



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة: مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

قسم : علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

عنوان:

الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير في المؤسسة

الإقتصادية : - دراسة حالة عينة من المؤسسات

الإدارية بولاية سعيدة -

من إعداد الطالبين :

* عبد اللاوي يوسف

تحت إشراف الأستاذ: عبد القادر محرز

* فريدي نزيهة

السنة الجامعية : 2021/2022

فَلَمَّا
أَتَى الْمَاءَ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى: (فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَ لَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ قَبْلَ أَنْ يُقْضَى إِلَيْكَ
وَحْيُهُ وَ قُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا). "سورة طه : الآية 114 .

و عن أبي هريرة رضي الله عنه قال قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :
((من سلك طريقة يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقة إلى الجنة))
أخرجه مسلم .

* الشكر *

اللهم لك الحمد حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه و لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك
الكريم و سلطانك العظيم ، و السلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم
الدين ، لك الشكر يا رب أولاً وأخيراً على ما أنعمته علينا من قوة و صبر و عزيمة
لإنجاز هذا البحث.

و عرفاناً بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل إلى النور لا يسعنا إلا أن
ننوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذنا و مشرفنا "محرز عبد القادر"
فله أخلص تحيه وأعظم تقدير على كل ما قدمه لنا من توجيهات و إرشادات و على
كل جهد و وقت خصصه لنا.

كما ننوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور عدادي التوفيق الذي لم يتقى في
تقديم يد المساعد و إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل
و إلى كل من مددنا بيد العون ولو بكلمة طيبة

الحمد لله

الحمد لله الذي هدانا لنعمة الإسلام و الصلاة و السلام على معلم البشرية ،
و هدانا إلى طريق العلم و الإيمان .

إلى العطاء الذي يفيض بلا حدود... إلى رمز يجسد الكفاءة و الخلود إلى
أمي الغالية أطّال الله في عمرها و أحسن عملها .

إلى الذي لا تعوضه كنوز الدنيا الذي إحترق كالشمعة لينير لي درب الحياة
أبى العزيز أطّال الله في عمره و سدد خطاه .

و إلى جدتي الغالية أطّال الله في عمرها .

إلى إخوانى شيخ ، أحمد و محمد .

و إلى أخواتي التي تعجز الكلمات عن شكرهم فاطمة ، نادية ، خليدة
، تركية و سعاد .

إلى كل من جمعتني بهم صداقـة الجامعة عبد الفتاح ، سفيان ، حسين ، عماد
، بن محمد ، محمد ، هشام ، العربي ، عيسى ، عبد السلام ، جابر
، عبدالهادي .

إلى كل الأقرباء و أصدقائي الذين هم بمثابة إخوانى سعىدي نور الدين
، برياح الشيخ ، فرحاوى الحسين .

عبداللاوي يوسف

الحمد لله

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة و نصح الأمة سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم .

إلى من اوجب الله برهما و طاعتها

أمي و أبي

اللهم بارك في أعمارهما و عملهما و أحسن خاتمتها .

إلى من ربا شوchem فوق شوقي لإتمام هذا العمل أشقاء و شقيقتي .

إلى كل صادق مخلص يدافع عن عقيدته و دينه و خلقه إلى كل الأصدقاء الذين أعجز عن كتابتهم بقلمي و لم ينساهم قلبي و على رأسهم صديقي العزيز يوسف الذي أهدي إليه ثمرة هذا الجهد المتواضع .

فريدي نزيهة

الفهرس

فهرس الأشكال :

الصفحة	الشكل	الرقم
5	مثلث مراقبة التسيير	01
9	مراحل مراقبة التسيير	02
19	هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير	03
28	مخطط يوضح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة	04
29	خطوات نظام ABC	05
30	يوضح طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	06
39	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	(01-03)
40	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	(02-03)
41	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(03-03)
42	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(04-03)
43	توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة	(05-03)
44	توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة	(06-03)

فهرس الجداول :

الصفحة	الجدول	الرقم
34	يوضح عدد الإستبيانات الموزعة و المسترجعة و غير المسترجعة و المستبعدة و الصحيحة	(01)
35	أقسام الإستبانة و الأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة	(02)
37	مقياس الدراسة	(01-03)
37	میزان تقديری وفقا لسلم ليکارت الخماسي	(02-03)
38	يوضح معاملات ألفا كرونباخ للدراسة	(03-03)
38	توزيع أفراد اللجنة حسب الجنس	(04-03)
39	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	(05-03)
40	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(06-03)
41	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(07-03)
42	توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة	(08-03)
43	يوضح توزيع العينة حسب ملكية المؤسسة	(09-03)
45	نتائج اختبار (shapiro-walk)	(10-03)
45	يوضح إتجاه آراء المستجيبين حول واقع وظيفة مراقبة التسيير	(11-03)
47	إتجاه المستجيبين حول واقع أدوات مراقبة التسيير	(12-03)
48	إتجاه المستجيبين حول نظام الموازنات التقديرية	(13-03)
49	إتجاه المستجيبين حول التحليل المالي و لوحات القيادة	(14-03)

الصفحة	الفهرس
	الشکر و العرفان
	الإهداء
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	فهرس المحتويات
٥ - ٥	المقدمة
	الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمراقبة التسيير و أدواته
1	تمهيد
2	المبحث الأول : عموميات حول مراقبة التسيير
2	المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير
2	الفرع الأول : التطور التاريخي لمراقبة التسيير و مفهومه
2	أولاً : ظهور مراقبة التسيير
3	ثانياً : مفهوم مصطلح مراقبة التسيير
6	الفرع الثاني : أنواع و مراحل مراقبة التسيير
6	أولاً : أنواع مراقبة التسيير
8	ثانياً : مراحل مراقبة التسيير
10	الفرع الثالث : وظائف و أهداف مراقبة التسيير
10	أولاً : وظائف مراقبة التسيير
11	ثانياً : أهداف مراقبة التسيير
12	المطلب الثاني : الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
12	الفرع الأول : نظم المعلومات
12	أولاً : تعریف نظام المعلومات
13	ثانياً : موارد نظام المعلومات
13	ثالثاً : إستعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير
14	الفرع الثاني : المحاسبة العامة
14	أولاً : تعریف المحاسبة العامة
15	ثانياً : مبادئ المحاسبة العامة
16	ثالثاً : إستعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير
16	الفرع الثالث : المحاسبة التحليلية
16	أولاً : تعریف المحاسبة التحليلية
17	ثانياً : أهداف المحاسبة التحليلية
18	ثالثاً : دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير
19	المطلب الثالث : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
19	الفرع الأول : التحليل المالي

19	أولاً : تعريف التحليل المالي
20	ثانياً : مصدر معلومات التحليل المالي
22	ثالثاً : التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير
22	الفرع الثاني : لوحة القيادة
22	أولاً : تعريف لوحة القيادة
22	ثانياً : دور و مهمة لوحة القيادة
23	ثالثاً : مساهمة لوحة القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير
25	الفرع الثالث : المراقبة بالموازنات التقديرية
25	أولاً : مفهوم الموازنات التقديرية
25	ثانياً : خصائص الموازنة بالمراقبة التقديرية
26	المبحث الثاني : الطرق الحديثة لحساب التكاليف
26	المطلب الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة
26	الفرع الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
26	أولاً : مفهوم محاسبة التكاليف في المؤسسة
27	ثانياً : تعريف محاسبة التكاليف
27	الفرع الثاني : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
27	أولاً : تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
28	ثانياً : خطوات طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
30	ثالثاً : طريقة التكلفة المستهدفة
31	المطلب الثاني : الطرق الأخرى لحساب التكلفة
31	الفرع الأول : إدارة الجودة الشاملة
31	أولاً : نظام الجودة الشاملة
32	ثانياً : مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة
33	الفرع الثاني : نظام الإنتاج في الوقت المحدد
33	أولاً : نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT
	الفصل الثاني : دراسة ميدانية للأدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية
35	تمهيد
36	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات
36	المطلب الأول : الطريقة
36	الفرع الأول : مجتمع و عينة الدراسة
36	الفرع الثاني : متغيرات الدراسة
37	المطلب الثاني : الأدوات
37	الفرع الأول : أدوات الدراسة

38	المطلب الثالث : أبعاد ثبات و صدق الإستبيان
38	الفرع الأول : أبعاد الإستبيان
39	الفرع الثاني : صدق ثبات الإستبيان
40	المبحث الثاني : التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة
40	المطلب الأول : الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة
40	الفرع الأول : توزيع أفراد العينة
46	الفرع الثاني : نتائج إختبارات التوزيع الطبيعي
47	المطلب الثاني : دراسة آراء المستجيبين
47	الفرع الأول : دراسة آراء المستجيبين حول كل المحاور
53	المطلب الثالث : إختبار الفرضيات
53	الفرع الأول : إختبار T test لعينة واحدة
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
64	قائمة المصادر و المراجع
68	قائمة الملحق

المقدمة

عند ظهور المؤسسات الإقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة ، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدتها ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية ، كثرت نشاطات المؤسسة وعملياتها . و بالتالي تعقد عمليات التسيير منها عقم عمليات الرقابة و مع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة آنذاك جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها و تمكناً من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عمليتها و نجاعة عملية التسيير .

إن الإهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض الرقابة كاملة و شاملة ، هذا النظام هو نظام مراقبة التسيير الذي يعتبر من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن يطبق بشكل صحيح ، و لكي يؤدي هذا النظام وظيفته بشكل جيد و يقوم بالدور الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزه داخل المؤسسة و تعتبر هذه الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير من أهم الأدوات الموجودة داخل المؤسسة حيث نجد منها المحاسبة التحليلية ، التحليل المالي ، الموازنة التقديرية ، لوحة القيادة ، التكاليف المستهدفة ، بطاقة الأداء المتوازن ... إلخ .

لقد أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة ، و يفرض نفسه على كل مسير يريد تحقيق النجاح و هذا لتمكنه من تحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي : تحديد الأهداف و الإستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات و الأداء خاصة الامرکزية في المهام لجعلها تسعى كلها لتحقيق الأهداف العامة ، وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الوسيط الذي يربط بين المستوى الإستراتيجي و المستوى التنفيذي .

و يعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف و التي زادت أهميتها في ظل توسيع أنشطة المؤسسة الإقتصادية و نظراً لسرعة نمو القطاع الإقتصادي و تعدد المؤسسات الإقتصادية كماً و نوعاً أصبحت هذه المؤسسات تجد صعوبة في الحفاظ على مكانتها و تقديم أداء جيد ، لذلك على المؤسسة إتباع أسلوب معين لتقديم أداء أحسن ، و لتقييم أي وظيفة من وظائف المؤسسة يواجه الممirsون إشكالية اختيار و إقتناء المعايير و المؤشرات ، فنجاح التقييم يعتمد أساساً على قدرة الممirsين على اختيار أفضل و أحسن المعايير و المؤشرات التي تعكس الأداء المراد قياسه ما يمكن ملاحظته أن تقييمات مراقبة التسيير قد تطورت في الواقع تبعاً للحاجة إلى حل المشاكل الناجمة عن إنتشار و إتساع النشاط الإقتصادي و الأزمات الإقتصادية ، لذلك يستوجب ظهور أدوات حديثة تعمل على تزويد المديرين و الممirsين بشكل دوري بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة و



تساعد على إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و الملائمة و ذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة .

