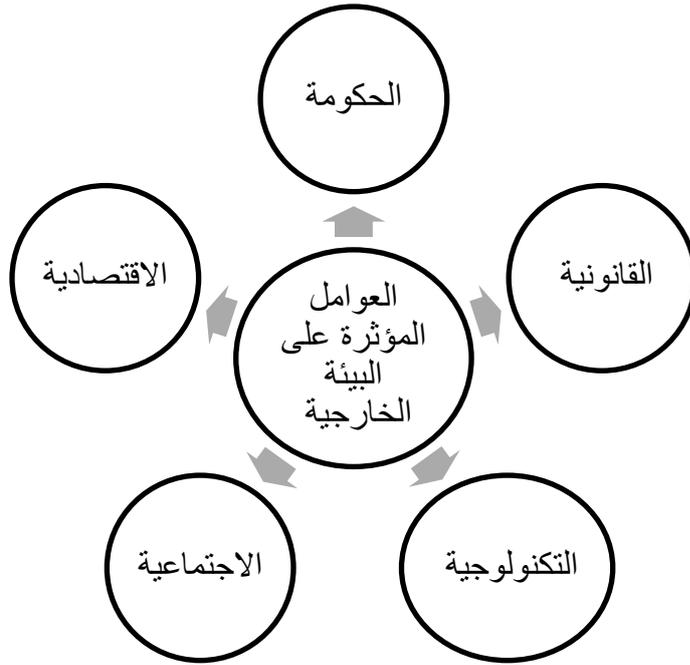
³- نبيل جواد ،إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الطبعة الاولى ، مجد للدراسات والنشر والتوزيع ،بيروت ،لبنان، 2007،ص152.

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

- الاستثمارات المطلوبة للحصول على التكنولوجيا .
- معدل التغيير التكنولوجي في الصناعة .

5-العوامل الدولية : ويراد بها مجمل القيم التي تحكم العلاقات بين المؤسسات الإقليمية والقارية والعالمية ، وسبل التعاون بينها والالتزامات بينها والقيم السائدة لديها والثقافة التي تعمل بها وهذا يشمل المؤسسات المحلية والوطنية ، و خاصة التي تعمل في نفس الميدان ¹. والشكل التالي يوضح أهم العناصر التي تؤثر على البيئة الخارجية للمؤسسة :

الشكل رقم : 2-2 عوامل البيئة الخارجية المؤثرة على للمؤسسة



المصدر : مجيد كرخي ،مرجع سابق ،ص168

الفرع الثاني : تحليل قطاع نشاط المؤسسة

بعد التعرف على المحيط العام للمؤسسة ، نقوم بالتعمق في الدراسة أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة وهذا لمعرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل

¹- مجيد كرخي ، التخطيط الإستراتيجي :عرض نظري و تطبيقي، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص159.

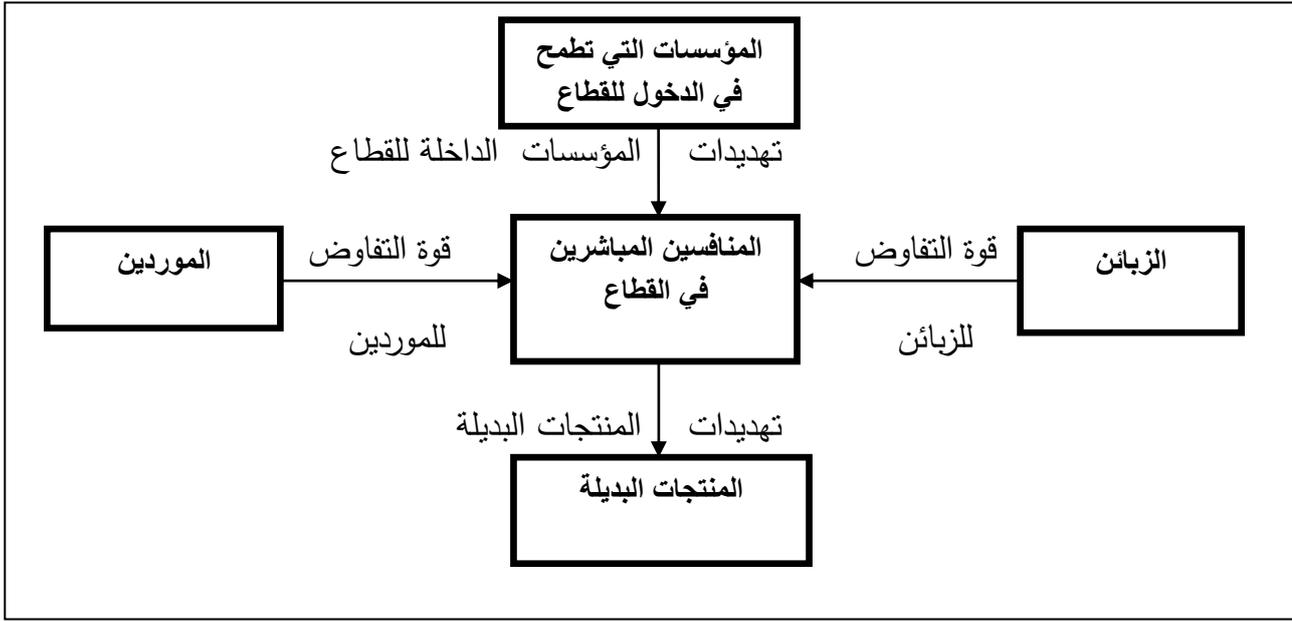
الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

القطاع الذي تنشط فيه وتحليل القوى التنافسية المباشرة التي تؤثر على المؤسسة .

وفي هذا الاطار فإن طبيعة ودرجة المنافسة في الصناعة يتوقف حسب بورتر Porter على خمس قوى

وهي مبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم 2-3 القوى التنافسية الخمس لقطاع النشاط



Source :Michael Porter, Op.cit ,p15.

1- تهديدات المؤسسات التي تطمح في الدخول للقطاع : يميز وجود داخلين جدد إلى صناعة ما

بجلبهم لقدرات جديدة ، إضافة لرغبتهم في الحصول على حصة من السوق ، وفي كثير من الأحيان

مزاحمتهم للشركات الكبيرة في الموارد .¹

2- تهديدات المنتجات البديلة : يعد توفر منتجات بديلة عاملا رئيسيا يؤثر على استعداد الزبائن لدفع

سعر علاوة نظير منتج ما . وتدل هذه الحساسية السعرية من جانب الزبائن على المرونة السعرية

للطلب على المنتج ، فإذا كانت هناك بدائل متشابهة متاحة يكون هناك حد الثمن الذي يكون الزبائن

على استعداد لدفعه وفي هذه الحالة يكون الطلب مرنا فيما يتعلق بالثمن ، أي أن الزبون سوف

¹ -Michael Porter, competitive strategy techniques analyzing industries and competitors, free the press, New Yourk, United states of America, 1998, p7.

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

يستجيب للثمن الأعلى بالتحول إلى المنتج البديل . ويتوقف مدى تقييد البدائل للتسعير في الصناعة على ثلاثة عوامل¹ :

- مدى توفر المنتجات البديلة .

- خصائص السعر / الأداء بالنسبة للبدائل .

- الأسعار التي يواجهها الزبائن عند المفاضلة بين البدائل .

3- المنافسون المباشرين في القطاع (الحاليين) : إن الجزء الهام والخاص من التحليل الخارجي هو

الذي يركز على دراسة المنافسين . بالنسبة لمعظم الشركات ، يتمثل المحدد الرئيسي للحالة الكلية للمنافسة والمستوى العام للربحية في المنافسة بين الشركات القائمة داخل الصناعة .

وفيما يلي بعض العوامل المحددة لطبيعة وشدة المنافسة بين الشركات القائمة :

- تركيز البائعين : يشير تركيز البائعين إلى عدد المنافسين في صناعة ما وأحجامهم النسبية .

- تنوع المنافسين : كلما تشابهت المؤسسات في غايتها وإستراتيجياتها وهيكل تكاليفها ،ازداد

احتمال النقاء مصالحتها وتعاضمت إمكانيات التعايش السلمي بينها .

- تميز المنتجات : عندما تكون المنتجات غير مميزة بدرجة كبيرة يميل الزبائن إلى الشراء على

أساس السعر وحده ،وفي مثل هذه الظروف يكون السعر هو السلاح التنافسي الرئيسي ، أما إذا

كانت المنتجات مميزة بدرجة مرتفعة ،يمثل السعر واحدا فقط من عدة متغيرات مؤثرة على

اختيار الزبون ، ويحتمل أن تحدث المنافسة بناءا على الجودة وتصميم المنتج والإعلان

- معدلات نمو السوق : عندما تكون الأسواق ناضجة ، لا تستطيع الشركة أن تحقق النمو إلا من

خلال التعدي على حصص السوقية للمنافسين ، ويؤدي هذا الموقف إلى احتدام المنافسة.

4- القوة التفاوضية للزبائن : إن إشباع حاجات المشتري وتلبية رغباتهم يمثل جوهر العمل التسويقي

ولهذا تلجأ مؤسسات الأعمال إلى دراسة تلك الحاجات والعمل على تلبيتها ويمكن أن يصنف هؤلاء

المشتريين إلى نوعين هما :

¹- فيليب سادلر ، الإدارة الاستراتيجية ، ترجمة علا أحمد صلاح، مجموعة النيل العربية ، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص133.

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

- **المشتري الصناعي** : هو الذي يشتري المنتج أو الخدمة بقصد استخدامه في العملية الإنتاجية ، ويمتاز هذا النوع من المشتري بمعرفته العالية بالمنتجات أو الخدمات المعروضة في الأسواق وبالتالي فإن لديه القدرة على التأثير على المؤسسات المنتجة لها .
 - **المشتري النهائي** : هو الذي يشتري الخدمة أو المنتج بقصد إشباع حاجاته الانسانية ، وبالتالي فإن قدرة كل منهم على التأثير على المؤسسات المنتجة أقل من المشتريين الصناعيين الذي يحرصون على شراء المنتجات أو الخدمات بالجودة والأسعار التي يحتاجونها .
- 5- **القوى التفاوضية للموردين** : تحتاج عملية إنتاج المنتجات أو الخدمات إلى الموارد الأولية وتجهيزات أخرى ما يستلزم تكوين علاقات متبادلة بين المؤسسة ومؤسسات أخرى ، أو الجهات الموردة لهذه الطلبات ولهذا السبب فإن مؤسسات الأعمال تهتم عادة بدراسة وتحليل هذه العلاقة للتعرف على التأثير الذي يمكن أن يحدثه هؤلاء الموردين في قطاع العمل الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطاتها من خلال زيادة أسعار تلك المتطلبات أو تخفيض جودتها .
- و هناك عدد من الحالات التي يمكن للموردين ممارسة ضغوطهم على المؤسسة منها:
- وجود عدد محدود من الموردين للمستلزمات المطلوبة .
 - ارتفاع تكاليف التحول من مورد إلى آخر .
 - إمكانية قيام المورد بالتكامل الامامي في الصناعة التي تعم بها المؤسسة .
 - عدم وجود منتجات بديلة كما هو الحال في إنتاج الطاقة الكهربائية .
 - التفرد في خصائص المستلزمات أو المنتجات التي يقدمها المورد إلى السوق .

المطلب الثاني : التحليل الاقتصادي الداخلي للمؤسسة

بعد التعرف على التهديدات والفرص التي تم استخراجها من محيط وقطاع نشاط المؤسسة ، يعمل مراقب التسيير على دراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها وضعفها وذلك بهدف تحديد ملامح المؤسسة وتوجيه التدخلات المستقبلية .

الفرع الأول : مفهوم التحليل الاقتصادي

إن التحليل الاقتصادي هو محاولة تفسيرية للسلوك والظواهر الاقتصادية من أجل الحكم على كفاءة النظام الاقتصادي ، وكذلك على الأداء الاقتصادي لكل المجالات .