لعل من أهم هذه الأدوات التي تم التوصل إليها مؤخرا هي : لوحة القيادة ، التكاليف المستهدفة ، بطاقة الأداء المتوازن ... إلخ فهذه الأخيرة حاولت إضافة ميزات جديدة للأدوات التقليدية من خلال دمج المقاييس المالية و غير المالية في أداة واحدة أكثر شمولية و توازنا من المقاييس المالية التي كانت تستخدم في السابق .

الإشكالية :

ما هو واقع تطبيق الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

ومن خلال الإشكالية سوف نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هو واقع وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

2- ما هو واقع تطبيق المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

3- ما هو واقع تطبيق نظام الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

4- ما هو واقع تطبيق التحليل المالي و لوحات القيادة في مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

الفرضية الرئيسية :

على ضوء الفرض السابق لإشكالية الدراسة حاول صياغة الفرضية التالية و التي نرى أنها تؤسس كإجابة مسبقة على تساؤلنا :

تلتزم المؤسسات الإقتصادية بتطبيق الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير

أين يمكن طرح الفرضيات الفرعية التالية :

1- وظيفة مراقبة التسيير هي وظيفة حساسة و محورية في المؤسسة الإقتصادية .

2- المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في الإقتصادية .

3- يوفر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط ورقابة التسيير .

4- تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة التسيير كونها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحليل المالي مما يساهِم في اتخاذ القرارات في المؤسسة .

الدراسات السابقة : سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي :

1. دراسة نعيمة يحياوي ، أطروحة دكتوراه بعنوان : " أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق " ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، سنة 2008 – 2010 ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة ، وإبراز أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة كما يتم الإستعانة بها في عملية تقييم الأداء .

وأهم ما توصل إليه البحث إبراز الدور الفعال الذي لعبه المحيط في تحديد أدوات التخطيط و التقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات و كذلك التطورات التي عرفتها مراقبة التسيير و التحولات التي مسّت أدوات التسيير التقليدي ، و من خلال إبتكار أساليب و أدوات ساعدت في اختيار المعلم و المؤشرات التي تقيس و تحسن الأداء و تبحث عن معلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و تقييم الأداء .

2. دراسة بونقيب أحمد بعنوان : " دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير " ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، غير منشورة ، 2005/2006 .

هدفت هذه الدراسة إلى :

1. تعريف بلوحة القيادة التسييرية وما هي أهم مميزاتها مقارنة بـ أدوات لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة .

2. كشف الغموض عن الدور الذي تلعبه لوحات القيادة بالمؤسسات بصفة عامة وفي المؤسسات الإقتصادية الوطنية بصفة خاصة .

3. ظهور تحديات جديدة ومتغيرات إقتصادية أدت إلى ضرورة إستعمال المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأدوات فعالة في مراقبة التسيير .

أما النتائج تتمثل في :

1. الإهتمام بطريقة عرض لوحات القيادة وذلك بالإعتماد على الأشكال البيانية المعبرة و الإبعاد عن الجداول المليئة ب لأرقام المضللة .

2. السرعة في تحضير هذه الأداة كي تكون ذات أهمية للمؤسسات الإقتصادية .
 3. ضرورة إتباع الطرق العلمية المنهجية في تصميم لوحات قيادة تعكس الإحتياجات الفعلية للمسؤولين .
 4. عدم الإكتفاء بإستخدام المؤشرات المالية ، بل يجب إدراج مؤشرات أخرى غير مالية تسمح بإلقاء نظرة واقعية حول الأداء .
3. دراسة شحتاني عبد العالى " محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية " مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011 : هدف الباحث خلال دراسته تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية ، فمحاسبة التكاليف تعتبر إحدى أهم أدوات مراقبة التسيير التي تضمن المؤسسة من خلالها التحسين المستمر للأداء الحالي و الإستراتيجي من خلال عملية الربط بين أهداف المدى الطويل و القصير ، و النتائج المحققة لذلك ، كما تعمل محاسبة التكاليف أيضا كأساس تقوم عليه عملية توظيف و إستخدام مختلف أساليب مراقبة التسيير مثل : الميزانية التقديرية و لوحة القيادة من خلال ما توفره من معلومات ينتج عن إستخدامها لطريقة التكاليف الكلية ، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة ... إلخ ، و من هنا يمكن القول أن الإعتماد على محاسبة التكاليف لتحسين مراقبة التسيير يمكن المؤسسة الإقتصادية من معرفة إستخداماتها و مستهلكاتها و ما نتج عن دورتها الإنتاجية وكذلك المساهمة في معرفة معدل نموها و قدرتها ، بما يضمن لها إستغلال أمثل لمواردها و الإستفادة منها إلى أقصى الحدود في تحقيق الأهداف .

المنهج المتبعة في الدراسة :

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي لملائمة دراسة و ذلك من أجل نقل واقع مفهوم وظيفة التسيير و واقع تطبيق الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية.

أهداف الدراسة :

- 1- نهدف من خلال هذه الدراسة الوقوف على مدى إدراك المؤسسة الإقتصادية الجزائرية لأهمية الأدوات المحاسبية في مراقبة التسيير .
- 2- معرفة أسباب عدم تطبيق أدوات مراقبة التسيير من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و خاصة الأدوات الحديثة منها ، و مدى مواكبة تلك المؤسسات لتطور الحاصل في مجال مراقبة التسيير .

تبسيط مفهوم عملية مراقبة التسيير من أجل تسهيل عملية المراقبة وفق مفهومها الحديث ، عكس المفهوم التقليدي الشائع .

أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الدراسة في :

- 1- محاولة التعرف على وظيفة مراقبة التسيير و مختلف أدواتها و مدى أهميتها بالمؤسسات الإقتصادية .
- 2- المكانة المتميزة لوظيفة التسيير في المؤسسات الإقتصادية .
- 3- دور الأدوات المحاسبية و علاقتها بالمعلومات المالية ، التي تساعد المسيرين على التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات و الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .
- 4- معرفة الآليات و الأدوات المستعملة في هذا النظام و مدى تحقيقه لأهداف المؤسسة .
- 5- معرفة الشخص الذي يقوم بتسهيل أدوات مراقبة التسيير .

هيكل الدراسة :

قمنا بتقسيم موضوعنا إلى فصلين حيث يحتوي الفصل الأول على مباحثين تناولنا في المبحث الأول على المفاهيم الأساسية التي تخص مراقبة التسيير و الأدوات التقليدية و الحديثة لمراقبة التسيير ، بإعتبارها المنطلق الأساسي الذي يمكن من خلاله معالجة الموضوع .

أما المبحث الثاني فقد قمنا بالحديث عن الطرق الحديثة لحساب التكاليف مثل : نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، التكلفة المستهدفة ... إلخ و طرق الحديثة الأخرى و كيفية مساعدتها في إتخاذ القرارات .

وأخيراً إننقلنا في الفصل الثاني إلى الجانب التطبيقي



النفس

اللّوّل

تمهيد :

تعتبر مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة على التحكم عملية التسيير و إتخاذ القرارات وقد عرفت تطورا في دلالتها و تطلعاتها تماشيا مع مفهوم المؤسسة ، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء و العقاب و تظهر بعد إنجاز العملية الإقتصادية و تقتصر على بعض المؤسسات ، الأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير ، كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارسها عملية الرقابة بعضها يكون أسلوب داخلي يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة و البعض الآخر يكون خارجيا ، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و المركز المالي .

المبحث الأول : عموميات حول مراقبة التسيير

المبحث الثاني : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المبحث الأول : عموميات حول مراقبة التسيير

المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير

قبل التطرق إلى ماهية مراقبة التسيير و البحث في مفاهيم و أدواته لابد أن نشير إلى تطور التاريخي و مختلف مراحل التي مرت عليها مراقبة التسيير .

الفرع الأول : تطور التاريخي لمراقبة التسيير و مفهومه

مررت عملية مراقبة التسيير بعدت مراحل تطور و هذا بتطور العلوم و البحث و توسيع النشاطات الإقتصادية و تنوعها 1 .

أولا : ظهور مراقبة التسيير : ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعدد عمليتها ما سبب الأزمة الإقتصادية لها لذا مررت مراقبة التسيير بعدة المراحل تاريخية و كانت كالتالي 2:

المرحلة الأولى (بعد الحرب العالمية الأولى 1919) : في البداية و كمرحلة أولى إستعملت مراقبة التسيير في المحاسبة العامة (المالية) و إعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط ، و المنتجات المحققة و المباعة من طرف المؤسسة ، و هكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب و مؤشرات قياس الأداء الإقتصادي منذ بداية القرن الماضي و شاع نظام النسب و تطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة " DUPONT " سنة 1907 و هذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية و حسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية 3 .

المرحلة الثانية (بعد الحرب العالمية الثانية 1945) : تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف " SLOAM " ، الذي وضع ميكانيزمات التنظيم و تقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية ، البحث و التطوير ، و حاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير و إجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للإستثمارات الجديدة و تطويرها 4 .

1 -Michel Gervais , control de gestion , 7^{eme} Edition, ECONOMICA, 2000, p:09 .

2- ناصر دادي و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية ، دار المحمدية -الجزائر 2003 ، ص 11 إلى 14 .

3- نعيمة يحياوي ، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق ، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة - الجزائر ، سنة 2009 ، ص 11 إلى 14

4- محمد رفيق طيب : مدخل التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ، الجزء الثاني ، ص 248

المرحلة الثالثة (مع بداية السبعينيات) : المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير و التي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير و التنبؤ التقديرية و التي طبقت في المؤسسات الخاصة ، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات و الموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين ، ولكن ذلك تخطيط عملياتهم و تسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الإهتمامات الخاصة¹.

المرحلة الرابعة (بداية التسعينيات) : هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في السبعينيات مع إنتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف و مقارنتها بالنتائج الموازية ، و الذي يستدعي عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية و بذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسليّة².

ثانياً : مفهوم مصطلح مراقبة التسيير

قبل تعرفنا على مراقبة التسيير يجب تعريف المصطلحين المكونين له بدقة :

(01)- المراقبة : تعتبر وظيفة من وظائف التسيير تكميل الوظائف الأخرى و تسعى إلى ضمان أن الخطط الموضوعة تسير بشكل سليم لبلوغ الأهداف المنظرة ، فهي تمارس في كل لحظة قبل و أثناء و بعد النشاط لمواجهة مختلف العرائض و الصعوبات ، و بالتالي فهي تقيم الأداء لتصحيح الإختلالات لحظة وقوعها ، خاصة في ظل تغيير المستمر في محيط المؤسسة³.

وكلمة (مراقبة) في المفهوم اللغوي الفرنسي " مشتقة في الأصل من كلمتين (CONTRE-ROLE) و تعني جدول التقارب " .

و يعرف فايول (H.FAYOL) المراقبة بأنها : " التأكد من أن كل شيء في المنظمة يتم وفق خطط الموضوعة ، و التعليمات الصادرة و المبادئ المعتمدة و ذلك بهدف الكشف عن مواطن الضعف و تصحيحها .

فهي تهدف وفق فايول H.FAYOL إلى العمل على حسن تنفيذ الخطط و تصحيح الإختلالات إن وجدت ، مما يفرض أن تكون ملزمة للنشاط قبل و أثناء و بعد تنفيذه .

فالمراقبة ما هي إلا تحفيز للعمال وحثهم علىبذل كل الجهود للوصول إلى النتائج المرجوة ، و هنا يتطلب أن يتتوفر لدى المدير معرفة و دراية كاملة بسلوك كل عامل لديه .