الفرع الثاني : الهدف من التحليل الاقتصادي داخل المؤسسة

يهدف التحليل المالي والاقتصادي للمؤسسة إلى التعرف على :

- مردودية مختلف نشاطات المؤسسة .
- تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة .
- الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة وتحديد موقعها بين المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع

الفرع الثالث : طريقة التحليل الاقتصادي للمؤسسة

يعتمد مراقب التسيير على دراسة ماضي وحاضر ومستقبل المؤسسة بعد أن تكونت لديه فكرة أولية عنها ، فيقوم بتقسيم دراسته إلى ثلاثة أقسام وهي :

- أهداف المؤسسة .
- التعرف على نقاط القوة لنشاط المؤسسة .
- الخروج بالمتغيرات الأساسية للمؤسسة .
- أهداف المؤسسة : يعمل مراقب التسيير بالتعرف على أهداف المؤسسة من خلال معرفة الاستراتيجية العامة للمؤسسة من الإدارة العامة ، وذلك ليتمكن من وضع نظام يتلاءم معها ، وفي حالة عدو وجود استراتيجية واضحة ، يحاول إيجاد و اقتراح الخطوط العريضة التي تقود المؤسسة نحو مستقبلها وذلك بمناقشتها مع الإدارة العامة للوصول على الأقل إلى هدف واحد .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

ب- **تحديد نقاط قوة نشاط المؤسسة** : لتحديد نقاط قوة المؤسسة وحقيقة نشاطها يبدأ مراقب التسيير أولاً بتحليل المالي لهيكل الميزانية وجدول حسابات النتائج وذلك من خلال القيام بتحليل مالي لنتائج السنة الماضية والحالية (دراسة رقم الأعمال المحقق ، التكاليف المباشرة للنشاطات الأساسية ، وكذا مختلف النسب المالية) وذلك يمكن مراقب التسيير من الحصول على نظرة اقتصادية مقبولة عن المؤسسة . ثم ينتقل ثانياً إلى وظائف المؤسسة (الانتاج ، التموينات ، الموارد البشرية ...) تقوم هذه الدراسة على معايير محددة ولتحديد هذه الأخيرة يلتجأ مراقب التسيير إلى الإدارة العامة لتمده بمعلومات حول تجزئة المؤسسة إلى ***ميادين النشاط الاستراتيجية (DAS)** حسب أنواع المنتجات ، المناطق الجغرافية ، الاستراتيجية المطبقة والزبائن وتسمح عملية التجزئة بالتعرف على مردودية ومكانة المؤسسة في قطاعها بسهولة .

بعد الانتهاء من عملية التحليل الاقتصادي داخل المؤسسة يقوم مراقب التسيير بعرض النتائج التي توصل إليها أمام الإدارة، للتأكد من صحة تحليله من جهة و اقتراح مؤشرات جديدة ومناسبة ليتم إدراجها في لوحة قيادة المؤسسة من جهة أخرى . كما تساعد هذه الدراسة على النظر في منتجات المؤسسة بالتخلي عن بعضها أو محاولة تحسينها و الحفاظ على المنتجات ذات العائد الجيد.

ج- **تحديد المتغيرات الأساسية للمؤسسة** : يقوم مراقب التسيير في آخر خطوة له في التحليل الاقتصادي الداخلي للمؤسسة بتحديد المتغيرات الأساسية لنجاح هذه المؤسسة والتي بواسطتها يتم تحقيق الاستراتيجية والبلوغ إلى الأهداف المرجوة . ولتحديد المتغيرات الأساسية يقوم مراقب التسيير بالاجتماع مع المديرين و القيام بعدة مقابلات مع الإدارة العامة و المسؤولين لاستخراجها ومن الضروري أن تكون هذه المتغيرات محدودة العدد (من الأفضل أن تكون أقل من 10) لتحقيق التحكم الجيد . يكمن الهدف من هذه المرحلة الأخيرة في اختيار أولي لأدوات مراقبة التسيير التي تسمح للمسؤولين بالتحكم في هذه المتغيرات الأساسية ، ويمكن التعرف على أدوات مراقبة التسيير الأكثر ملاءمة لمؤسسة عن غيرها من خلال التعرف على حالة المؤسسة باستعمال

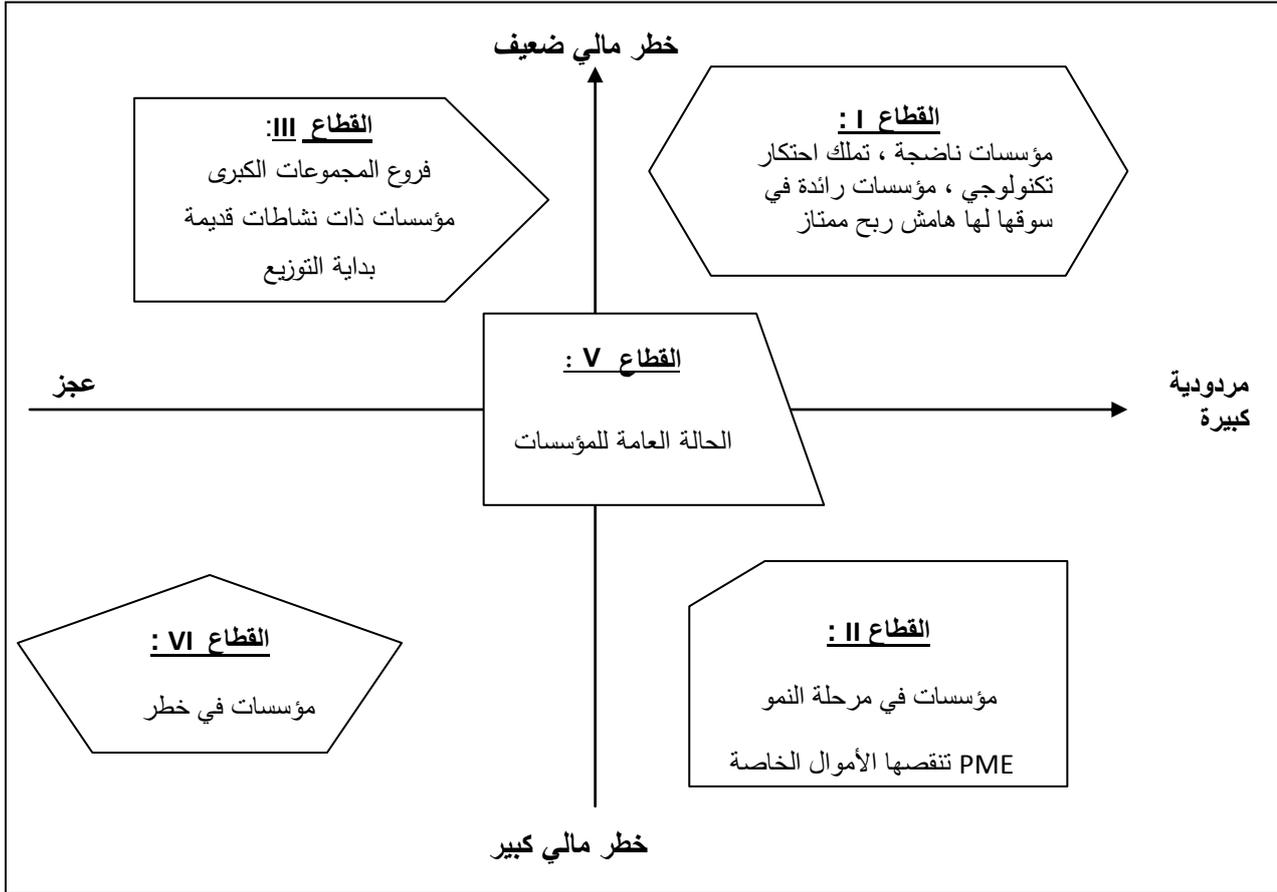
*ميادين النشاط الاستراتيجية : **domains d'activités stratégiques** هي ميادين تنافسية لها ثلاث معايير مشتركة: المنتج ، السوق ،

التكنولوجيا .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

معياريين هما الأكثر استخداما المردودية والخطر المالي ، وبالتالي نميز خمسة حالات أو قطاعات وهي مبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم : 2-4 الوضعيات المختلفة للمؤسسات



Source :Schmidt .J & al, les grands auteurs en organisation,Bordas , Paris, 1980,P274.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع لها نفس المميزات والخصائص التي تميزها عن مؤسسات القطاعات الأخرى .

تناسب مع كل قطاع مجموعة من أدوات مراقبة التسيير التي تم تصنيفها ضمن القطاعات حسب أهميتها وقت تنفيذها في المؤسسة ، ويمثل الجدول التالي الوضعيات المختلفة للمؤسسات داخل كل قطاع وأدوات مراقبة التسيير المناسبة لها :

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الجدول رقم 2-2 الوضعيات المختلفة للمؤسسات ووسائل مراقبة التسيير المناسبة لها .

وسائل مراقبة التسيير المناسبة لكل حالة	الاستراتيجية المتبعة	المعايير		القطاع
		الخطر المالي	المردودية	
خطة للاستثمار	المحافظة على مكانتها	ضعيف	كبيرة	القطاع I
الموازنة التقديرية النقدية	وضع خطة للتمويل (تناسب طبيعة النشاطات مع طريقة التمويل)	كبير	كبيرة	القطاع II
المحاسبة التحليلية الموازنات التقديرية	-تحسين المردودية عن طريق هيكلية نشاطات المؤسسة	ضعيف	ضعيفة	القطاع III
المحاسبة التحليلية لوحة القيادة	وضع خطة عمل على المدى القصير لاختيار النشاطات ذات المردودية العالية -إعادة النظر في الهيكلية المالية .	كبير	ضعيفة	القطاع VI
جميع الوسائل مهمة والاختيار في يد مراقب التسيير .	-تحسين المردودية -المحافظة على الوضعية المالية	متوسط	ضعيفة	القطاع V

المصدر : عقون سعاد ،مرجع سابق ، ص 96-97 (بتصرف)

إن وسائل مراقبة التسيير المذكورة أعلاه مناسبة تماما لكل وضعية لأنه عند اختيارها تم وضع عنصر الوقت في الحسبان ، ذلك أن المؤسسة تسعى إلى تحسين وضعيتها في أقرب الآجال أما بقية الأدوات فهي مهمة أيضا لكن بدرجة أقل ، فهنا يعتمد مراقب التسيير على درجة الأهمية والمدى الزمني لتنفيذ بقية الأدوات في المؤسسة .

المطلب الثالث : تشخيص تنظيم المؤسسة

بعدما تم التعرف عن المتغيرات الأساسية التي يجب التحكم فيها للوصول إلى الأهداف من خلال الدراسة الاقتصادية التي قام بها مراقب التسيير ، كما توصل إلى أدوات مراقبة التسيير الأكثر ملاءمة لوضعية المؤسسة . ينصب اهتمام مراقب التسيير كآخر خطوة على الأفراد الذين يملكون قدرة التأثير على المتغيرات الأساسية ، وبعدها سيعمل على دراسة نظام الترقية والتقييم المطبق على المسؤولين .

الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

الفرع الأول : تحليل هيكل المؤسسة

يقوم مراقب التسيير بالإطلاع على الهيكل التنظيمي وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية ، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمي وإعادة تحديد المسؤوليات¹ .

يمكن أن نمثل العلاقة بين مراكز المسؤولية والمتغيرات الأساسية على شكل شبكة هدف هذه الأخيرة إبراز تأثير كل مركز على كل نوع من المتغيرات الأساسية ، وتكون على الشكل التالي :

الشكل رقم 2-5 شبكة العلاقات بين المتغيرات الأساسية ومراكز المسؤولية

....	V4	V3	V2	V1	
	×			×	مركز المسؤولية 1
		×	×		مركز المسؤولية 2
	×				مركز المسؤولية 3
				

Source :SCHMIDT , J & al ,Op.cit ,p283

تمثل $V1 / V2 / V3 / V4$... المتغيرات الأساسية للمؤسسة ، للفرع أو للوحدة وما يوافقها في الشبكة من مركز المسؤولية الذي يقع على عاتقه التحكم في هذه المتغيرات.

تهدف هذه العملية بالتعرف على إذا ما كانت مراكز المسؤولية تتحكم بصفة كلية أو جزئية في متغيرة أساسية أو أكثر ، كما تسمح بتحديد جميع المتغيرات الأساسية الخاصة بكل مركز، ومن خلال هذه الشبكة يمكن تغيير الهيكل التنظيمية للمؤسسة وذلك بموافقة الإدارة العامة إذا استدعت الضرورة لذلك .

¹ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق ، ص87.

الفرع الثاني : التعرف على نظام التقييم والترقية المطبق

يحرص المسييرين على تحفيز موظفيهم لزيادة أدائهم وضمان مناخ مناسب للعمل وبالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسة ككل ، ويعد نظام التقييم والترقية عامل محدد لتحفيز المسؤولين العمليين ، ويقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق ومعرفة ما إذا كان مناسب لعمله أو عكس ذلك ويجب في هذه الحالة تغييره .

فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المسطرة وليس على حساب الأقدمية أو المحسوبية ، فهذا يشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير .

المبحث الثالث : اقتراح نظام مراقبة التسيير ومتابعته

بعد جملة من المراحل و الاجراءات التي قام بها مراقب التسيير لإعداد وتصميم نظام مراقبة للتسيير يتسم بالفعالية و الملاءمة مع وضعية وقطاع المؤسسة محل الدراسة في المبحث السابق فلجأ كمرحلة أولى إلى المحيط العام للمؤسسة وقطاع نشاطها لمعرفة التهديدات والفرص التي يواجهها القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة ، وكمرحلة ثانية قام بتحليل المحيط الداخلي للمؤسسة من خلال اللجوء إلى عمليتين أولهما التحليل الاقتصادي للمؤسسة بهدف معرفة نقاط قوتها وضعيتها المالية عبر الزمن ، وثانيهما تشخيص تنظيم المؤسسة أي هيكلها التنظيمي ونظام التقييم والترقية المطبق فيها .

كآخر مرحلة يتجه مراقب التسيير إلى اقتراح نظام مراقبة التسيير بعد أن تكونت لديه مجموعة من المعلومات الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام المقترح ليكون ملائماً لإستراتيجية المؤسسة وتنظيمها ، ولابد أن يتابع مراقب التسيير النظام المقترح لإعادة تكييفه مع احتياجات المؤسسة إذا استدعت الضرورة لذلك .

وللتعرف أكثر على المرحلة الأخيرة لإعداد نظام مراقبة التسيير سنتناول في هذا المبحث العناصر

التالية:

- اقتراح نظام مراقبة التسيير .
- متابعة النظام المقترح .

المطلب الأول : اقتراح نظام مراقبة التسيير

يقوم مراقب التسيير باقتراح نظام مراقبة التسيير بناء على نتائج الدراسات السابقة للمؤسسة و لمحيطها، وذلك ليكون النظام المقترح ملائم لوضعية المؤسسة.

يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود في المؤسسة.

يستخدم مراقب التسيير هذه الأنظمة جليها أو بعضها حسب الحاجة ولكن عليه أن يقوم أولا بتقييم مستوى هذا النظام الموجود ومدى أهميته و فعاليته لأن هذا النظام يدعم المسيرين بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات اللازمة ، وللتأكد من فعالية هذا النظام يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية¹:

- وضوح الهدف الذي وضع من أجله هذا النظام.
- آجال تصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق والنتائج المطلوبة.
- دقة المعلومات المقدمة ومصداقيتها.
- أن يكون متناسق ومتوافق في طبيعته مع المعلومات التي يجب جمعها وتوفيرها.
- أن يضمن حركة المعلومات بصفة تتناسب مع ظهور الحاجة إليها .
- أن يكون سهل الاستعمال .
- أن يستطيع مراقب التسيير الحصول على البيانات والمعلومات من كافة الأقسام والمصالح التي تضمنها المؤسسة عبر التسلسل التنظيمي.
- إمكانية هذا النظام على استخراج نتائج أعمال المؤسسة في مختلف المستويات والمجالات .

يختار مراقب التسيير في هذه المرحلة وسائل مراقبة التسيير الملائمة لحالة المؤسسة والتي يكون قد شخصها مسبقا .

¹- خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص 269-270 ، (بتصرف).

المطلب الثاني : متابعة النظام المقترح

لا يكفي مراقب التسيير باقتراحه لنظام فقط ، بل يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط التالية :

1- تكييف النظام مع احتياجات المؤسسة :

وتتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي :

- ❖ هل الوسائل المقترحة تسمح بتحسين النتائج ؟
- ❖ هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية ؟
- ❖ وهل هي مركزة على المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها في كل مركز للمسؤولية ؟

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

2- طريقة عمله :

إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط مع احترام الاجراءات والآجال المحددة . يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف الداخلية للمؤسسة ، وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل .

تسمح الرزنامة (Calendrier) بالتأكد من ملاءمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها . و أي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة وثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة .

3- تكلفته : من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الاجمالية للنظام مع إمكانيات المؤسسة .

إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج / التكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها .

خاتمة :

إن عملية إعداد نظام مراقب التسيير ليست بالأمر الهين ، فهي تتحقق وفق مراحل من طرف مراقب التسيير قمنا بتفصيلها آنفا بدقة .

تناولنا في أول مرحلة تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة، التي يقوم بها مراقب التسيير كخطوة أولى للتعرف على المحيط العم للمؤسسة وبيئتها والخارجية.

وكما قمنا بعرض ثاني مرحلة وهي تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة من خلال القيام بدراسة اقتصادية للمؤسسة و تشخيص تنظيمها وذلك بهدف التعرف على نقاط قوة المؤسسة وتحديد المتغيرات الأساسية لها.

كآخر مرحلة يقوم بها مراقب التسيير هي اقتراح النظام بعد أن كون لديه معلومات أساسية كافية لإقامة هذا النظام ، وبعد اقتراحه لهذا الأخير فلا بد من متابعته بهدف إجراء تصحيحات في النظام المقترح اذا استدعت الضرورة ذلك .

تبقى عملية تصميم وإعداد نظام مراقبة التسيير فرضية ما لم تجسد حقيقة على أرض الميدان ولهذا ارتأينا في الفصل الموالي إلى تطبيق هذا النظام بحذافيره في شركة العمورية لصناعة الآجر ، وتجسيد المراحل المذكورة سابقا للوصول إلى نظام فعال لمراقبة التسيير في المؤسسة محل التريص .

الفصل الثالث

كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة عمورية للأجر

مقدمة :

إن غالبية المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تفتقر إلى الكفاءة العالية في الانتاج وتعاني من شدة المنافسة الخارجية ، وهذا راجع إلى سبب رئيسي وهو ضعف التسيير والمراقبة ، ولأن أغلب المؤسسات الجزائرية لا تكثر لتقييم أدائها و مكانتها في السوق فإن هذا يجعل منها مؤسسات ذات هدف مشترك همها الوحيد تعظيم الأرباح فقط .

حتى يتسنى للمؤسسات الجزائرية تحقيق الإبداع والتطور وأيضا اكتساب مكانة في السوق داخليا وخارجيا هي مطالبة بوضع نظام فعال لمراقبة التسيير ، حيث يساعد هذا النظام المؤسسات على التكيف مع التغيرات والتطورات الحاصلة في محيطها .

إن غياب نظام مراقبة التسيير في المؤسسة بمثابة غياب مقود السيارة فبدونه لا يستطيع الانسان القيادة ، كذلك هو نظام مراقبة التسيير في المؤسسة بدونه لا تستطيع المؤسسة مواصلة نشاطها بطريقة سليمة وناجحة ، فهو يتيح للمؤسسة معرفة وضعيتها الماضية والحالية والتنبؤ بوضعيتها المستقبلية و يعمل على تقييم أداء المؤسسة بمقارنة أهدافها مع النتائج المتحصل عليها وتصحيح الانحرافات إلخ .

ولما لهذا النظام من أهمية ودور كبيرين في المؤسسة ، ارتأينا إلا أن نقوم بمحاولة إعداد نظام مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية فرضت وجودها على المستوى المحلي ولديها نية في التغيير نحو الأفضل ألا وهي شركة العمورية لصناعة الأجر بمدينة جامعة ولاية الوادي .

المبحث الأول : تقديم عام لشركة العمورية للآجر

سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على شركة العمورية لصناعة الآجر وعلى هيكلها التنظيمي ودور كل مصلحة من المصالح الموجودة في الشركة ، والوقوف على مهام الشركة وسياستها في الانتاج والتوظيف

المطلب الأول : نشأة وتعريف المؤسسة

شركة العمورية لصناعة الآجر بمدينة جامعة ولاية الوادي هي شركة ذات مسؤولية محدودة وهي فرع من فروع مجمع عموري للآجر ببسكرة ، تنتمي هذه المؤسسة لقطاع النشاط الاقتصادي الصناعي في إطار المؤسسات الصغيرة و المتوسطة PME، تم إنشاؤها في شهر جانفي 2014 مقرها الاجتماعي الطريق الوطني رقم 03 بدائرة جامعة ولاية الوادي ، يحدها من الشمال أراضي شاسعة ومن الجنوب الطريق الوطني رقم 03 وشركة الغزلان لتصفية المياه ومن الشرق أراضي شاعرة ومن الغرب محطة البنزين ، ذات رأس مال يقدر ب 5000000.00 دينار جزائري وبطاقة إنتاجية تقدر بحوالي 70 ألف طن سنويا .

وهي مختصة في إنتاج الآجر بأنواعه والقرميد الصناعي ، ومسجلة لدى مصالح السجل التجاري تحت قيد 109.107 ، كما يعمل بها 110 عاملا ، وتقدر مساحة الشركة حوالي 10 هكتارات .

المطلب الثاني : مهام المؤسسة

- مهمتها الجوهرية هي صناعة مواد البناء وهي متخصصة في إنتاج الآجر بأنواع مختلفة (حسب الحجم والشكل) والقرميد الصناعي (في طور الدخول إلى الإنتاج) .
- تقديم خدمات التوصيل والإعانات ؛
- توفير مناصب عمل ؛
- الرفع من النشاط الاقتصادي للمدينة ؛
- تزويد قطاع الأشغال العمومية والمقاولات بالمواد الأولية، و المواطنين بمادة الآجر للبناء؛

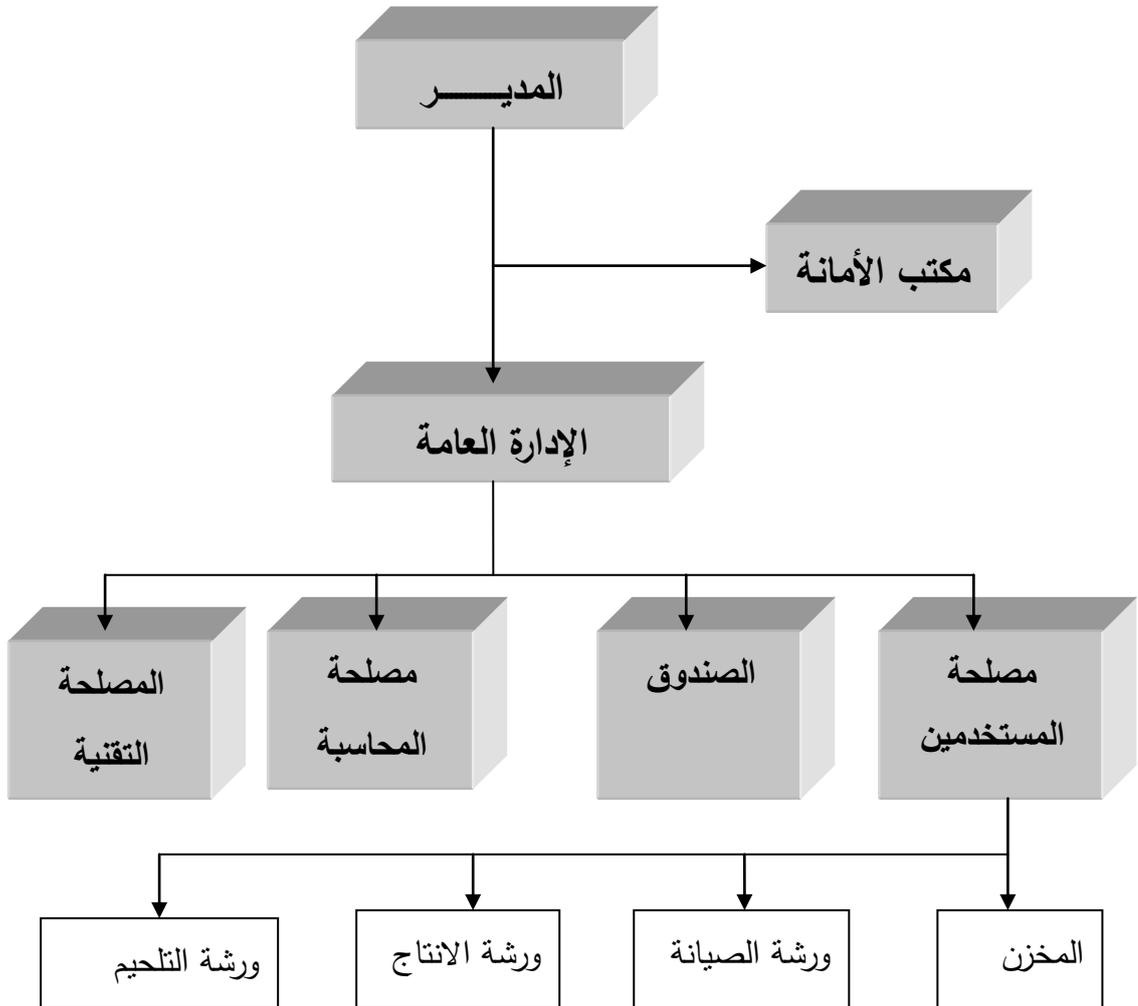
الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

تنوي شركة العمورية في الفترة الحالية توسيع نشاطها وإنتاج منتجات جديدة مثل (البلاط - الاسمنت وغيرها) .