¹- محمد رفيق الطيب : نفس المرجع السابق ، ص 248

²- سعيد محمد المصري ، التنظيم والإدارة ، الدار الجامعية - مصر - 1999 ، ص 231 .

³- عبد الرحمن هياج ، ائز مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012 ، ص 23 .

02- التسيير : يعرف التسيير على انه العلاقة " الديناميكية الموجودة بين الموارد و الطاقات المختلفة ، و هذا بغرض تحقيق الأهداف ، أي أنه إستغلال عقلاني و الرشيد للموارد لتحقيق الأهداف المسطرة ، و التسيير في حد ذاته علم حيث انه يستعين بمجموعة من الوسائل كالمحاسبة والإحصاء ، أيضا هو فن يستعمل مبادئ الإنسانية و المهارات الإبداعية ".

C . Alazard et S . Sépari
على قيادة المؤسسة بإستخدام تقنيات و مناهج عديدة للمساعدة على إتخاذ القرارات "

أما **P.Bergeron** فيعرفه انه " تلك العملية التي من خلالها نخطط و ننظم و ندير و نراقب موارد مؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة . و من التعريفات السابقة يتضح أن التسيير هو عبارة عن " مسار يستخدم مجموعة التقنيات العلمية و الفنية المترادفة فيما بينها . و بالتالي فإن الشخص الذي يتولى هذه المهمة يجب أن يتتوفر فيه كل الخصائص من معارف و مهارات تسمح له بقيادة عملية التسيير 1 .

03- تعريف مراقبة التسيير :

عرفه (ENTONY) هي " التي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة ".

أما **(G.PILLOT)** "يتمثل نظام مراقبة تسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا و يشمل نظام مراقبة تسيير جملة من العمليات داخلية و التي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين أمهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير 2 "

أما **(A ,H et LISGERMA ,V et ARNOULD.VIGNON)** هي جملة من وسائل المرافق و العمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة 3 .

و عرفه **(KHEMAHEM)** " هي العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التنشيط

1- معراج هواري و مصطفى الباхи ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011 ، ص 11 .

2- فداق فاروق ، نظام المعلومات المحاسبية و دوره في اتخاذ القرار ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 02 .

3- سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحله و إقامته في المؤسسات الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2007 ، ص 73 .

و التحرير الفعال الدائم لطاقات و الموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف

الوحدة ¹.

وبشكل أدق فمراقبة التسيير تتضمن شقين المراقبة التسيير و يمكن تعريفهما كالتالي :
من التعريف السابقة يمكن القول ² :

مراقبة التسيير هي عبارة عن مجموعة من التقنيات التي تسمح للمؤسسة خلال فترة مزاولة نشاطها التأكيد من أن القرارات اتخذت طبقاً للأهداف المسطرة ، فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة و التأكيد من تحقيقها فهي التي تسمح بالتأكد من الإستعمال العقلاني للموارد و الطاقات المتاحة و كذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها و أخيراً التأكيد من تحقيق الأهداف ، و وبالتالي نستنتج أن مراقبة التسيير ترتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية هي :

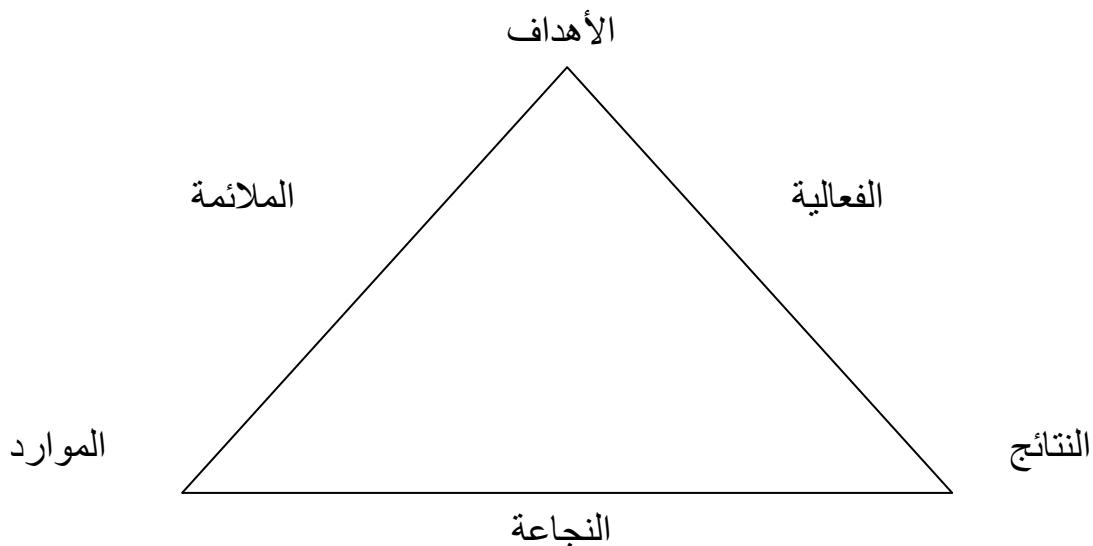
الفعالية : "efficacité" وتعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة .

الكفاءة : "compétence" وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة .

الملائمة : "pertinence" وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة .

والشكل الذي يوضح جوانب مفهوم مراقبة التسيير ³ .

شكل (01) مثلث مراقبة التسيير



المصدر : ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية ، ص : 47 .

¹- مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، رسالة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005/2006 .

²- قورين الحاج قويدر ، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية و دوره في تحسين الأداء ، من الموقع : <http://www.ulom.nl/d74.html> في : 02/05/2015 على الساعة 22:29 .

³- الشيخ سالم و آخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة ، مركز الكتب الأردني ، الطبعة 5 ، 1990 ، ص 244 .

الفرع الثاني : أنواع ومراحل مراقبة التسيير

لعملية مراقبة التسيير مراحل و أنواع سوف نتطرق إليها :

أولاً : أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها : الزمن ، التنظيم ، المصدر ، الشمولية ، وسوف نتطرق إلى أنواع المراقبة حسب كل معيار :

1- من حيث الزمن : إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو بعد التنفيذ و نجد :

1.1- المراقبة القبلية : ويعتمد هذا النوع على التأكيد من توفير متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية ، حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والفعالية ، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل التنبؤية لأنها ترتكز على التنبؤ بالمشاكل .

2.1- المراقبة أثناء الإنجاز (الآلية) : هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء و الأخطاء والانحرافات إذا حدث أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحراف .

3.1- الرقابة اللاحقة (البعدية) : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادية ما تكون أسبوعياً أو شهرياً أو أيام محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها ويتم هذا النوع بعد إنجاز النشاط .

2- من حيث التنظيم : حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي¹ :

1.2- المراقبة المفاجئة : تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحراف والتمكن من تقييم الأفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة دون ترتيبات مسبقة من المدير أو الرئيس المباشر.

2.2 - المراقبة الدورية : تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون يومية ، أسبوعية ، شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقاً والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي وذلك بوضع جدول زمني على أساس ربع أو نصف سنوي .

¹- علي عباس ، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال ، إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص 29 .

3.2 - المراقبة المستمرة : تكون عبر طوال أيام السنة ، أي دائمة وليس على فترات متقطعة وذلك عن طريق المتابعة والتقييم لعمليات التنفيذ بإستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم لأداء العمل وهذا باستخدام سجلات دوام يومية لمراقبة الانضباط في العمل .

3- من حيث المصدر : حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما¹ :

1.3- المراقبة الداخلية : و يقصد بها المراقبة الذاتية ، أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة و المهام و الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة و تقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى :

- مراجعة المخطط المؤسسة الداخلي .

- مراجعة سياسة القيادة و إستراتيجيتها المتتبعة في النشاط .

- تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الاقتصادي .

- تقدير حصة المؤسسة في السوق .

- تقدير إحتياجات الزبائن و تصنيفهم .

2.3- المراقبة الخارجية : هذه المراقبة تقوم بها جهات مختصة و مستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدول ، كمراقب مجلس المحاسبة المالية على الدوائر الحكومية ، مراقبة و مدقق الحسابات لميزانيات المؤسسة .

4- من حيث الشمولية : تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع :

1.4- المراقبة على مستوى الأفراد : تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل و هذا بإستخدام عدة مؤشرات منها : الكفاءة ، الإنتاجية ، معدل الغياب و التأخر ... إلخ .

2.4- المراقبة على الأنشطة الوظيفية : وتشمل كل الوظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج، إدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

3.4- المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة : من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها معدل الربحية ، الحصة السوقية للمؤسسة إلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة .

¹- سعاد عقون ، نفس المرجع السابق ، ص 74 .

5- من حيث الطريقة (طريقة المراقبة) : هناك نوعان من المراقبة :

1.5-عن طريق الحلقة المغلقة : هي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة ، إذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الانجازات والأهداف.

2.5-الرقابة بطريقة الحواجز: هي عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقبة ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

ثانياً: المراحل مراقبة التسيير:

تحقق مراقبة التسيير من خلال المراحل التالية¹ :

مرحلة تقديرية : ترتبط هذه المرحلة بالإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة ، حيث تقوم الإدارة بتقدير الوسائل الضرورية للبلوغ الأهداف الإستراتيجية لضمان مجال وقتي محدد، وتشكل النتائج المتوقعة نموذج لعرض الأهداف قصيرة الأجل .