تقوم الشركة بالترويج لسلعها وهذا لفرص مكانتها في السوق ، وقد حدد مسير الشركة مبلغ مالي خاص بالإشهار ، وذلك بطبع التقويم السنوي عليه اسم الشركة وكذا بطاقات الزيارة والمذكرات ، وتتم الاعلانات التجارية عن طريق "جريدة الجديد" و "إذاعة واد سوف" .

المطلب الثالث : تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 3-1 الهيكل التنظيمي لشركة العمورية للأجر



المصدر : الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفرع الأول : شرح مصالح المؤسسة

- 1- المدير : يعتبر المسير و المسؤول على جميع القرارات و الأعمال داخل المؤسسة .
- 2- الأمانة : هي عبارة عن مصلحة رسمية ، تقوم بتسيير عمل الإدارة و تنظيم العلاقات بين المدير والأفراد المتواجدين في المؤسسة والمتعاملين معها ومن مهامها :
 - استقبال المكالمات الهاتفية والفاكس وتحويل المكالمات ؛
 - تنظيم التعاملات مع العملاء والموردين ؛
 - مراقبة الشحن والتفريغ ؛
 - المحافظة على الأسرار وحفظ وثائق الشركة ؛
- 3- مصلحة المستخدمين : هي أهم مصلحة في المؤسسة وهي عبارة عن مصلحة تهتم بشؤون العمال من بداية العمل إلى نهايته وهي حلقة الوصل بين العمال و إدارة الشركة ومن مهامها :
 - تسجيل العمال
 - استخراج الوثائق الخاصة بالعمال
 - تسديد أجور العمال
 - مراقبة العمال

تعمل هذه المصلحة على متابعة العمال وتلبية مطالبهم وكذا تحفيزهم على العمل وذلك بضمان مناخ مناسب للعمل ، كما تم تقسيم العمال إلى أفواج ليسهل مراقبتهم ، فهناك عمال الصيانة والتنظيف يعملون يوميا وذلك لضرورة الحاجة إليهم غالبا يوميا ، أما عمال الإنتاج والشحن فلهم دوام معين و يتحصلون على أجرهم نقدا عن طريق الصندوق .

الوظائف التابعة لمصلحة المستخدمين : ترتبط بهذه المصلحة أربعة وظائف كما هو مبين في الهيكل التنظيمي السابق :

- المخزن : يتم فيه تخزين المواد الأولية والمنتجات النهائية ليتم بعد ذلك توزيعها وتسويقها .
- ورشة الصيانة : تهتم بصيانة الآلات الانتاجية والمعدات عند العطب
- ورشة الإنتاج : هي التي تهتم بعملية الانتاج بجميع مراحلها منذ دخول المواد الأولية إلى خروج المنتج النهائي للمخزن

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التشغيل في شركة العمورية لصناعة الأجر

➤ ورشة التلحيم : يتم فيها تلحيم الأدوات المعدنية والأبواب الحديدية .

4- مصلحة المحاسبة : هي القلب النابض للمؤسسة وهي مكلفة بالتسيير المالي للمؤسسة ، تقوم هذه المصلحة بتسجيل العمليات اليومية من بيع ، شراء ، استهلاك ... الخ في دفتر اليومية ، وكذا متابعة موارد المؤسسة ومخرجاتها .

مهام المصلحة :

- التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ؛
- إعداد القوائم المالية للمؤسسة ؛
- إعداد الفواتير ؛
- القيام بالمعاملات المالية مع البنوك ، الزبائن والموردين ؛

أهميتها :

- توضيح المركز المالي للمؤسسة ؛
- تزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات أي تعمل كنظام للمعلومات ؛
- تقديم تقارير حول الوضعية المالية للمؤسسة ؛

الفرع الثاني : سياسة الانتاج والتوزيع

❖ منتجات المؤسسة : تنتج الشركة أربعة أنواع من الأجر وهي كالتالي :

الجدول رقم 1-3 منتجات الشركة

المنتج	سعر البيع
أجر 10 سم	10.82 دينار خارج الرسم
أجر 15 سم	14.56 دينار خارج الرسم
أجر للسقيفة نصف جاهزة 45 سم	49.92 دينار خارج الرسم
أجر للسقيفة نصف جاهزة 55 سم	54.08 دينار خارج الرسم

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

- ❖ **طريقة الإنتاج :** تمر عملية إنتاج الآجر بعدة مراحل متسلسلة ومتكاملة وهي على النحو التالي :
- أ- **مرحلة تحضير المادة الأولية :** يتم جلب المادة الأولية من أماكن تتوفر فيها هذه المواد وهي المحاجر ، تعتمد صناعة الآجر على مادتين أساسيتين هما الطين والرمل ، بعد نقل هذه المواد بواسطة شاحنات ووضعها في مساحات شاسعة في الهواء الطلق تبدأ مرحلة التحضير وذلك بتصفية الرمل من الحجارة عن طريقة آلة التصفية وهرس الطين (لأنه يأتي على شكل صخور) بواسطة آلة الهرس لتصبح المكونات متجانسة نوعا ما ، تستغرق هذه المرحلة ساعتان ويقوم بها عاملان .
- ب- **مرحلة العجن :** يتم فيها خلط المادتين داخل خلاط بإضافة الماء ، تستغرق هذه المرحلة ساعتان ويقوم بها 4 عمال ، يترك الخليط يرتاح مدة معينة لينتقل إلى المرحلة الموالية .
- ت- **مرحلة تكملة الهرس :** تتم في هذه المرحلة عجن التركيبة ليعطينا خليطا أكثر تجانسا من ذي قبل أي عجين لين .
- ث- **مرحلة التشكيل :** يتم في هذه المرحلة وضع الخليط في القوالب (مضغاط أفقي مجهز بقوالب) حيث تخرج المادة المضغوطة بعد ذلك من شقوق القالب الموجودة في خارج المضغاط ويعطي القالب المختار شكل الآجر ، ثم يتم تقطيع الآجر أليا حسب الحجم المختار .
- ج- **مرحلة التجفيف :** يجفف الآجر بالحرارة والتهوية بواسطة مجفف اصطناعي ، وتستغرق هذه العملية ساعتان ونصف .
- ح- **مرحلة الطهو :** يتم في آخر مرحلة إدخال الآجر للفرن في درجة حرارة عالية للطهي لمدة يوم كامل. بعد الانتهاء من المرحلة الأخيرة وهي الطهي يتم توجيه الآجر إلى آلة الربط ليتم ربطه على شكل وحدات تحتوي كل وحدة على عدد معين من الآجر ، وبعدها توجه هذه الوحدات إلى ساحة التخزين ليتم بعد ذلك عملية التوزيع للزبائن .
- ❖ **التوزيع :** الشركة ليست لها سياسة واضحة فيما يخص توزيع المنتجات ، تتلقى الشركة طلبات من طرف الزبائن فلديها زبائن على المستوى المحلي دائمين مثل المؤسسات العمومية أهمها الجامعات والمستشفيات وغيرها و زبائن غير دائمين ، كما يتم توزيع منتجات الشركة خارج الولاية لتموين مشاريع البناء .

الفرع الثالث : تموينات الشركة وطريقة التوظيف .

❖ **التموين** : يتم جلب المواد الأولية (الطين ، الرمل) من محاجر خاصة بالشركة مقدمة من طرف الدولة في إطار الامتيازات مع دفع مبلغ سنوي كتكلفة لاستخراج هذه المواد ، كما تستورد الشركة آلات الانتاج من دول أجنبية أهمها (البرتغال ، إيطاليا) .

❖ **طريقة التوظيف** : المؤسسة لا تتعامل مع مكتب التشغيل لتوظيف العمال أو استقطابهم ، وإنما تتم طريقة التوظيف من خلال تقدم من يريد العمل في المؤسسة بطلب عمل والاتصال بمكتب المستخدمين وتقديم وثائقه وشهاداته .

قمنا في هذا المبحث بالتعرف على شركة العمورية لصناعة الأجر ، وشرح مهام جميع المصالح الموجودة فيها وبالتالي تكون قد تكونت لدينا فكرة عن هذه الشركة . وسنقوم بالتعرف أكثر على الوضعية المالية للشركة في المبحث الموالي .

المبحث الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية للأجر

تمهيد :

يتم إعداد نظام مراقبة التسيير وفق مراحل تناولناها في الفصل السابق بالتفصيل وسنقوم بإسقاطها على شركة العمورية للأجر ، تبدأ هذه المراحل بدراسة المحيط العام للشركة ثم بإجراء دراسة اقتصادية لها وتنتهي باقتراح النظام وأدواته .

المطلب الأول : دراسة المحيط العام للمؤسسة

لدراسة البيئة الخارجية أو المحيط العام الذي تنشط فيه المؤسسة سنقوم بتحليل العوامل المؤثرة في نشاط الشركة وهي :

1- **البيئة الجغرافية** : تتميز البيئة التي تنشط فيها المؤسسة بالمناخ الصحراوي الذي يتلاءم مع متطلبات الشركة و كبر المساحة الجغرافية ، لهذا تحتل الشركة مساحة كبيرة تقدر ب 10 هكتار وهذا عامل محفز للشركة على توسيع نشاطها في المستقبل ، وكذا توفر المادة الأولية الأساسية (الطين ، الرمل) في المنطقة بكثرة .

2- **البيئة الديموغرافية** : يتميز هذا المحيط بارتفاع عدد السكان وظهور أحياء جديدة على المستوى البلدي (أي بلدية جامعة أين تقع الشركة) لتتوسع الدائرة إلى المستوى الولائي (ولاية الوادي). مما تكون هذه الزيادات عامل ايجابي في زيادة نسبة الاستهلاك من جهة و خلق يد عاملة تساعد في التطوير والإنتاج من جهة أخرى .

3- **المحيط الاقتصادي** : تشجع الدولة الجزائرية الشركات الصناعية وغيرها للنهوض بالاقتصاد الوطني والتقليل من التبعية لقطاع المحروقات ، إن قطاع صناعة مواد البناء في تطور ويعرف نمو متواصل إلا أنه مزال يعاني كباقي القطاعات من نقص المواد الأولية والتمويل ، رغم أن شركة العمورية للأجر تحتل الصدارة في بلدية جامعة ولا يوجد لها منافسين محليين لكنها تحتاج لتوسيع نشاطها لزيادة أداؤها المالي .

4- **البيئة الاجتماعية والثقافية** : نلاحظ أن المستوى الثقافي والتعليمي في تحسن مستمر ، وذلك بسبب انتشار الجامعات والمؤسسات التربوية ، كما نلاحظ زيادة في طلبات العمل من قبل خريجي الجامعات ومراكز التكوين في حين عروض العمل قليلة جدا .

5- **العوامل التكنولوجية** : أصبحت التكنولوجيا اليوم عامل ذا أهمية كبيرة خاصة في المجال الاقتصادي والمالي ، فالمؤسسة التي تواكب التكنولوجيا تستطيع استغلال فرص أكثر وريح وقت وجهد كبيرين من خلال استخدامها لآلات حديثة ومطورة واستخدام برامج متقدمة ومتنوعة ، وهنا يجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تستخدم آلات حديثة مستوردة من بلدان أجنبية كالبرتغال واسبانيا .

المطلب الثاني : دراسة المحيط الداخلي للمؤسسة

لدراسة المحيط الداخلي للمؤسسة يجب التعرف على العناصر التالية :

➤ **المنافسون** : تحتل شركة العمورية للأجر الصدارة وليس لها منافسين في المنطقة التي تنتشط فيها (على المستوى البلدي) أما على المستوى المحلي فتواجه الشركة منافسة شديدة ومباشرة من طرف مصانع الأجر بتقريت ولاية ورقلة (أكثر من 30 مصنع) أما وطنيا ، فتزخر بلادنا بالمصانع إنتاج الأجر ومواد البناء و يعتبر مصنع تيجلابين بولاية بومرداس أكبر وأحدث مصنع للأجر ذو طاقة إنتاجية كبيرة ، ونذكر أهم المنافسين في الجدول التالي :

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التشغيل في شركة العمورية لصناعة الآجر

الجدول رقم 3-2 أهم مصانع الآجر في الجزائر

المؤسسة	موقعها	نشاطها
مجمع جديع	تقرت ولاية ورقلة	إنتاج المواد الغذائية ، الورق ، الآجر
مصنع الآجر (الاخوة عموري)	ولاية الأغواط	إنتاج الآجر
مصنع الآجر (الاخوة عموري)	ولاية الجزائر	إنتاج الآجر
مصنع الآجر	تيجلابين ولاية بومرداس	إنتاج مواد البناء
مصنع الآجر	فرندة ولاية تيارت	إنتاج الآجر
مصنع الآجر	الزعرورية ولاية سوق أهراس	إنتاج الآجر
مصنع الآجر	المعلبة ولاية الجلفة	إنتاج الآجر

المصدر: من إعداد الطالبة

- **المؤسسات الراجعة في الدخول للقطاع :** تمثل المؤسسات التي تطمح في الدخول لقطاع إنتاج مواد البناء تهديدا كبيرا للمؤسسة محل التركيز لأن هذا القطاع يمتاز بالنمو وقوة الجذب وهذا ما يؤثر على حصة المؤسسة في السوق على المستوى المحلي أو الوطني .
- **المنتجات البديلة :** بالنسبة لمواد البناء المستعملة من طرف غالبية الأفراد هي مواد محدودة ومن أهمها الآجر الذي يعتبر المادة الأساسية و الأولى المستخدمة بكثرة في مجال البناء ، أما المواد التي قد تكون بديلة لمادة الآجر فهي الألمنيوم والخشب وهي لا تستعمل بكثرة مقارنة مع مادة الآجر .
- **الزبائن :** نميز هنا نوعين من الزبائن ، النوع الأول هو الزبون أو المشتري الصناعي مثل مقاولات البناء و غيرها التي تستخدم مادة الآجر كمادة أولية و أساسية في نشاطها هذا النوع من الزبائن لديه قوة تفاوض كبيرة من ناحية سعر المنتج وأجال التسديد .
- أما النوع الثان فهو الزبون النهائي الذي لا يملك قوة تفاوض كبيرة لأن هدفه هو شراء الآجر قصد بناء منزله الخاص أو ترميمه .
- **الموردون :** تحتاج عملية إنتاج الآجر إلى مواد أولية أساسية أهمها الطين وهنا تصبح الدولة هي المورد الوحيد لهذه المادة لأنها تمتلك محاجر الطين فبالتالي يكون لديها قوة تأثير كبيرة على نشاط المؤسسة .

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

الفرع الأول : التشخيص المالي للمؤسسة

لمعرفة مكانة المؤسسة في قطاعها ووضعيتها المالية سنقوم بتقسيم المؤسسة على أساس انواع المنتجات وذلك لتسهيل الدراسة وعدم توفر جميع المعلومات وصعوبة جمعها في مدة زمنية صغيرة .

سنقوم أولاً بتحليل مالي لميزانية المؤسسة لأربعة سنوات من 2014 إلى غاية 2017 .

1- عرض الميزانية المالية :

الشكل رقم 3-2 الميزانيات المختصرة لسنتي 2014 و 2015

2015		2014	
الأصول الدائمة	الأصول الثابتة	الأصول الدائمة	الأصول الثابتة
500162091.90	845280806.72	561303364.9	939563247.13
الديون قصيرة الأجل	المخزونات	الديون قصيرة الأجل	المخزونات
	الحسابات الدائنة		الحسابات الدائنة
	أموال الخزينة		أموال الخزينة
535533389.42	64790918.41	487837114.09	28 623 489 .23
	9994231.70		9475534.15
	115629524.56		71478181.50
1035695481.39	1035695481.39	1049140479.01	1049140479.01

المصدر : ميزانيات المؤسسة (أنظر الملاحق)

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

الشكل رقم 3-3 الميزانيات المختصرة لسنتي 2016 و 2017

2017			2016		
الاموال الدائمة	الأصول الثابتة		الأموال الدائمة	الأصول الثابتة	
426823314.50	765250997.59		458148020.40	848775335.11	
الديون قصيرة الأجل	المخزونات	الأصول المتداولة	الديون قصيرة الأجل	المخزونات	الأصول المتداولة
	1653416.59			1076386.76	
	الحسابات الدائنة			الحسابات الدائنة	
536657713.80	48523219.21		508309888.70	44990702.02	
	أموال الخزينة			أموال الخزينة	
	148053395.09			71070985.22	
963481028.48	963481028.48		965913409.11	965913409.11	

المصدر : الميزانيات المحاسبية للمؤسسة (أنظر الملاحق)

2- حساب نسب الهيكلية :

الجدول رقم 3-3 نسب الهيكلية

2017	2016	2015	2014	العبرة الحسابية	النسبة
0.79	0.87	0.81	0.89	الأصول غير الجارية (الثابتة) / \sum الأصول	نسب الهيكلية
0.20	0.12	0.18	0.10	الأصول الجارية (متداولة) / \sum الأصول	
0.44	0.47	0.48	0.53	الاموال الدائمة / \sum الخصوم	
0.55	0.52	0.51	0.46	الديون قصيرة الأجل / \sum الخصوم	

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الميزانيات المحاسبية للمؤسسة

نلاحظ من خلال هذه النسب زيادة في الأصول الثابتة في السنوات (2014 ، 2016) وذلك راجع لبداية نشاط المؤسسة في سنة 2014 وامتلاكها لاستثمارات جديدة (استثمارات غير مادية في سنة 2016) وبدأت هذه الأصول في التناقص خلال سنة 2017 بسبب الزيادة في قيمة

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

الاهتلاكات . أما الأصول المتداولة فهي في زيادة مستمرة بسبب تزايد ديون الزبائن على المؤسسة كما أنها أقل من 0.5 ذلك يعني أن قيمة الأصول المتداولة أقل من قيمة الأصول الثابتة . بالنسبة للأموال الدائمة فهي في تناقص لعدم تحقيق أرباح في السنوات الأولى وتحمل الشركة لهذه الخسائر ، على عكس الديون قصيرة الأجل التي هي في تزايد .

3- حساب مؤشرات التوازن المالي :

✓ المؤشر الاول : رأس المال العامل (fonds de roulement)

رأس المال العامل FR = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

= الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل .

✓ المؤشر الثاني : إحتياجات رأس المال العامل (Besoins en fonds de

roulement)

إحتياجات رأس المال العامل (BFR) = (المخزونات + مدينو الاستغلال + مديونون خارج

الاستغلال) - (ديون الاستغلال + ديون خارج الاستغلال)

✓ المؤشر الثالث : الخزينة الصافية (TN)

الخزينة الصافية = خزينة الأصول - خزينة الخصوم

الجدول رقم 3-4 مؤشرات التوازن المالي

المؤشرات	2014	2015	2016	2017
رأس المال العامل FR	-378259882.20	-345118714.8	-3906273147	-338427683
احتياجات رأس المال العامل BFR	-449738090.60	-4060748239.3	-462242799.90	-486481078
الخزينة الصافية TN	71478181.50	115629524.56	71070985.22	148053395.09

المصدر : من اعداد الطالبة

نلاحظ من الجدول أن رأس المال العامل سالباً خلال السنوات الأربع ، وذلك بسبب انخفاض في الأموال الخاصة والزيادة في القيم الثابتة وبالتالي أموالها الخاصة لا يمكنها تغطية أصولها الثابتة .

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

أما احتياجات رأس المال العامل فهو سالب أيضا خلال السنوات الأربع ، و يعني هذا أن احتياجات الدورة أقل من مواردها وذلك راجع إلى تزايد الديون قصيرة الأجل .

تظهر الخزينة موجبة خلال السنوات الأربع من خلال الجدول أعلاه ، وهذا يعني أن المؤسسة تخصص جزء من أموالها لمواجهة العوائق التي قد تواجهها .

4- حساب نسب التوازن الهيكلي :

الجدول رقم 3-5 نسب التوازن الهيكلي

النسبة	العبارة الحسابية	2014	2015	2016	2017
نسبة التمويل الذاتي	الاموال الخاصة / الأصول الثابتة	-0.06	0.003	0.10	0.26
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	0.59	0.59	0.53	0.55
الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة / \sum الخصوم	-0.05	0.006	0.09	0.20
التمويل الخارجي	\sum الديون / \sum الخصوم	1.06	1.01	0.9	0.79

المصدر : من إعداد الطالبة

- نسبة التمويل الذاتي أقل من 1 خلال السنوات الأربع وهذا يدل على أن المؤسسة في حالة سيئة ولا تستطيع تغطية أصولها الثابتة بأموالها الخاصة ولهذا ستلجأ إلى مصادر خارجية .
- نسبة التمويل الدائم هي 0.5 أصغر من 1 ، إذن فالأموال الدائمة للمؤسسة تمكنت من تغطية نصف أصولها الثابتة فقط .
- نسبة الاستقلالية المالية أقل من 1 بكثير في خلال أربع سنوات إلا أنها في تحسن بسبب تطور نشاط المؤسسة ولكنها تبقى غير مستقلة ماليا .
- نسبة التمويل الخارجي أكبر من 1 وهذا راجع لاعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي وعدم قدرتها على تمويل نفسها ذاتيا ، إلا أن التبعية للمصادر الخارجية تناقصت في السنتين الأخيرتين .

5- حساب نسب السيولة :

الجدول رقم 3-6 نسب السيولة

النسبة	العبارة الحسابية	2014	2015	2016	2017
السيولة العامة	الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل	0.09	0.05	0.13	0.25
السيولة الحالية	المتاحات / الديون قصيرة الأجل	0.14	0.09	0.13	0.27
قابلية السداد	\sum الأصول / \sum الديون	0.94	0.99	1.10	1.26

المصدر : من إعداد الطالبة

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

- نسبة السيولة العامة والسيولة الحالية كلتاهما أقل من 1 وهذا يعني أن المؤسسة تعاني من ضعف في سيولتها مما يجعلها غير قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل في أقل مدة .
- نسبة قابلية السداد أكبر من 1 خلال السنتين الأخيرتين وهذا ما يعني أن المؤسسة بإمكانها تسديد أغلبية التزاماتها في حالة وقوعها في حالة الإفلاس .

6- حساب نسب المردودية :

الجدول رقم 3-7 نسب المردودية خلال السنوات من 2014- إلى 2017

النسبة	العبرة الحسابية	2014	2015	2016	2017
تطور نتيجة المؤسسة	النتيجة الصافية (N) - النتيجة الصافية (N-1) / (1)	/	-2.23	0.46	0.20
المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية / \sum الأصول	-0.04	0.05	0.09	0.11
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	0.84	21.26	0.96	0.54

المصدر : من إعداد الطالبة

نلاحظ أن تطور نتيجة المؤسسة سالب خلال السنتين 2014 و 2015 وذلك بسبب بداية نشاط المؤسسة في هذين السنتين وعدم تحقيق أرباح فيهما ، ولكن في السنتين التاليتين (2016 ، 2017) بدأت نتيجة المؤسسة في التطور رغم أنه تحسن طفيف جدا .