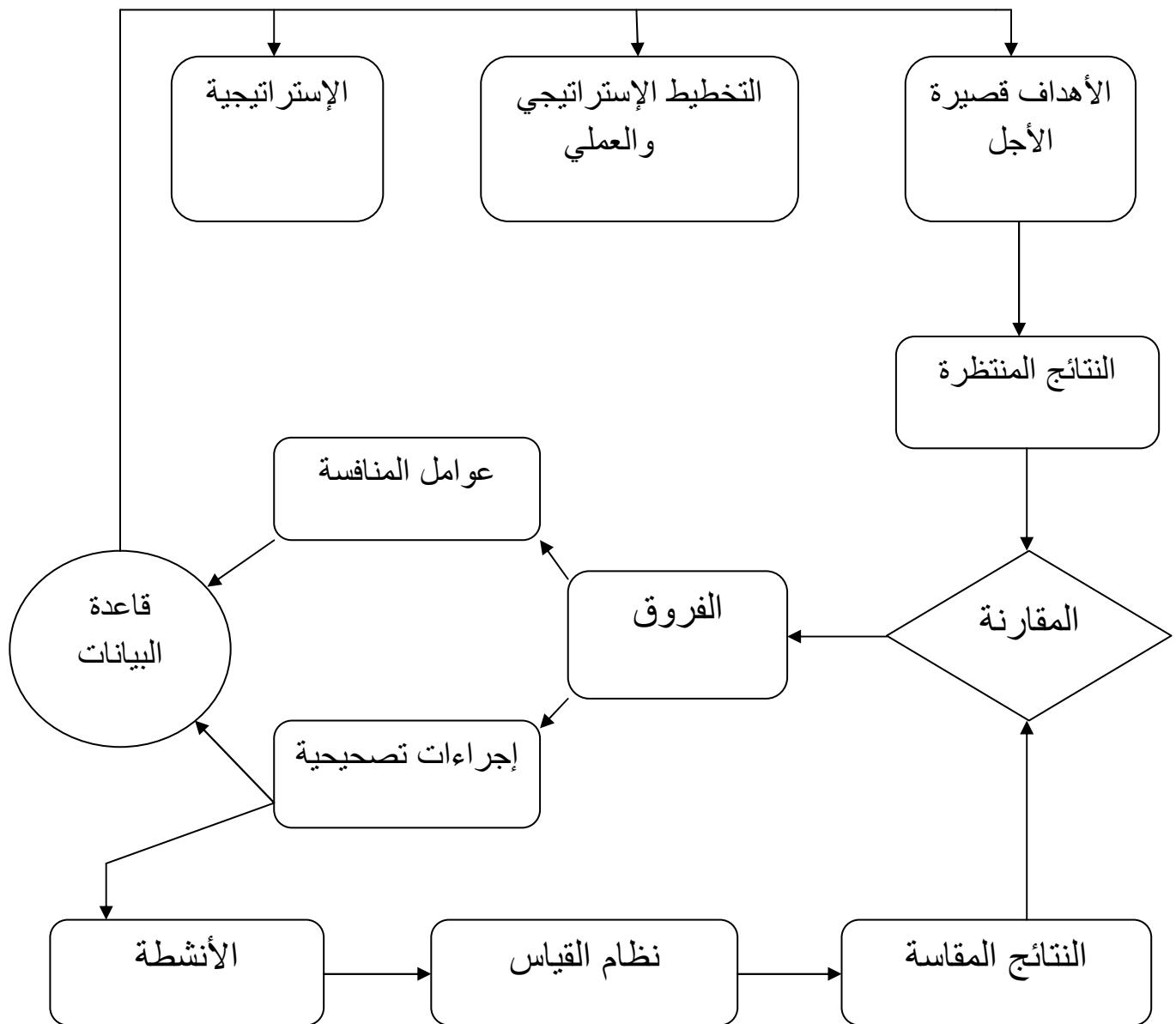
مرحلة التنفيذ : تتم هذه المرحلة على مستوى وحدات المؤسسة ، حيث يعمل المسؤولين بالوسائل التي تخصص لهم، ولديهم نظاماً لمعلومات الذي يقيس نتيجة نشاطهم ، ويكون هذا النظام مقبول ومفهوم من طرفهم، ويقوم فقط بقياس الأنشطة التي يتم تقويضها .

مرحلة التقييم : تشمل هذه المرحلة على مقارنة النتائج المحصل عليها من طرف الوحدات مع النتائج المرجوة من طرف الإدارة لتقييم أدائها ، فهذه المرحلة توضح الفروقات وتحدد الأساليب وبالتالي فهي تقود المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية .

مرحلة التعلم : تسمح هذه المرحلة بتحسين مجموع أنظمة التقدير بواسطة التعلم من خلال تحليل فروقات ، ويمكن للعوامل تنافسية إن تكون مكشوفة وكذلك ضعيفة، ويتم إنشاء قاعدة معلومات تستخدم في القيام بتوقعات المستقبلية .

¹ - Département Etudes et Développement de L'APEC , Les Métiers du contrôle de Gestion , Edition d'organisation , France , 2000 , PP 30 – 31 .

الشكل رقم (2) مراحل مراقبة التسيير



المصدر : عبد الله شحتاني ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الإقتصادية مذكرة نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خضر ، بسكرة 2011 ، ص 65 .

يظهر من خلال الشكل أن مراقبة التسيير تربط بمهام والعمليات اليومية بالإستراتيجية المنتهجة من طرف المؤسسة ومقابلة الأهداف المنتظرة مع النتائج المقاسة ، مما يسمح بتحديد الفروقات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية مع وجود عملية التغذية العكسية ، وبالتالي توجد ثلاثة عناصر أساسية هي : الأهداف ، الوسائل والنتائج .

الفرع الثالث : وظائف وأهداف مراقبة التسيير

ترتبط مراقبة التسيير بالعمليات الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية وترتبط في نفس الوقت بأهداف وأهمية ومكانة ووظائف المؤسسة والإستراتيجيات المسطرة

أولاً: وظائف مراقبة التسيير

هناك ثلات وظائف تقوم بها مراقبة التسيير و تتمثل في :

1- مراقبة الأداء الوظيفي : إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلی عنها ، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه الوضعية على الإصغاء للمشاكل والعرائض التي يعاني منها الأفراد ، التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية ، زيادة الأجر أو العقوبات إلخ ، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تحقق عن طريق جملة من الخصائص .

المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر المشاركة في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعاً معنواً من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

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

عدالة التعاملات : إن عدالة التعاملات تكون بإيصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشكلتهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العدالة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمل المهني .

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

3- إدارة الوقت : إن ل الوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبير، من خلال تخفيض الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب إستغلاله ومراقبته بالوسائل التالية :

- مقتنة العمليات على مستويات الحاسبة كالإنتاج، التمويل ... إلخ ، مثل استعمال آلة الحاسب الآلي لربح الوقت.

- تنفيذ أهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات .

تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدرورة سابقا.

ثانيا : أهداف مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي هي ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وان هذا ليتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه¹.

ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها²:

1- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال

2- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال .

3- مراقبة تكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة .

4- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبرة عنها بالميزانيات التقديرية .

5- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات الازمة لمعالجتها .

6- مراقبة الوضع المالي ومصادر المالية واستخدامها ومحاولة ضمان توازن المالي على مدي القصير والمتوسط والطويل .

7- اتخاذ قرارات الازمة فيما يتعلق بالاستثمار الطويلة المدى التي تتواءل المؤسسة الوصول أو القيام بها .

كما يمكن حصر إجمالي أهداف مراقبة التسيير في العناصر التالية³:

1- تحليل الانحرافات التي قد تكون ناتجة بين نشاط حقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الموازنات التقديرية .

2- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة من أجل تحسين الفعالية لا بد من ديناميكية أنظمة المعلومات .

3- الوقوف على نقاط ضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوى والتركيز عليها .

¹ - محمد خليل و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية ، إشراف موسى سليم WWW.scirbd.com/doc يوم : 2015/05/02 على الساعة : 23:10 .

² - صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، سنة 2006 ، ص 59 – 60 .

³ -Norbert Geudj , Le contrôle de gestion pour améliorer la performance l'Enterprise , op , cit , p 45 .

4- تحقيق الفاعلية ويعتبر مبدأً أساسياً في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني الرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيتها تقديرية ثم مقارنة ما خطط له وما تم تحقيقه .

5- تحقيق الملائمة أي التأكيد من الأهداف المسطرة تتماشي مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة و تسيير امثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشي التسيير الفعال لوسائل الإستغلال و بالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف .

تقوم مراقبة التسيير داخل المؤسسة بدور مهم والذي يبرز من خلال الوظائف التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة و المتمثلة خاصة في التخطيط و الرقابة و من طبيعة العلاقة التي تربطه مع مختلف الوظائف داخل المؤسسة سواء مع الإدارة العليا أو الوسطى أو التشغيلية ¹ .

المطلب الثاني : الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تنقسم الأدوات التقليدية إلى: نظم المعلومات ، المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة .

الفرع الأول : نظم المعلومات

أولاً : تعريف نظم المعلومات

تعرف نظم المعلومات بأنها: "مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات ومعطيات مختلفة، يتم معالجتها للوصول إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردود".²

كما تعرف أيضاً بأنها: "مجموعة الإجراءات التي تتضمن تجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع ونشر واسترجاع معلومات بهدف تدعيم عمليات صنع القرار و الرقابة داخل المؤسسة".³

ثانياً : موارد نظم المعلومات⁴

يعتمد نظام المعلومات على خمسة أنواع من الموارد:

✓ **موارد بشرية :** يعتبر المورد البشري من أهم موارد النظم المعلومات، وهناك نوعين أساسين هما :

¹ عبد العالى شحتانى ، نفس المرجع السابق ، ص 66 – 67 .

² فايز جمعة النجار ، نظام المعلومات الإدارية: منظور إداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 39.

³ أحمد فوزي ملوكية، نظام المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 04.

⁴ منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظام المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات ، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 30، ص 31، 2003

* **المستخدمين النهائين** : هم من يستخدمون نظم المعلومات بصفة مباشرة كرجال البيع، المحاسبين، المديرين والمهندسين ...

* **الإخصائيون** : هم من يطورون ويشغلون النظام ويشملوا أفراد مثل محللي النظم، ومطوري البرامج ومشغلي النظام.

✓ **موارد مادية** : وهي المعدات وتتضمن جميع الأجهزة المادية والموارد المستخدمة في تشغيل المعلومات مثل :

نظم الحاسب والوسائل (الورق، الأقراص الضوئية)...

✓ **موارد برمجيات**: تتمثل في جميع أنواع تعليمات تشغيل البيانات وتشمل كل من البرامج والإجراءات مثل: برامج تشغيل النظام، برامج التطبيق.

✓ **موارد بيانات** : مثل توصيف المنتجات، ملفات العملاء، ملفات العاملتين وقواعد مبيعات المخزون...

✓ **موارد شبكات**: مثل شبكات الاتصال كالانترنت وكل الوسائل كالكابلات والأقمار الصناعية...

ثالثاً: استعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير :

يعتبر نظام المعلومات إحدى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير حيث أن مخرجاته من المعلومات هي المعلومات التي يحتاجها المراقب في القيام بعملية مراقبة التسيير بتقييم الأداء من أجل تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وعمل بعض التعديلات اللازمة المدخلات نظام المعلومات حتى تكون مخرجات النظام بالجودة المرغوب الحصول عليها.

الفرع الثاني: المحاسبة العامة

أولاً: تعريف المحاسبة العامة

تعرف المحاسبة المالية (العامة) في النظام المحاسبي المالي على أنها: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عدديّة، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹".

فهي: "عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الدالية وإعداد الكشوف الإحصائية والاقتصادية بقصد المساعدة في اتخاذ القرارات واتخاذ السياسات²".

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظم المحاسبي المالي ، دار النشر جيطي ، برج بوعربيج ، 2009، ص 06.

² عليان الشريف وأخرون، مبادئ المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 11.

فالمحاسبة العامة هي تقنية تمثل في ملاحظة، تصنيف و تسجيل التدفقات الدالية والحقيقة التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة، ثم تلخيص هذه المعلومات في جداول خاصة مثل الميزانية و حساب النتيجة.

تتمثل أهداف المحاسبة العامة في :

➢ تسجيل العمليات المالية التي تتم في المؤسسة من واقع المستندات التي تؤيدها عند حدوثها مباشرة و حسب تسلسل حدوثها؛
➢ تبويب و تصنيف العمليات الدالية بهدف:

* معرفة مدionية المؤسسة و دائنين أي ما للمؤسسة من أصول و ما عليها من التزامات؛
* تحديد مصاريف المؤسسة و إراداته و حدة ترکم إدارة دورا هاما للمصمم و ميسر للعملية الميزانية (وينبغي عدم الخلط بينه وبين الرقابة على الميزانية هو الجزء الوحيد من الرقابة الإدارية). إعداد الميزانية و تنفيذها و رصدها يمكن تمييزها من الناحية النظرية ، ولكن في الواقع هذه المراحل لا ينفصلان والتي هي جزء من عملية التخطيط لإدارة نفسها، وركزت بشكل كامل على عملية صنع القرار و العمل من قبل المديرين.