بالنسبة للمردودية الاقتصادية فهي ضعيفة جدا لكنها في تزايد طفيف من سنة لأخرى ، ولا بد للمؤسسة المحافظة على هذا التحسن في السنوات المقبلة .

أما فيما يخص المردودية المالية فهي في تذبذب ولكن النتيجة الصافية تمثل أكثر من نصف الأموال الخاصة ، أما في سنة 2015 بلغت المردودية المالية نسبة 21.26 وذلك يعني أن النتيجة الصافية أكبر من الأموال الخاصة بسبب خسارة السنة الماضية التي أدت إلى تدنية الأموال الخاصة .

الفرع الثاني : تقديم نتائج التشخيص المالي للمؤسسة

سنقوم باستخدام نتائج الدراسة الاقتصادية التي قمنا بها آنفا للتعرف على مكانة المؤسسة وتصنيفها ضمن قطاع من القطاعات الخمس التي درسناها سابقا وذلك بقياس الخطر المالي و المردودية الاقتصادية للمؤسسة سنة 2017.

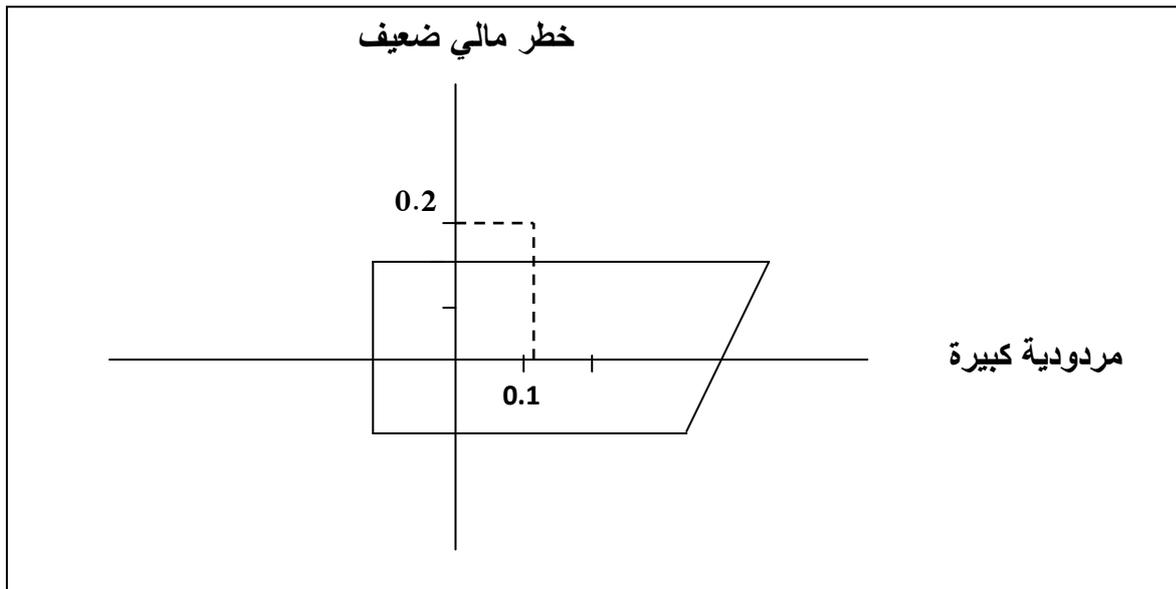
$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}} = 11\%$$

$$\text{الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الخصوم}} = 20\%$$

تقع المؤسسة بين القطاع الأول و القطاع الخامس لكنها أقرب للقطاع الخامس لذا سوف نصنفها ضمن القطاع الخامس الذي يمتاز بوجود مؤسسات ذات مردودية ضعيفة ، وخطر مالي متوسط أي لا وجود لمشاكل مالية كبرى .

وسائل مراقبة التسيير كلها ناجعة وملئمة لهذه الحالة ، واختيار الوسائل المناسبة يرجع هنا لمراقب التسيير ، وبما أن نظام مراقبة التسيير لم يوضع بعد في المؤسسة فسنبداً مسار مراقبة التسيير من مرحلة تحديد الأهداف طويلة الاجل إلى أن نصل إلى مرحلة متابعة النظام المقترح وتصحيح الانحرافات .

الشكل رقم 3- 4 مكانة المؤسسة ضمن القطاعات الخمس



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الشكل السابق رقم 2-4 الوضعيات المختلفة للمؤسسات

الفرع الثالث : تشخيص تنظيم المؤسسة

1- أهداف المؤسسة :

تمتلك المؤسسة عدة أهداف لكنها غير مرتبة حسب أولوياتها فالإستراتيجية التي تنتهجها المؤسسة غير واضحة تماما وهنا يجب على المؤسسة تحديد إستراتيجية واضحة مع تبيين الأهداف طويلة الأجل وكذا الأهداف قصيرة الأجل ، من الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها نذكر ما يلي :

- رفع رقم الأعمال بنسبة 10% سنويا ؛
- توسيع نشاط المؤسسة وإدخال مواد بناء جديدة في حيز الانتاج ؛
- الرفع من المردودية ؛
- امتلاك حصة مهمة في السوق ؛
- الزيادة من نسبة السيولة ؛
- تحقيق الاستقلال الماليإلخ .

بعد قيام الادارة العامة بالتشاور مع المسؤولين ورؤساء المصالح بإختيار الأهداف الأكثر أهمية وترتيبها حسب الأولوية ، نقوم بتكوين شبكة الأهداف والمتغيرات الأساسية التالية :

الشكل رقم 3-5 شبكة الأهداف / المتغيرات الأساسية للمؤسسة

الاشهار	معدل الانتاج	الجودة	إنتاجية اليد العاملة	المخزونات	تكاليف المواد الأولية	العوامل الأساسية الأهداف
	X				X	رفع رقم الأعمال
X		X				حصة السوق
	X		X	X	X	رفع المردودية

المصدر : من إعداد الطالبة

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

نقوم الآن بدراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ودور مختلف المصالح بهدف لتشكيل شبكة تربط بين المتغيرات الأساسية التي بإمكانها تحقيق الأهداف المحددة مسبقا من جهة وبين مراكز المسؤولية التي لديها القدرة في التحكم في هذه المتغيرات من جهة أخرى .

الشكل رقم 3-6 شبكة مراكز المسؤولية / المتغيرات الأساسية للمؤسسة

العوامل الأساسية	تكاليف المواد الأولية	المخزونات	إنتاجية اليد العاملة	الجودة	معدل الانتاج
الإدارة العامة	X				
مصلحة المحاسبة	X	X			
مصلحة المستخدمين			X		
المصلحة التقنية				X	
ورشة الانتاج				X	X
ورشة الصيانة					X
المخزن		X			

المصدر : من إعداد الطالبة

2- طريقة التسيير :

- ✓ تقوم الادارة العامة باتخاذ جميع القرارات التي تخص المؤسسة وعلى مستوى جميع المصالح ، ولا وجود للتفويض بمعنى أن لها المركزية المطلقة .
- ✓ يعود مصدر السلطة ومركزية إتخاذ القرار لكون المؤسسة عائلية (أعضاؤها إخوة) وكذا لصغر حجم العمال وبساطة هيكل المؤسسة .
- ✓ التوظيف يتم عن طريق مكتب المستخدمين الذي يقوم بدراسة طلبات العمل المقدمة التي يتم قبولها من طرف الادارة العامة .
- ✓ تقييم الموظفين لا يكون على أساس تحقيق الأهداف والنتائج وإنما على أساس الأقدمية والمداومة .
- ✓ تقدم المؤسسة لعمالها عدة حوافز منها تقديم ثمن أضحية العيد للعمال ، ويتم احتساب عمل الساعة الإضافية بساعتين .

المطلب الثالث : اقتراح نظام مراقبة التسيير للمؤسسة

بعدها قمنا بالتعرف على محيط وقطاع نشاط المؤسسة كمرحلة أولى ، ثم إجراء دراسة إقتصادية لها وتشخيص تنظيمها كمرحلة ثانية بهدف التعرف على المحيط الداخلي للمؤسسة أصبح بإمكاننا اقتراح نظام لمراقبة التسيير وهي المرحلة الأخيرة ، بحيث يكون هذا النظام ملائماً لوضعية المؤسسة .

يعتمد مراقب التسيير في وضعه لنظام مراقبة التسيير على المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات ، إلا أن غياب نظام معلومات خاص بمراقبة التسيير في المؤسسة شكل لنا عائق كبير في الحصول على المعلومات الضرورية لتطبيق الوسائل المقترحة لنظام مراقبة التسيير ، كما أن نظام معلومات المحاسبة العامة غير قادر وحده على توفير جميع المعلومات المطلوبة من طرف مراقب التسيير أو غيره في المؤسسة .

تتميز هذه المرحلة باختيار وسائل مراقبة التسيير ، وكما تبين لنا من نتائج التشخيص الاقتصادي السابق أن المؤسسة تتلاءم معها جميع وسائل مراقبة التسيير لأنها تصنف ضمن مؤسسات القطاع الخامس فالاختيار هنا يقع على عاتق مراقب التسيير .

سنقوم في المبحث الموالي والأخير باقتراح أهم الأدوات والوسائل التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وهما : المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة .

المبحث الثالث : اقتراح أدوات نظام مراقبة التسيير للمؤسسة

تمهيد :

سنقوم في هذا المبحث باقتراح أهم الوسائل والأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير وذلك من خلال التطرق إلى أول أداة من الأدوات الكمية الكلاسيكية وهي : **المحاسبة التحليلية** ، تهدف المحاسبة التحليلية أساسا على معرفة جميع التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحملها والناجمة عن نشاطها الفعلي ، كما تقوم المحاسبة التحليلية بمعالجة وتحليل المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة من أجل الوصول إلى نتائج تساعد المسؤولين في اتخاذ قرارات متعلقة بنشاط المؤسسة وتحسين أدائها .

أما الأداة الثانية فهي : **لوحة القيادة** ، تعتبر لوحة القيادة من الأدوات الكمية الحديثة فهي تعتمد على مجموعة من المؤشرات التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للوضع الحقيقية للمؤسسة بمعرفة نقاط القوة والضعف فيها ، وقياس الانحرافات المتواجدة مقارنة مع الوضع التنبؤية .

المطلب الأول : المحاسبة التحليلية

إن وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة غاية في الأهمية ، فبفضلها تتمكن الشركة من تحديد مختلف التكاليف من شراء مواد أولية و إنتاج وغيرها بدقة ; ومنه العمل على تدنية هذه التكاليف لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة وتحقيق الربح من جهة أخرى ، سنحاول في هذا المطلب معرفة تكاليف الشركة وتحديد نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية لها .

❖ عناصر التكاليف :

1- المواد الأولية : وتتمثل في مادتين أساسيتين وهما :

- الطين : يتم جلبه من المحاجر التابعة للشركة مع دفع مبلغ مالي سنوي (تكلفة الاستخراج)
- الرمل : فهو متوفر بكثرة و يتم جلبه من أماكن قريبة من الشركة
- الماء : تمتلك الشركة منبع تستخرج منه الماء.

استهلاكات أخرى : مثل الكهرباء ، مازوت وبنزين لتشغيل معدات النقل ... إلخ

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

- 2- **أجور المستخدمين** : يتقاضى العمال في المؤسسة أجرهم كاملة على أن يشتغلوا 176 ساعة كاملة في الشهر ، ويختلف الأجر من عامل لآخر حسب درجة العامل المهنية وتقدر الساعة الواحدة ب 130 دينار جزائري ، ويكون تسديد الأجور نقدا .
- 3- **خدمات خارجية** : عديدة ومنها مصاريف نقل السلع والتتقل ، خدمات الهاتف والبريد ، أتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات ومحامين بالإضافة إلى الاشهار .
- 4- **الضرائب والرسوم**
- 5- **المصاريف المالية** : وتتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك ، ومختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات والأموال بين الحسابات .
- 6- **حقوق الاستغلال** : وتتمثل في استغلال البرامج وبراءات الاختراع ، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج حساب الاجور .
- 7- **مخصصات الاهتلاكات و المؤونات** : وتتمثل في مبالغ اهتلاك استثمارات المؤسسة ومختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون والزبائن ... إلخ .

❖ مراحل حساب التكلفة

أولا - حساب تكلفة الشراء

الجدول رقم 3-8 تكلفة شراء المواد الأولية لسنة 2017

المادة الأولية	الكمية (طن)	السعر T /DA	النسبة %	القيمة DA
الطين	41898	400	6	1.005.552
تكلفة الوحدة				24

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

ملاحظة : تدفع الشركة نسبة 6 % من المبلغ الاجمالي السنوي لاستخراج الطين من المحجر وهذا تخفيض من طرف الدولة مقدم للشركة في إطار الامتياز .

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

ثانيا - حساب تكلفة الإنتاج

الجدول رقم 3-9 تكلفة الإنتاج المباشرة لسنة 2017

المجموع	يد عاملة مباشرة			مادة أولية مستهلكة			البيان
	القيمة (DA)	قيمة الساعة (DA)	عدد الساعات سنويا	القيمة (DA)	السعر (DA)	الكمية (طن)	
				238517.71	24	9938.23	آجر 10 سم
	21964800	130	*168960	1759755.02	24	73323.12	آجر 15 سم
				19923.88	24	830.16	آجر 55 سم
23982996.61	21964800			2018196.61	24	84091.51	المجموع
				23982996.61	285.20	84091.51	تكلفة إنتاج الوحدة

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

*168960 = عدد العمال في ورشة الإنتاج 80 عامل × 176 ساعة شهريا × 12 شهر

الجدول رقم 3-10 توزيع المصاريف غير المباشرة على الإنتاج لسنة 2017

المجموع	آجر للسقيفة 55 سم	آجر 15 سم	آجر 10 سم	اسم الحساب	الحساب
	%1	%87	%12	نسبة التحميل %	
53056715.04	530567.15	46159342.08	6366805.8	المشتريات المستهلكة	60
28011515.62	280115.15	24370018.59	3361381.87	الخدمات الخارجية	61
2598767.20	25987.67	2260927.46	311852.06	مصاريف المستخدمين	63
422998.76	4229.98	368008.92	50759.85	الضرائب والرسوم	64
1567073.79	15670.73	1363354.19	188048.85	أعباء عملياتية أخرى	65
628194.35	6281.94	546529.08	75383.32	أعباء مالية	68
85285264.76	862852.62	33068180.32	10354231.75	المجموع	
	830.16	73323.12	9938.23	الكمية المنتجة	
	1039.38	450.99	1041.85	السعر الوحدوي	

المصدر : من إعداد الطالبة

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

كيفية حساب نسبة التحميل :

نسبة التحميل = الكمية المنتجة من النوع الواحد للأجر / كمية الانتاج الاجمالية * 100

$$\text{نسبة التحميل لأجر 10 سم} = 84091.51 / 9938.23 = 12\%$$

$$\text{نسبة التحميل لأجر 15 سم} = 84091.51 / 73323.12 = 87\%$$

$$\text{نسبة التحميل لأجر 55 سم} = 84091.51 / 830.16 = 1\%$$

❖ حساب تكلفة الانتاج الاجمالية :

الجدول رقم 3-11 تكلفة الانتاج الاجمالية لسنة 2017

المجموع	أجر 55 سم	أجر 15 سم	أجر 10 سم	البيان
2018196.61	19923.88	1759755.02	238517.71	<u>تكاليف مباشرة :</u>
21964800	219648	19109376	2635776	مواد أولية مستهلكة
				يد عاملة مباشرة
85285264.76	862852.62	33068180.32	10354231.75	<u>تكاليف غير مباشرة</u>
109268261.37	1102424.5	53937311.34	13228525.46	المجموع
	830.16	73323.12	9938.23	الكمية المنتجة
	1327.96	735.61	1331.07	السعر الوحدوي

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

❖ حساب النتيجة التحليلية الاجمالية :

الجدول رقم 3-12 النتيجة التحليلية الاجمالية لسنة 2017

المجموع	أجر 55 سم	أجر 15 سم	أجر 10 سم	البيان
323060963.44	3230609.63	281063038.2	38767315.61	رقم الأعمال
109268261.37	1102424.5	53937311.34	13228525.46	سعر التكلفة
+50382702.14	2128185.13	227125726.86	25538790.15	النتيجة

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات المؤسسة

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

من الجدول أعلاه نلاحظ أن النتيجة التحليلية الاجمالية للأنواع الثلاثة للأجر (أجر 10 سم ، أجر 15 سم أجر 55 سم) موجبة ومنه فإن المؤسسة قد حققت ربح قدره **50382702.14** دينار جزائري في سنة 2017 .

المطلب الثاني : لوحات القيادة

إن مميزات لوحات القيادة الأساسية عند وضعها حيز التنفيذ تتيح للمسؤولين تنظيم وترتيب المعلومات حسب الأهمية والموضوعية عن طريق طرق عرض لوحات القيادة والمتمثلة في الجداول والرسومات البيانية والمنبهات التي تسهل لهم الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها .

سنقوم باقتراح لوحات القيادة الخاصة بكل مصلحة من المصالح الموجودة بالشركة مع اختيار المؤشرات الأساسية التي تكون معبرة و هادفة وسهلة الفهم بهدف تقييم وضعية الشركة وإعطاء نظرة واضحة لحالتها .

1- مصلحة الإدارة العامة :

الجدول رقم 3-13 لوحة القيادة للإدارة العامة

السنة				لوحة القيادة للنتائج				الشهر
التراكم				الشهر				المؤشر
تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	
								رقم الأعمال المحقق: *أجر 10 سم *أجر 15 سم
								تكاليف الوحدات المباعة *أجر 10 سم *أجر 15 سم
								الهامش الاجمالي *أجر 10 سم *أجر 15 سم
								نفقات البيع والإدارة المصاريف المالية
								النتيجة الاجمالية

المصدر : صفاء لشهب ، مرجع سابق ص 165

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

2- مصلحة المحاسبة :

أ- حالة الخزينة :

الجدول رقم 3-14 لوحة القيادة للخزينة

لوحة القيادة للخزينة								الشهر	السنة
التراكم				الشهر				المؤشر	
تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي		
								الخزينة الصافية (موجبة أو سالبة)	
								عناصر أخرى تدعم الخزينة * القدرة على الاستدانة * أوراق قابلة للخصم * تسهيلات الخزينة	
								حجم قروض الزبائن ومدتها	
								حجم قروض الموردين ومدتها	

المصدر : صفاء لشهب ، مرجع سابق ، ص166

ب - المشتريات :

الجدول رقم 3-15 لوحة القيادة للمشتريات

لوحة القيادة للمشتريات								الشهر	السنة
التراكم				الشهر				المؤشر	
تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي		
								سعر الشراء	
								الكميات المطلوبة	
								الكميات المستلمة	
								الكميات الناقصة	
								الكميات المخزنة	

المصدر : من إعداد الطالبة

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية لصناعة الأجر

ج- المبيعات :

الجدول رقم 3-16 لوحة القيادة للمبيعات

السنة		لوحة القيادة للمبيعات							الشهر
الملاحظات	التذكير بالدورة السابقة	رقم الأعمال			الكمية المباعة			المنتجات	
		الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي		
								أجر 10 سم	
								أجر 15 سم	
								أجر 55 سم	
								المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبة

ج- مصلحة المستخدمين :

الجدول رقم 3-17 لوحة القيادة الخاصة بمصلحة المستخدمين

السنة		لوحة القيادة الخاصة بالعمال		الشهر
كيفية حساب المؤشرات		المؤشرات	المهام	
-الأجر الممنوح + الفوائد الممنوحة + المصاريف المختلفة للعمل		-تكلفة التوظيف	نشاط التوظيف	
-مدة الاستقطاب على عدد الموظفين .		-متوسط مدة الاستقطاب		
-الكتلة الأجرية / عدد العمال		-متوسط الأجر الفردي	نشاط الأجور	
-الكتلة الأجرية / عدد الساعات الكلي * العدد الكلي		-متوسط الأجر الساعي		
-التكلفة الكلية / مجموع الأجور		-تكلفة الأجور		
-تكلفة التدريب / عدد الساعات المستغرقة في التدريب		-تكلفة تدريب الساعة	نشاط التدريب	
-تكلفة التدريب / عدد المتدربين		-تكلفة تدريب كل متدرب		
-عدد ساعات الغياب في الشهر / ساعات العمل النظرية		-مؤشر الغياب	تقييم ظروف العمل	
-الزمن بسبب الصراع / عدد الأفراد المعنيين بالصراع		-مؤشر حدة الصراع		

المصدر : مريم حماني ، مرجع سابق ، ص33 (بتصرف)

الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التشغيل في شركة العمورية لصناعة الآجر

3- ورشة الصيانة :

الجدول رقم 3-18 لوحة القيادة الخاصة بورشة الصيانة

المهام	المؤشرات	طريقة الحساب
صيانة وقائية	-العطل في الآلات -جودة عملية الصيانة - زمن التدخل	-عدد ساعات التي توقف فيها العمل بسبب العطل في الآلات . -عدد التدخلات الوقائية/ العدد المقدر - زمن التدخل الفعلي / الزمن للمعياري
التدخلات الطارئة	-سرعة التدخل -زمن التدخل	-عدد طلبات التصليح التي م يتم تنفيذها أسبوعيا - عدد ساعات المستغرقة لتصليح العطل.

المصدر: مريم حماني ، مصدر سابق ،ص34 (بتصرف)

4- ورشة الانتاج :

الجدول رقم 3-19 لوحة القيادة الخاصة بورشة الانتاج

لوحة قيادة الانتاج								الشهر	السنة
التراكم				الشهر				المؤشر	
تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي	تذكير بالدورة السابقة	الانحراف	المقدر	الفعلي		
								*إنتاج الفترة آجر 10 سم آجر 15 سم	
								*تكاليف الانتاج الكلية ل: آجر 10 سم آجر 15 سم	
								الإنتاج المخزن لكل نوع	
								مستوى الجودة = الوحدات المعبية / الكميات المنتجة	
								*المصاريف : مواد اولية مستهلكة يد عاملة مباشرة مصاريف الطاقة	
								الفضلات =كمية الفضلات / كمية الانتاج	

المصدر : من إعداد الطالبة

الخاتمة :

تعرفنا من خلال هذا الفصل الأخير من هذا البحث على شركة العمورية للأجر التي تنتمي للقطاع الخاص ، فهي مؤسسة مختصة في صناعة الأجر وهي فرع من فروع مجمع الاخوة عموري بولاية بسكرة كما لهذه العائلة فروع أخرى في الجزائر العاصمة و ولاية الأغواط .

قمنا بالتعرف على مختلف نشاطات المؤسسة ، هيكلها التنظيمي وكذا منتجاتها ، كما قمنا بالتطرق لدراسة محيطها العام و المحيط الداخلي من خلال دراسة اقتصادية لها واستخلاص أهداف المؤسسة والمتغيرات الأساسية لها وكذا مراكز المسؤولية المتحكمة في هذه المتغيرات .

تمكنا من اقتراح أداتين من أدوات مراقبة التسيير هما المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة ولكن نقص المعلومات وعدم توفر نظام معلومات بالمؤسسة سبب لنا عائق في الحصول على جميع المعلومات الضرورية لهذا اكتفينا بوسيلتين لنظام مراقبة التسيير المقترح .

الخاتمة العامة

إن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال أقل الموارد المتاحة وهذا الهدف لا يتحقق إلا بوجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على اكتشاف الانحرافات وتصحيحها من أجل مساعدة المسيرين و المسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل حدوث الأزمة .

لهذا كان الهدف من دراستنا هذه هو التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية إقامته في المؤسسة الاقتصادية وعلى هذا الأساس قمنا بطرح الاشكالية وبعد المعالجة النظرية والميدانية للموضوع وانطلاقا من الفرضيات الأساسية ، تم التوصل إلى اختبار الفرضيات التالية :

✓ اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : نظام مراقبة هو مجموعة من الأدوات والوسائل والتقنيات المنظمة والتي تسمح باستخدام الموارد المتاحة بطريقة فعالة وفقا لأهداف مسطرة ومقارنتها مع النتائج المحصل عليها وتصحيح الانحرافات الموجودة بالإضافة إلى أن هذه الأدوات لها دور كبير في تقييم أداء المؤسسة والتنبؤ بمستقبلها وهنا نثبت صحة الفرضية الأولى .