➢ استخراج نتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية المطلوبة و تحديد الربح أو الخسارة؛
➢ بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين لمعرفة موجودات المؤسسة والتزاماته وما طرأ عليها من تغيير خلال تلك الفترة المالية ؛
➢ تزويد الإدارة بالمعلومات الازمة على شكل تقارير وقوائم مالية وبيانات إحصائية لمساعدتها في إبراز القرارات ورسم السياسات؛
➢ توفير المعلومات والبيانات التي تستفيد منها بعض الفئات من داخل المؤسسة وخارج و كالعاملين في المؤسسة و المستثمرين و الجهات الحكومية وغيرها .

ثانياً : مبادئ المحاسبة العامة:

هناك عدة مبادئ برکم المحاسبة العامة وهذه المبادئ ليست بقواعد وقوانين رياضية ثابتة و متحركة وإنما هي أسس يعاد النظر فيها و تغير كلما كان هناك تطور في المحاسبة أو ظهور أي تعقيد في العمليات المالية وذكر منها:

❖ **مبدأ قابلية المقارنة :** يعني هذا المبدأ أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه السنة قابلة للمقارنة مع المعلومات الواردة في القوائم المالية للسنة الماضية، كما لكنها مقارنتها مع المؤسسات ماثلتها من أجل رفع قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم مركز المالي للمؤسسة.

❖ **مبدأ الموضوعية¹** : نتيجة لتطور المحاسبة فقد أصبح الهدف الرئيسي لها هو تزويد الجهات المعنية بالبيانات والمعلومات المالية الصحيحة الموثوقة لاستخدامها في إبراز القرارات الرشيدة ، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أساس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج فيما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس لها.

❖ **مبدأ الفترة المحاسبية** : ويقوم هذا المبدأ على أن السنة المالية حددت بإثنين عشرة شهرا (12 شهرا) أي من الفاتح من جانفي إلى الحادي والثلاثين من ديسمبر (N/01/01 إلى N/12/31) إلا في حالات استثنائية تكون فيها الدورة أقل من 12 شهرا كحالة إنشاء شركة في منتصف السنة أو حلها قبل نهاية السنة، كما حدد القانون الجزائري أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية القادمة هي نفسها الميزانية الختامية لسنة الجارية.

❖ **مبدأ التكلفة التاريخية** : أي كل عنصر يسجل بالقيمة أو التكلفة في ذلك التاريخ أي وقت حدوثها.

❖ **مبدأ قابلية الفهم** : أي أن الكشوف المالية يمكن فهمها من قبل أي مطلع .

❖ **مبدأ تسبق الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني** : هي تسجيل كل الأصول حتى لو تكون المؤسسة مالكتها أي لا يسلك لها شهادة قانونية تثبت ذلك.

❖ **مبدأ ثبات الوحدة** : أن كل تعاملات التجارية الأجنبية تسجل في الدفاتر المحاسبية بالعملة الوطنية أي بالدينار الجزائري إجبارا لا اختيارا .

❖ **مبدأ الحيطة والحذر²** : أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08 بقولها يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك ، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه التثقل بالديون للممتلكات الكيان أو نتائجه .

❖ **مبدأ القيد المزدوج** : لكل عملية بجارية لها طرفان أحدهما دائم و الآخر مدين على الأقل مع احترم التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية.

❖ **مبدأ الاستمرارية** : نية الإبقاء والاستمرار في النشاط و الاستغلال خلال السنوات القادمة إلا إذا وجدت أحداث قبل نشر القوائم المالية من المحتمل أن تسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط .

❖ **مبدأ استقلالية الذمة المالية** : أي أن المؤسسة لها ذمة مالية منفصلة على المساهمين و الملاك.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، *أصول المحاسبة المالية*، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2014، ص 28.

² أحمد ططرار، عبد العالى منصر، *تقنيات المحاسبة العامة : وفق النظام المحاسبي المالي الجديد*، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 107.

❖ **مبدأ عدم المقاصلة :** لا يمكن إجراء المقاصلة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من عناصر الخصوم ولا بين عنصر من عناصر النواتج وعنصر من عناصر الأعباء إلا في حالات استثنائية على أساس قانونية أو تعاقدية.

ثالثا : استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

إن المحاسبة العامة تمكنتنا من التنبؤ بالنتائج المحصل عليها كما تزويينا بكل المعلومات المتعلقة بتطورات عناصر الإيرادات والاستثمارات التي تمولها ، والأعباء غير المعتبرة ، وكذلك العناصر الإضافية فالمحاسبة لها علاقة تحليلية للتسيير كما تسمح لنا¹ :

- **بالمراقبة الفعالة للنفقات ؛**
- **التزويد العام بكل المعلومات الضرورية للتسيير المؤسسة ؛**
- **وضع التقديرات يتبنى سياسة معينة للتنبؤ مستقبلا؛**
- **إعداد الكشوف والتقارير.**

الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد ، إلا أن التعريف التي أنسنت إليها لا تختلف في المضمون و أن اختلفت في الشكل و هذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنظرة.

لذا نجد لها عدة تعريفات بسبب تعدد الأهداف ذكر منها :

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "عملية المحاسبة على أساس التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكيز و وحدات التكلفة".²

و تعرف أيضا بأنها : "ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف و عناصرها ونظريتها وتطبيق دوره لمحاسبة التكاليف لتحقيق أهداف لمحاسبة التكاليف و وظائفها".³

ونذكر أهم العوامل المساعدة على تطبيق المحاسبة التحليلية:⁴

▪ اقتناع الإدارة العليا بأهمية المحاسبة التحليلية وبوصفها أداة إدارية تخدم التخطيط ، و التنظيم و الرقابة .

¹- طوبيل رشيد ، تسيير و ترشيد الأموال العمومية ، رسالة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة تلمسان ، غير منشورة ، 2007/2008 ، ص 26 .

²- صالح عبد الله الرزق ، عطاء الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999 ، ص 08 .

³- رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف ، مفاهيم مبادئ تطبيقات ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، ص 16 .

⁴- هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في العلوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، غير منشورة ، 2012/2013 ، ص 33 .

- لا يجب اقتصار على اقتناع الإدارة العليا فقط بل يجب أن تشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع نظام المحاسبة التحليلية سواء بإفادته أو الاستفادة منه .
- يجب أن يكون هذا التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وبوضوح كامل خطوط السلطة والمسؤولية فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم "المساءلة المحاسبية" .
- لابد أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية، المحاسب الكفاء ذو العقلية التحليلية قادر على إستقبال البيانات ومعرفة مصدرها ونوعيتها وال قادر أيضا على إرسال هذه البيانات إلى الجهة المستفيدة منها في الوقت المناسب وبالصورة المناسبة .

ثانياً : أهداف المحاسبة التحليلية

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية في:

- ◆ قياس تكلفة الوحدات المنتجة والمساعدة على رسم سياسات التسعير: إن تحديد وقياس تكلفة الوحدات المنتجة يساعد على تحديد سعر البيع من أجل تحديد صافي الربح والخسارة في الفترة المالية، وعلى المؤسسة عند تحديد سعر البيع أن تراعي هامش الربح للمنافسة والرغبة في زيادة حصتها في السوق أو السيطرة عليه .
- ◆ فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج بهدف الوصول إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية : إن الهدف الأساسي من استخدام المحاسبة التحليلية هو تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة المنتجات ونوعيتها من خلال الوصول إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والمتمثلة في المواد الأولية واليد العاملة وكل العناصر المباشرة وغير المباشرة .
- ◆ تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية : المحاسبة التحليلية تمد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تفيد في المساعدة على إتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل .
- ◆ المساعدة على إعداد الموازنات التقديرية¹ : تلعب المحاسبة التحليلية دوراً بارزاً في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد المحاسب في توفّر بعض البيانات المالية التي تفيده في إعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز كل تكلفة أو كل فرع من فروع المؤسسة.

يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلاً وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التحليلية المتقدمة .

¹- رضوان محمد العناتي ، مرجع سابق ، ص 17 .

ثالثا : دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة من أدوات مراقبة التسيير ، فهي تعمل على تزويد المسؤولين بأهم المعلومات و تساعد على التحليل الدقيق لنتائج المؤسسة ، غير أنها تبقى عاجزة عن تلبية ضروريات مراقبة التسيير نظرا للإعتبارات التالية¹ :

* تتميز بالبطء في عرض النتائج نظرا لدقة و كثرة العمليات المحاسبية المتبعة ،

* لا تسمح تقنيات محاسبة التحليلية من متابعة كل التكاليف ، خاصة تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سوء سير العمليات ، و التي لا يمكن قياسها بوحدات كمية و لا تظهر في الوثائق المحاسبية ، و من أمثلتها التكاليف الناتجة عن غياب العمال ، حيث أن حدوث تغييرات في المؤسسة يؤدي إما إلى توقف الآلة المسئولة عنها العامل المتغير عن العمل ، و إما إلى القيام بتعويض هذا العامل بأخر غالبا ما يكون أقل إنتاجية من الأول ، إضافة إلى التكاليف الناتجة عن نقص جودة المنتجات مما يؤدي بالمؤسسة تحمل تكاليف إضافية مثل فقدان زبائنها أو تحمل تكاليف خاصة بعملية معالجة المنتجات الفاسدة .

فكل هذه التكاليف و غيرها لا تستطيع محاسبة التحليلية متابعتها و الكشف عنها لذا يتم اللجوء إلى إستخدام مؤشرات خاصة قادرة على متابعة هذه التكاليف و قياسها .

فالمحاسبة التحليلية في إطار نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين² :

* الدور الأول الذي يأتي في أعلى النظام ، بتقدير تكاليف الميزانية .

* الدور الثاني و الذي يأتي في أسفل النظام ، بتقدير الإنجازات ، حساب الفروق ، و إعطاء شروح رقمية عن الفرق بهدف إتخاذ القرارات .

ولكي يتمكن نظام مراقبة التسيير من لعب دوره بشكل فعال ، بعيدا عن ضغوطات المسؤولين الذين يقع عليهم عمل المتابعة و المراقبة ، لابد من تنظيم هذا النظام بشكل يحفظ له إستقلالية خاصة فيما يتعلق بإظهار حقائق و الكشف عن النقصان ، و أحسن طريقة للوصول إلى هذه الغاية هو ربط هذا الهيكل إلى المديرية العامة مباشرة ، كما هي موضحة في الشكل الموالي :

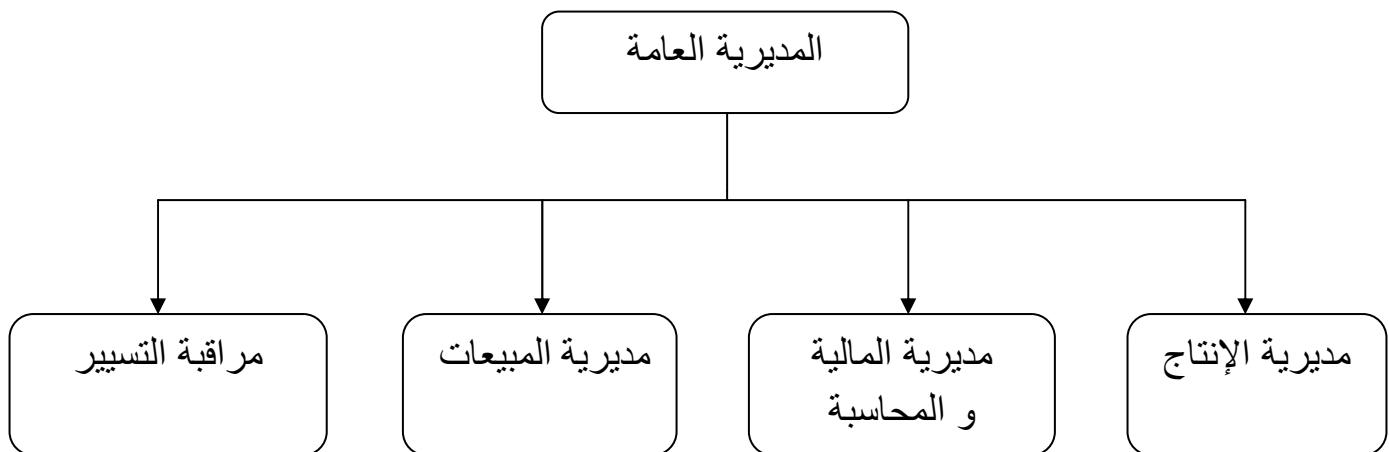
¹ - أحمد بونقيب ، مرجع سابق ، ص 87 .

² - درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية ، رسالة الدكتوراه لعلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004/2005 ، ص 127 .² - رضوان محمد العناتي ، مرجع سابق ، ص 17 .

² - أحمد بونقيب ، مرجع سابق ، ص 87 .

² - درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية ، رسالة الدكتوراه لعلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004/2005 ، ص 127 .

الشكل رقم (03) : هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير



المصدر: درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية ، رسالة شهادة دكتورا في علوم الإقتصادية ، كلية علوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر ، غير منشورة 2004/2005 ، ص128.

يظهر الشكل رقم(03) الهيكل المناسب الذي يسمح بتسهيل عملية مراقبة التسيير من خلال ربطها بالمديرية العامة مباشرة .

المطلب الثالث : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

تتمثل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في :

الفرع الأول : التحليل المالي

أولاً : تعريف التحليل المالي

باختلاف المفكرين تختلف معهم التعريف نذكر منها :¹

* **التحليل المالي هو دراسة محاسبة :** التحليل المالي هو فحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمؤسسة معينة لفترة أو فترات ماضية قصد تقديم معلومات التي تفيدها .

* **التحليل المالي هو دراسة تنبؤية :** إن التحليل المالي هو عبارة عن مجموعة من الدراسات التي تجري على البيانات المالية بهدف بلورة المعلومات وتوضيح مداولتها ، وتركيز الإهتمام على الحقائق التي تكون كبيرة وراء زحمة الأرقام ، و هو يساعد في تقييم الماضي كما يساهم في الإستطاع على المستقبل و تشخيص المشكلات و كذا الخطوط الواجب إتباعها .

¹ بن مالك عمار ، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء ، رسالة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قسطنطينة ، غير منشورة ، 2010/2011 ، ص 9 .

* **التحليل المالي** هو وسيلة للقيام بدراسة **تخطيطية** : يعتبر التحليل المالي خطوة تمهدية ضرورية للتخطيط المالي ، إذ من الضروري التعرف على المركز المالي و السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح .

يهدف التحليل المالي إلى تحقيق غايات منها¹ :

* التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة .

* معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الإفتراض .

* تقييم السياسات المالية و التشغيلية المتبعة .

* الحكم الكفاءة الإدارية .

* تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة .

* الإستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التقويم .

ثانياً : مصادر معلومات التحليل المالي .

يحصل المحل المالي على المعلومات الأزمة للتحليل المالي من نوعين من المصادر الرئيسية هي² :

- ✓ مصادر معلومات داخلية
- ✓ مصادر معلومات خارجية

يتوقف مدى اعتماده على أي منها حسب طبيعة وأعراض عملية التحليل المالي وكذلك حسب طبيعة المؤشرات المطلوبة أي هل هي مؤشرات كمية Quantitative أم مؤشرات وصفية Qualitative .

و يمكن حصر مصادر تلك المعلومات بشكل عام في³ :

- ✓ البيانات المحاسبية الخاتمية المنشورة وغير منشورة وتشمل الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية والإيرادات المرفقة ب تلك البيانات .
- ✓ تقرير مدقق الحسابات والتقرير الخاتمي لأعضاء مجلس لأعضاء مجلس الإدارة
- ✓ التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض إدارية مثل التوقعات والتنبؤات المالية .

¹ عبد الحليم كراجة و آخرون ، الإدارة و التحليل المالي ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 143 .

² محمد مطر ، التحليل المالي و الإنتمائي ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 06 .

³ محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 07 .

- ✓ المعلومات الصادرة عن أسواق المال وهيئات البورصة ومكاتب السمسرة .
- ✓ الصحف والمجلات والنشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات والمؤسسات الحكومية ومراكز الأبحاث .
- ✓ المكاتب الإستشارية .

تتعدد الأطراف المستفيدة من معلومات التحليل المالي كما تتنوع أغراض إستخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقاً لتنوع علاقتهم بالمشاة من جهة ، ولتنوع قراراتهم المبنية على هذه المعلومات .

ويمكن تحديد الفئات المستخدمة لمعلومات التحليل المالي في ¹ :

- ◆ **إدارة الشركة** : إذ يظهر التحليل المالي مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق مصلحة المالكين والمساهمين وكسب ثقة ذوي المصالح المشتركة . هذا بجانب إن نتائج التحليل تمكن الإدارة من تحديد موقفها الاستراتيجي .
- ◆ **ال المالكين والمساهمين** : في ظل فصل الملكية عن الإدارة لاسيما في الشركات المساهمة الكبيرة ، فإن الحاجة إلى نتائج التحليل مسألة في غاية الأهمية تكمن في قدرة الإدارة على تحقيق مصالح المالكين والمساهمين في إطار تعظيم ثروتهم .
- ◆ **المستثمرين والدائنو**ن : إذا تتم الإستفادة من نتائج التحليل من خلال قدرة الإدارة على حقيق القدرة الإدارية و نصيب السهم الواحد من الأرباح والأرباح الموزعة ، أما بالنسبة للدائنو من قدرة الشركة على سداد التزاماتها المالية (الدين الأصلي وفوائده) .
- ◆ **هيئة الأوراق المالية** : لمعرفة المعلومات عن الشركات مدى مساهمتها في دعم الشفافية والإفصاح عن المعلومات لضمان المساهمة في كفاءة السوق المالية .
- ◆ **الغرف التجارية والصناعية** : للتحقيق من مدى المساهمة الشركات في تفعيل مؤشرات الاقتصاد الوطني .
- ◆ **الأجهزة الضريبية** : لإعراض تطبيق التشريعات الضريبية
- ◆ **البنوك وغيرها من المؤسسات المالية** : بهدف تقدير الجدار الإئتمانية للمؤسسة (Credit Worthiness) وإقرار منح الإئتمان .

ثالثاً: التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير

و تتطالب عملية التحليل المالي عدة أمور من أهمها :

- ✓ حساب النسب المالية .
- ✓ تقسيم هذه النسب تحديد المعنى والمدلول هذه النسب للمؤسسة وتحديد ما إذا في صالحها أم لا .

¹ - عدنان تايه النعيمي ، أرشد فؤاد التميمي ، التحليل و التخطيط المالي إتجاهات المعاصرة ، دار اليازوري ، عمان ، 2006 ص 31 .

بعد تحديد النسب المالية يتم بها من خلال مقارنة بين النسب التي حققتها المؤسسة وذات النسب في المؤسسات المماثلة لها في النشاط أو المنافسة ، كما يمكن المقارنة بينها وبين النسب السائدة في الصناعة . فإذا تبين وجود انحراف كبير في نسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود انحراف كبير في نسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود مشاكل يستلزم القيام بتحليل أعمق للبحث عن الأسباب المؤدية لهذه المشاكل والسعى لوجود حل أو علاجها .

كما تدل هذه النسب على مدى تطور الأوضاع المالية للمؤسسة بمقارنة نسب هذه السنة مع نسب السنوات السابقة وبالتالي تظهر هذه النسب مدى تقديم المؤسسة .

الفرع الثاني : لوحة القيادة .

أولاً تعريف لوحة القيادة

نذكر أهم التعريفات :

يعرف Sépari S.Alazard.C لوحة القيادة بأنها: "من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتسيير والرقابة على عمليات القسم المعنى ، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبة التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها .

كما تعرف أيضاً : " هي نظام معلومات الذي من خلاله يمكن معرفة المعطيات الضرورية بصفة دورية " .¹

ثانياً : دور و مهمة لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة أداة للمراقبة كما تساعد في عملية اتخاذ القرار ، و هي أداة للاتصال لما تحتويه من معلومات وتستخدم لوحة القيادة في :²

* **لوحة القيادة كأداة للمراقبة :** تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق و مقارنة الأهداف المحددة وهي التي تجلب الإنتهاء لنقط الحساسة في التسيير و مدى إنحرافها بالنسبة للمعايير ، و هي تسمح أيضاً بتشخيص و فحص نقاط الضعف و إظهار النقائص التي لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة .

* **لوحة القيادة كأداة للاتصال :** بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الهرمي الإداري ويجب أن تمسح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج و

¹ نوال مرابطي ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، رسالة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005/2006 ، ص 72 .

² معراج هواري ، مصطفى الباхи ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 ص 85 - 86 .

كذلك نقاط القوة و الضعف و يجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد ما هو مطلوب و منتظر منهم .

أما المسؤول في التسلسل الهرمي يجب أن ينسق الإجراءات و القرارات التصحيحية الواجب القيام بها و قصد التعظيم النتاج الإجمالي بدلا من التعظيم الجزئي .

* **لوحة القيادة كأداة لإتخاذ القرارات :** تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة و الضعف للتسير كما هو معروف و على المزاق و الإنحرافات الممكنة لكم الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في إتخاذ إجراءات و أفعال ملموسة .

معرفة نقاط القوة و الضعف أن يرافق و يتم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر و كذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة و المدى ، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على إتخاذ القرار و من ثم تأخذ لوحة القيادة مكانها ك وسيط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير .

ثالثا : مساهمة لوحة القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير .

بعد التعرف على ماهية لوحة القيادة و الطرق المنهجية في تصميمها ، نتناول في ما يلي¹ :

المساهمة المنتظرة من لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير ، أما على مستوى المؤسسة ككل ، أو على مستوى كل مركز مسؤولية .

* **لوحات القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة :** إن أهم مبدأ يقوم عليه نظام لوحات القيادة هو إرافق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به ، لذا فإن كل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة قيادة تسمح للمسؤولين بتحكم بمختلف أنشطتهم ، و بطبيعة الحال تختلف التصاميم و المؤشرات بإختلاف أهمية و حجم و طبيعة نشاط كل مركز .

يمكن إعداد لوحات قيادة خاصة بكل وظيفة من وظائف المؤسسة ، فنجد بالتالي لوحات خاصة بإدارة المشتريات ، إدارة الإنتاج ، التسويق ، الإدارة المالية ، الموارد البشرية أو لوحة القيادة الإجتماعية ، الإدارة العامة ، الأمن ... وكل لوحة قيادة لها مؤشراتها الخاصة . على سبيل المثال لمؤشرات الأساسية المتضمنة في لوحة القيادة لإدارة الإنتاج وهي الإدارة المكلفة بتسير عملية الإنتاج وهي الإدارة المكلفة بتسير عملية الإنتاج من حيث الكميات وجودة المنتجات ومواعيد التسليم وكل ما يرتبط بالعملية ، معتبرين في ذلك خمسة مجالات أداء هي قياس النشاط ، الأعباء والتکاليف ، جودة الخدمة ، الأمان الصناعي ، والإنتاجية .

¹ - رحيم حسن ، أحمد بونقيب ، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، مجلة أبحاث إدارية و إقتصادية ، جامعة ورقلة ، العدد 04 ، 2008/12 ، ص 12 - 15 .