الفرضية الثانية : يتم إعداد نظام مراقبة التسيير وفق ثلاث مراحل وهي : دراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة ، دراسة المحيط الداخلي للمؤسسة عن طريق دراسة اقتصادية وإجراء تشخيص لتنظيم المؤسسة وأخيرا اقتراح النظام والأدوات المناسبة ومتابعته ، وهنا تظهر أن أهم مرحلة هي المرحلة الثانية لأن من خلالها يمكن تحديد وضعية المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه ثم اختيار الأدوات المناسبة بناء على وضعية المؤسسة في قطاعها. ومنه نستنتج بأن الفرضية خاطئة .

الفرضية الثالثة : يعتمد نظام مراقبة التسيير على عدة أدوات من أهمها المحاسبة التحليلية ، الموازنات التقديرية ، ولوحات القيادة بشرط أن تكون هذه الأدوات ملائمة لوضعية المؤسسة وتحقق الأهداف التي وضعت من أجلها . وهنا نثبت صحة الفرضية الثالثة .

✓ نتائج الدراسة :

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- غياب نظام معلومات وعدم توفير المعلومات الضرورية لإقامة نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة .
- مركزية السلطة والقرار أدت إلى بطء اتخاذ القرارات في المؤسسة .
- ضعف نظام التحفيز للعمال في المؤسسة .
- جهل المسؤولين بأهمية ودور نظام مراقبة التسيير في المؤسسة .
- لا استقلالية المؤسسة ماليا وضعف مردوديتها .
- لا وجود لإستراتيجية واضحة وعدم تقسيم الأهداف لأهداف طويلة وقصيرة الأجل .
- الهيكل التنظيمي يفتقر لمصالح أخرى مهمة .
- يوجد خلط في توزيع المهام والمسؤوليات على مختلف المصالح.
- صعوبة الحصول على المعلومات والتي شكلت لنا عائق في انجاز الدراسة التطبيقية .

✓ التوصيات والاقتراحات: بناء على ما توصلنا من نتائج سابقة حاولنا تقديم الاقتراحات و

التوصيات التالية :

- يجب على المؤسسة تحديد استراتيجية دقيقة وواضحة مع تحديد الأهداف الطويلة الأجل والقصيرة الأجل .
- تحسين المردودية وتحقيق الاستقلال المالي للتقليل من التبعية لمصادر التمويل الخارجي .
- ينبغي إعادة رسكلة الهيكل التنظيمي وتنظيم الوظائف وكذا التقسيم العادل للمسؤوليات .
- الاهتمام بوظيفة مراقبة التسيير وجعلها تابعة للإدارة العامة في الهيكل التنظيمي .
- تطبيق أدوات نظام مراقبة التسيير المقترحة ومتابعتها بصورة منتظمة .
- تطوير نظام التحفيز وتقييم العمال حسب انتاجيتهم لا حسب الأقدمية والمداومة .
- الاسراع في إعداد نظام مراقبة التسيير ونظام المعلومات لتوفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب ومساعدة المسيرين في تقييم أداء المؤسسة .

في الختام نأمل أن نكون قد وفقنا في هذا البحث والإحاطة بالجوانب الأكثر أهمية ، فإن وفقنا فمن الله و

إن أخطأنا فمن أنفسنا ومن الشيطان .

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

I- الكتب :

- ال فراري فريد وآخرون ،تسيير التخطيط الاستراتيجي للأعمال الصغيرة، ترجمة دينا عبد الإله الملاح، الطبعة الأولى ، مكتبة العبيكان للنشر الرياض ،المملكة العربية السعودية ، ، 2007.
- الفاعوري محمد عيسى ، الإدارة بالرقابة ، (بدون عدد الطبعة) ، دار كنوز المعرفة ، عمان، 2008.
- النجار فريد ، إدارة العمليات الإستراتيجية_،الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر، 2006.
- الحناوي محمد صالح وآخرون ،أساسيات الإدارة المالية ،الدار الجامعة، الإسكندرية ،مصر ، 2001.
- خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2010 .
- دادي عدون ناصر ، قويدر الواحد عبد الله ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر) ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2010 ، 223 ص .
- دادي عدون ناصر ،تقنيات مراقبة التسيير:محاسبة تحليلية ،_الجزء الأول_، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1990 ، 200ص.
- دادي عدون ناصر، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 2004 .
- سادلر فيليب ، الإدارة الاستراتيجية ، ترجمة علا أحمد صلاح، مجموعة النيل العربية ، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008.
- كرخي مجيد ، التخطيط الإستراتيجي :عرض نظري و تطبيقي، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 .
- نبيل جواد ،إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الطبعة الاولى ، مجد للدراسات والنشر والتوزيع ،بيروت ،لبنان، 2007.
- نور أحمد ، السوافيري فتحي ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر(بدون سنة النشر).
- نيفيل ليك، المرشد العملي في التخطيط الاستراتيجي، ترجمة هدى فؤاد،مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة،مصر ، 2008.

- ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية :

- A.Bartoli ,**le management dans l'organisation publique** ,Edition Dunod ,1997.
- Alazard Claude , Separi Sabine ,**contrôle de gestion manuel et applications** ,3^{ème} édition ,Dunod ,Paris 1996.
- Bouin Xavier , Simon François- Xavier ,**les nouveaux visages du contrôle de gestion** ,Dunod ,Paris ,2000 .
- Colasse Bernard ,**Encyclopédie de comptabilité ,contrôle de gestion et d'audit** ,Paris, Economica ,2000.
- Cuyaubere ,T & Muller ,J. **Contrôle de gestion** ,Tomei , La Villeguerin, Paris,1990,627 P .
- Guedj Norbert ,**le contrôle de gestion** ,Edition D'Organisation,1995.
- Guedj Nobert ,**le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise** ,édition d'Organisation , Paris ,2000.
- Hamini. A ,**l'audit comptable et financier** ,Alger, Berti Editions,2001.
- Khemakhem .A ,la **Dynamique de contrôle de gestion** ,édition Dunod , Paris ,1997.
- Le Duff Robert ,**Encyclopédie de la gestion et du management**,Daloz, paris, 1999,1644 P .
- Lorino.Ph ,**méthode et pratique de la performance** ,Edition D'Organisation ,Paris,2001.
- Scheid Jean Claude , **les grands auteurs en organisation**, Bordas , Paris, 1990,236 P .
- Teller Robert ,**Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance »** , Paris ,Management société ,1999.

- ثالثا - المراجع باللغة الانجليزية :

- Porter Michael, **competitive strategy techniques analyzing industries and competitors** ,free the press , New Yourk, United states of America,1998

II- المذكرات و الأطروحات :

- حماني مريم ،تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال لوحات القيادة دراسة "حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة ورقلة SNVI"،مذكرة ماستر أكاديمي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ،2013
- عقون سعاد ، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة فلتاش الجزائر، رسالة ماجستير،جامعة الجزائر ،السنة الجامعية 2002/2001 .
- عيشي عادل ،تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ،مذكرة ماجستير(غير منشورة)،جامعة بسكرة ،2004 .
- لشهب صفاء ،نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية ،مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ،السنة الجامعية 2005-2006.

III- المجالات :

- عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ،كلية التجارة ،جامعة بن سويف ، مصر ،(بدون سنة النشر).

IV- مواقع الأنترنت

- خليل محمد وآخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية ،(بدون سنة ودار النشر)، www.rr4ee.net ، 12 /05 /2018 ، الساعة 11:45.

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة التسيير	
2	مقدمة الفصل الأول
3	المبحث الأول : أساسيات حول نظام مراقبة التسيير
3	المطلب الأول : تعريف نظام مراقبة التسيير
4	المطلب الثاني : أهداف ووظائف نظام مراقبة التسيير
4	الفرع الأول : أهداف نظام مراقبة التسيير
7	الفرع الثاني : وظائف نظام مراقبة التسيير
7	المطلب الثالث : نظام مراقبة التسيير ، أنواعه ومساره
7	الفرع الأول : أنواع نظام مراقبة التسيير
10	الفرع الثاني : مسار نظام مراقبة التسيير
12	المبحث الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء
13	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول تحسين الأداء في المؤسسة
13	الفرع الأول : مفهوم الأداء
14	الفرع الثاني : مكونات الأداء في المؤسسة الاقتصادية
15	المطلب الثاني : الأدوات الكلاسيكية لنظام مراقبة التسيير
15	الفرع الأول : المحاسبة التحليلية
16	الفرع الثاني : الموازنات التقديرية
17	الفرع الثالث : التحليل المالي
18	المطلب الثالث : الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير
18	الفرع الأول : لوحات القيادة
21	المبحث الثالث : وظيفة مراقب التسيير داخل المؤسسة وعلاقتها بالوظائف الأخرى

22	المطلب الأول : صلاحيات مراقب التسيير وموقعه السلمي
22	الفرع الأول : صلاحيات مراقب التسيير
23	الفرع الثاني : الموقع السلمي لمراقب التسيير
25	المطلب الثاني : الصفات المطلوبة في مراقب التسيير
26	المطلب الثالث : علاقة نظام مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة
30	خاتمة الفصل الأول
الفصل الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة	
32	مقدمة الفصل الثاني
33	المبحث الأول : عملية إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
33	المطلب الأول : مستلزمات النظام السليم لمراقبة التسيير
36	المطلب الثاني : تنظيم عملية مراقبة التسيير
36	الفرع الأول : مراكز المسؤولية ، تعريف وخصائص
37	الفرع الثاني : المبادئ الأساسية التي تبنى عليها مركز المسؤولية
38	الفرع الثالث : أنواع مراكز المسؤولية
41	المطلب الثالث : خطوات إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
43	المبحث الثاني: تحليل المحيط الخارجي و الداخلي للمؤسسة
43	المطلب الأول: تحليل محيط وقطاع نشاط المؤسسة
44	الفرع الأول: تحليل المحيط العام
47	الفرع الثاني : تحليل قطاع نشاط المؤسسة
50	المطلب الثاني : التحليل الاقتصادي الداخلي للمؤسسة
50	الفرع الأول : مفهوم التحليل الاقتصادي
50	الفرع الثاني : الهدف من التحليل الاقتصادي داخل المؤسسة
50	الفرع الثالث : طريقة التحليل الاقتصادي للمؤسسة
53	المطلب الثالث : تشخيص تنظيم المؤسسة
54	الفرع الأول : تحليل هيكل المؤسسة
55	الفرع الثاني : التعرف على نظام التقييم والترقية المطبق
55	المبحث الثالث : اقتراح نظام مراقبة التسيير ومتابعته
56	المطلب الأول : اقتراح نظام مراقبة التسيير
57	المطلب الثاني : متابعة النظام المقترح

58	خاتمة الفصل الثاني
الفصل الثالث : كيفية إعداد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة	
60	مقدمة الفصل الثالث
61	المبحث الأول : تقديم عام لشركة العمورية للأجر
61	المطلب الأول : نشأة وتعريف المؤسسة
61	المطلب الثاني : مهام المؤسسة
62	المطلب الثالث : تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة
63	الفرع الأول : شرح مصالح المؤسسة
64	الفرع الثاني : سياسة الانتاج والتوزيع
66	الفرع الثالث : تموينات الشركة وطريقة التوظيف
66	المبحث الثاني : مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير في شركة العمورية للأجر
66	المطلب الأول : دراسة المحيط العام للمؤسسة
67	المطلب الثاني : دراسة المحيط الداخلي للمؤسسة
69	الفرع الأول : التشخيص المالي للمؤسسة
74	الفرع الثاني : تقديم نتائج التشخيص المالي للمؤسسة
75	الفرع الثالث : تشخيص تنظيم المؤسسة
77	المطلب الثالث : اقتراح نظام مراقبة التسيير للمؤسسة
78	المبحث الثالث : اقتراح أدوات نظام مراقبة التسيير للمؤسسة
78	المطلب الأول : المحاسبة التحليلية
82	المطلب الثاني : لوحات القيادة
86	خاتمة الفصل الثالث
87	الخاتمة العامة
	قائمة المصادر والمراجع
	قائمة الملاحق
	قائمة المحتويات