* **سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة** : إن تصميم وضع نظام للوحات القيادة لا يعتبر غالبية في حد ذاته ، فبمجرد الإنتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات ، وفي الأخير اتخاذ الإجراءات الصحيحة . و تتطلب عملية استغلال لوحات قيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل فيما بين الأفراد المسؤولين ، وكل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق . فعلى أهمية وجود تصميم لوحات القيادة ، تبقى هذه الأخيرة مجرد أداة للوصول إلى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة . و لذلك فإن فهم الانحرافات و تحليلها بصورة سليمة هي الخطوة الحاسمة ، حيث تعد القاعدة لإتخاذ إجراءات تصحيحية تقاديا لتكرارها من جهة ، و بحثا عن بدائل لتسيير به أفضل لتحقيق تسيير أكثر فعالية .

* **تحليل الانحرافات** : بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط و الإسراع إلى تحليلها . و الهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات مع التنبؤ إن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة ، فهناك وظائف تحتاج إلى معرفة الانحرافات اليومية . و أسباب الإنحراف يمكن أن تكون إما خارجية (السوق ، المنافسة ، الظروف ...) ، أو داخلية (إنقطاع في المخزون ، عجز تقني ...) .

* **شرح أسباب الانحرافات** : بعد تحديد الانحرافات و تحليلها يتم شرحها و الوقوف على أهم أسبابها . و ترافق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف المراقب الإداري ، ثم يتم التحاور مع المسؤول المعنى . و يتمحور التعليق حول الانحرافات المهمة و أسبابها ، الرؤى المستقبلية الخاصة بالفترات المقبلة و مقارنة أهداف نهاية السنة ، ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبقية في أقسام أخرى ، كأن يقترح مسؤول قسم الإنتاج تعديلا في برنامج الوقائية

* **البحث عن العمليات التصحيحية** : من أجل دراسة العمليات التصحيحية و تحليلها ، يجب أن يتم حوار فوري مابين المسؤول و معاونيه ، مع الإستعانة بالمراقب الإداري ، الذي يعمل على تحليل الأفكار و إقتراح الحلول و مقارنتها ، و في الأخير يتم ترتيب هذه المعلومات التصحيحية و إعادة إدراجها ضمن الإختبارات الإستراتيجية و الخطط العملية المستقبلية للمؤسسة .

الفرع الثالث: المراقبة بالموازنة التقديرية

أولا : مفهوم المراقبة بالموازنة

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الإنجازات وذلك عن طريق مراقبة الموازنات . وقد عرف M Gervais مراقبة كما يلي :

تتمثل المراقبة على الموازنة في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج التقديرية في الموازنات بعرض :¹

- ✓ البحث عن أسباب الإنحرافات.
- ✓ تزويد مختلف المسؤولين حول الإنحرافات.
- ✓ إتخاذ إجراءات التصحيحية الممكنة.
- ✓ تقييم أداء المسؤولين.

كما تعرف أيضا : " مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المسير تبدأ بتحديد وقراءة الإنحرافات ثم تحديد الأسباب المؤدية كما يحدد المسؤول عليها وأخيرا إقتراح الإجراءات التصحيحية .²

ثانيا : خصائص المراقبة بالموازنة التقديرية

وحتى تكون المراقبة الموازنة التقديرية فعالة يجب أن تتوفر على عدة خصائص هي .³

✓ تقديم المعلومات الصحيحة : إن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضل العملية وأيضا إتخاذ القرارات ، و كثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من الواقع .

حسن توقيت المعلومات المقدمة: إذا أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا ، فحصول المؤسسة على معلومات صحيحة، أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انتهاء الأجل أو الموعد المحدد لاستعمالها، سواء في المتابعة و المراقبة أو في استعمال أخرى .

الاقتصاد في التكاليف: شراء نظام الإلكتروني لمراقبة التكاليف ، لكن رقتها باستعمال أنظمة أبسط وقل تكلفة لا يعتبر اقتصاديا، إذا كانت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكلفة المحتملة فيها .

سهولة الفهم: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا نظام المراقبة، وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه سيسئ تفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة .

التركيز : لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الإنحرافات التي تشكل نقاط اختناق ، و تعرقل سير العمل وانسياب الإنتاج، و هو أمر يرتبط بمفهوم المراقبة بالاستثناء؛

تسهيل اتخاذ القرارات: بتقديم معلومات واضحة و محددة تصلح أساسا لاتخاذ القرار دونما حاجة للتحليل والتفسير والاستقصاء تلك الأمور التي تستهلك وقت المسير و تعقد مهمته.

¹ - أحمد بونقيب ، مرجع سابق ، ص 102 .

² - Hélène Loning et autres : Le control de gestion , DUNOD , Paris 2 édition , 2003 , p 123 .

³ - ناصر دادي عدون و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، مرجع سابق ، ص 127 .

المبحث الثاني : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المطلب الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة .

الفرع الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

أولاً : مفهوم محاسبة التكاليف في المؤسسة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم تعريف التكلفة بصفة عامة و تعريف محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

تعريف التكلفة

" تمثل التكلفة تضحيه اختيارية بموارد إقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو المستقبل " ¹ .

" تعرف الكلفة على أنها قيمة التضحيه مقابل الحصول على سلعة أو خدمة مقاصة بصيغة نقدية . وقد تكون الكلفة المتحققه هي عن منافع حالية أو مستقبلية " ²

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف تكلفة على أنها تضحيه اختيارية بأشياء وممتلكات وحقوق مادية أو معنوية لزم أن تكون ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة آنية أو مستقبلية .

ثانياً :تعريف محاسبة التكاليف

"تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإداره فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها بإختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها.

" تتمثل محاسبة التكاليف الحديثة في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية، وذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على إستيفاء متطلبات التقرير الخارجي " .

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول إن محاسبة التكاليف هي التي تختص بتحليل وتسجيل وتقرير المعلومات المتعلقة بالتكاليف في المنشأة من أجل الوصول للأهداف المرجوة .

¹- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، محمد محمود حسن البابلي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2013 ، ص 29 .

²- حسن جمعة الريبيعي ، و سعدون مهدي الساقبي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار إثراء لنشر و التوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص 16 .

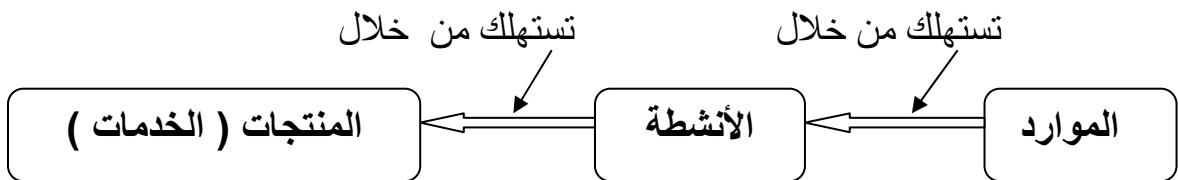
الفرع الثاني : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً : تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعرف نظام ABC مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها » بأنه كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات، فهو نظام لتصنيف التكلفة على مراحلتين بحيث في الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها¹.

بمعنى أن هذا النظام يقوم على فكرة توفير الخدمات أو المنتجات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غايياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبعتها إقتصادية ولها تكلفة ، و من هذا يتجلى المبدأ الأساسي لهذا النظام في أن الأنشطة تستهلك التكاليف و المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة كما هو موضح في الشكل الآتي :

الشكل رقم (04) : مخطط يوضح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .



المصدر: سعاد حمديه، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ، ص 52 .

من خلال الشكل يتضح لنا أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يركز على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي. وبذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة.

ثانياً : خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC² .

1- **تجميع الأنشطة :** تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة (ABC) بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة وبسبب تعدد هذه العمال يكون من غير المفيد استخدام

¹- سعاد حمديه، استخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارب وعلوم التسيير ، جامعة محمد خضر ، بسكرة ، 2011 ، ص 51.

²أحمد محمد أنوار ، شحاته السيد شحاته ، مبادئ محاسبة تكاليف ، الدار الجامعية ، 2003 ، ص 363.

مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات.

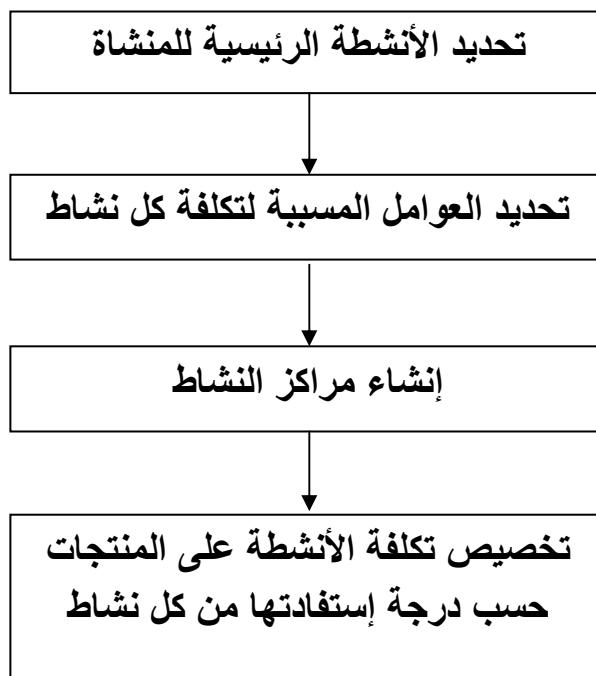
2- تحديد تكلفة النشاط : بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة نشاط.

3- تحديد مراكز الأنشطة : ويقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية أي تأدية عمل معين لتحقيق وظائف المنشأة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز .

4- اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة : ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة .

5- اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة : ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمكن استخدام الشكل الآتي لتوضيح خطوات نظام ABC .

الشكل رقم (05) : خطوات نظام ABC .

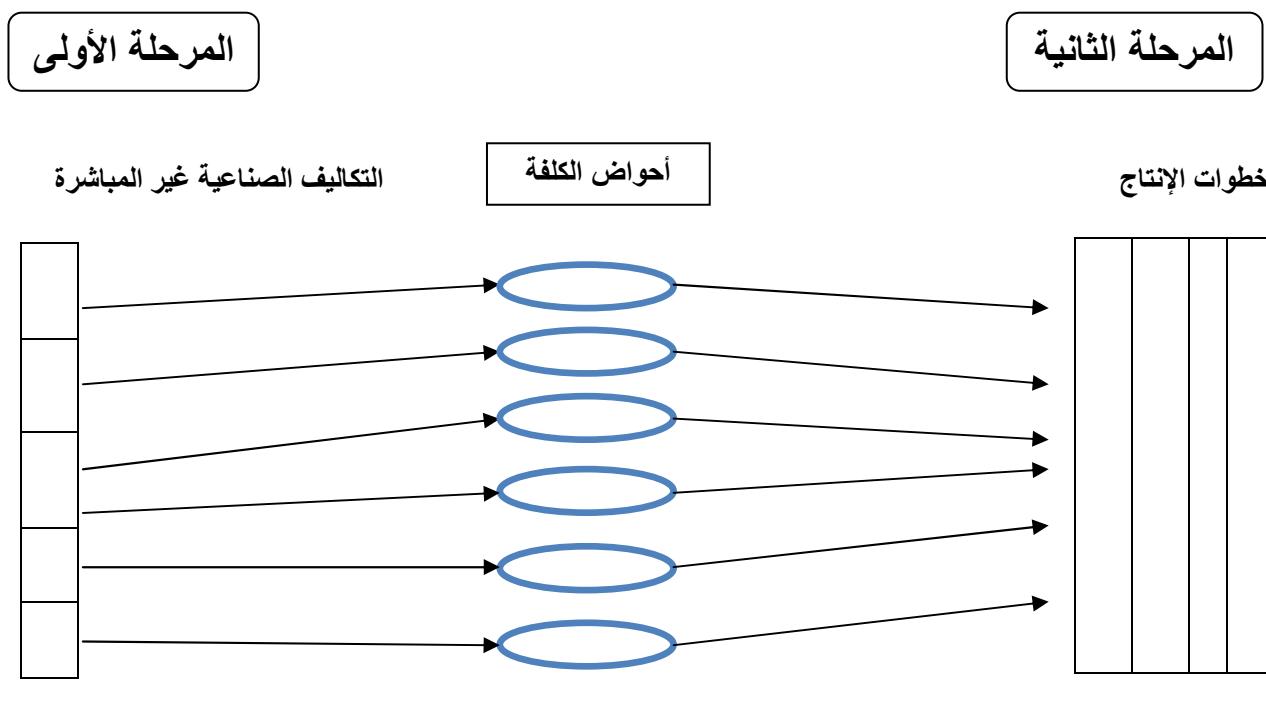


المصدر: أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف ، 365 .

أي أنه يتم تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط، ثم بعد ذلك يتم توزيع تكلفة كل نشاط على المنتجات المستفيدة منه مباشرة حسب درجة استفادتها كل منتج من هذا النشاط،

هذا ما يسمى بمسبب التكلفة، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاط ما فلا يتحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط كما هو موضح في الشكل أدناه .

شكل رقم (06): يوضح طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .



المصدر: نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف ، 277 .

ثالثاً : طريقة التكلفة المستهدفة

ظهرت أهمية طريقة التكلفة المستهدفة في الصناعات التجميعية أكثر من ظهورها في الصناعات التشغيلية في الشركات الإنتاجية اليابانية خاصة في مجالات تصميم المنتج وتخفيط الإنتاج للأنشطة ما قبل الإنتاج. لذلك يطلق بعض الكتاب أحياناً على التكاليف المستهدفة بتحفيط التكلفة أو بمقاييس تكاليف مشروع معين، وبذلك تعتبر أسلوب تخفيطي للتحسين المستمر للتكلفة بإستخدام مفهوم الإدارة بالأهداف ، وهذا أحد أساليب إدارة التكاليف بهدف خفض تكاليف المنتج التشغيلية والمرحلة الإنتاجية طوال دورة حياة المنتج ، بدءاً من أنشطة البحث وتصميم وتحفيط المنتج مروراً بالنشاط الإنتاجي وما بعد الإنتاج من تسويق وتوزيع وخدمات ما بعد البيع للمستهلكين خلال فترة الضمان. وقد إختلف هدف إستخدام هذه الطريقة من شركة لأخرى، حيث نجد المؤسسة تستهدف خفض المستوى الحالي للتكاليف المعيارية عن طريق تحسين الأداء والجودة والتكلفة باستخدام نظم التصنيع الحديثة التي تعتمد على الآلية وهو

مفهوم قريب من أسلوب ضبط الجودة الشاملة. وذلك من خلال أحكام الرقابة على التكاليف بشكل ثابت باستخدام نظم التصنيع المرنة¹.

خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة : تعد كالتالي²:

1. التخطيط الاستراتيجي والعلمي : في هذه الخطوة يتم تحديد التقديرات طويلة المدى التي تبين أهداف و مردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة ، وينجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات لإدارة الإنتاج .

2. مخطط الدراسة للمنتجات الجديدة : كل مشروع جديد أو كل تعديل في المنتج الحالي هو موضوع دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع ، في نفس الوقت تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة، ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات ، ثم يتم اختيار مشاريع المنتجات المرحبة .

3. مخطط الأساس لمنتج جديد : بعد اختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر ، بحيث تحدد الخصائص الأساسية لتعيين التكلفة المستهدفة، ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة، وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي تقع بين التكاليف المقدرة والمقبولة .

4. تصميم المنتج : يضع مكتب الدراسات نموذجاً عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة ، وتحدث تغيرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول إلى التكلفة المستهدفة .

5. مخطط الإنتاج : بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور إلى خطوة الإنتاج، وبعد مرور أشهر من عملية الإنتاج تتم المتابعة والتأكد مما إذا تم الوصول للتكلفة المستهدفة المرغوبة أم لا .

المطلب الثاني : طرق الحديثة الأخرى لحساب التكاليف

الفرع الأول : إدارة الجودة الشاملة

أولاً : نظام إدارة الجودة الشاملة : يمكن تعريف هذا النظام كالتالي:

" هو نظام إداري يسمح بتوجيهه و مراقبة المؤسسة في مجال الجودة، أو هو عبارة عن مجموعة من العناصر المرتبطة أو المترادفة التي تسمح بوضع سياسة الجودة وأهدافها³ ."

كما تعرف هذه الطريقة على أنها "عبارة عن أسلوب منهجي موجه يعتمد على آليات العمل الجماعي ومشاركة العاملين في التحسين المستمر للعمليات المختلفة للمؤسسة، وذلك من

¹ مكرم عبد المسيح باسيلي، نظام التكاليف المعيارية ، الناشر المكتبة العصرية ، ط 3، المنصور،2003،ص29.

² زليخة ترقنيت، تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية ، غير منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر ،باتنة، 2005،ص.93.

³ منصف ملوك، أثر إشهاء الجودة على أداء المؤسسات الجزائرية ، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2010،ص29.

خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة بالإضافة إلى بحوث السوق وأدوات التحليل الكمي لتحقيق رضا العميل وبالتالي البقاء والإستمرارية¹.

ثانياً : مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

إن إدارة الجودة الشاملة تتطلب عدة مراحل لتطبيقها وهي كالتالي²:

* توضيح الزوايا الإستراتيجية.

* تحديد رسالة المؤسسة

* تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ إدارة الجودة الشاملة.

1. مرحلة الدراسة والخطيط : بناءً على البيانات التي تم تجميعها في المرحلة الأولى، وفي كون أن المؤسسة متأكدة من اتخاذ قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة، يتم التخطيط إلى عملية التطبيق وذلك بتشكيل لجنة إدارة الجودة الشاملة تقوم بإعداد :

* الخطة الأولية للتنفيذ .

* تحديد الموارد المطلوبة للخطة.

* تحديد إستراتيجية التنفيذ.

2. مرحلة التقويم : تتضمن هذه المرحلة تقويم واقع المؤسسة المعنية من حيث :

* دراسة الوضع الحالي للمؤسسة ومن ثم تقويمه بهدف تحديد ما يمكن اعتباره قوة داعمة لتنفيذ مدخل TQM.

* دراسة وتقييم أراء واتجاهات المستهلكين بقصد التغيرات في بيئه عمل المؤسسة، أي تقييم لما تم تنفيذه من خطط بهذا المجال.

3. مرحلة التنفيذ : تعتبر هذا المرحلة من أهم مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة، لأنها تعتبر البداية الحقيقة لترجمة متطلبات TQM على أرض الواقع.

4. مرحلة تبادل الخبرات : في هذا المرحلة وعلى ضوء تنفيذ المراحل السابقة، يتم مناقشة النتائج من خلال حلقة نقاش تضم جميع العاملين في المؤسسة لتقييم نتائج التطبيق الأولى واتخاذ الإجراءات اللازمة.

¹ بولخوة باديس ، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية، أطروحة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص10.

² قاسم نايف علوان ، كتاب إدارة الجودة الشاملة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ليبيا ، 2005، ص 110.

الفرع الثاني : نظام الإنتاج في الوقت المحدد

أولاً : نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT : يمكن تعريف نظام JIT كما يلي¹ :

يعد نظام نظاماً إنتاجياً بالكميات المطلوبة ويكون مبنياً على أساس تحكم تدقيق للمخزون من حيث توفير نظام معلوماتي فعال وترتيب دقيق بين العمليات الإنتاجية وال媿وردين". ويعرف أيضاً على أنه "ذلك النظام الذي يتم من خلاله إنتاج كمية محددة في الوقت المحدد، وإذا ما تم الإنتاج في الوقت المحدد والوصول إلى المنتج النهائي كما هو مطلوب من حيث السعر والجودة نصل بذلك إلى المخزون الصافي الذي هو مطلوب من حيث السعر والجودة نصل بذلك

إلى المخزون الصافي الذي هو أحد أهم عناصر نظام الوقت المحدد JIT . وفقاً لهذا النظام تخفيض (JIT) فإن تخفيض التكاليف الإنتاجية يتم من خلال :

* تبني طرق إنتاجية حديثة لتخفيض الزمن اللازم للإنتاج وما يتبعه من ميزات.

* إلغاء الأنشطة الإنتاجية التي لا تمنح المنتج قيمة إضافية.

* الوصول بالفائد والتالف إلى حد الصفر.

* معرفة عناصر نظام الوقت المحدد بالإضافة إلى ذلك إن تخفيض التكاليف الإنتاجية يحتاج إلى رقابة مستمرة أثناء التنفيذ حتى يتم مقارنة التكاليف الفعلية بصورة مستمرة بما هو مخطط لها.

¹ سنا نايف اليعقوب ، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن الحصول على درجة الماجستير ، كلية الأعمال قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 16.

خلاصة الفصل الأول

تم التطرق في هذا للجانب النظري لعملية مراقبة التسيير ، بحيث تم إيضاح المفهوم التقليدي و الحديث لعملية مراقبة التسيير و التطرق لبعض أدوات مراقبة التسيير مبرزين بالإضافة التي تقدمها كل أداة للمؤسسة الإقتصادية ، كما تم التطرق لبعض الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع مبرزين بالإضافة التي نحاول تقديمها من خلال موضوعنا هذا .

الفصل

الثاني

تمهيد :

بعد التطرق في الفصل الأول للإطار النظري للدراسة المتمثلة في ماهية نظام مراقبة التسيير و إستعراض أهم أدواته التي سيتم الإعتماد عليها في الجانب الميداني ، مع الأخذ بعين الإعتبار إمكانية تطبيقها في البيئة الإقتصادية الجزائرية عموما و في مؤسسات الغرب الجزائري و بتحديد في ولاية سعيدة خصوصا .

و عليه تم تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين :

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات .

المبحث الثاني : التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة .

المبحث الأول : الطريقة والأدوات .

المطالب الأول : الطريقة

الفرع الأول : مجتمع و عينة الدراسة

* **مجتمع الدراسة :** هو كامل الأفراد أو الأحداث أو المشاهدات موضوع البحث أو الدراسة و يتكون مجتمع الدراسة من : (09) مؤسسات إقتصادية بولاية سعيدة ،

* **عينة الدراسة :** هي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة معينة ¹ ، تتمثل عينة هذه الدراسة من مدراء ، و رؤساء مصالح ، و محاسبين ، و مسirين ، في كل مؤسسة إقتصادية ، و قد بلغ عدد الإستبانات الموزعة (60) إستبانة ، استرد منها (50) و إستبعد منها (07) إستبانات غير صالحة ، و قد تم إخضاع (43) إستبانة للتحليل و كما يتضح في الجدول التالي :

جدول رقم (01) : يوضح عدد الإستبانات الموزعة و المسترجعة و غير المسترجعة و المستبعدة و الصحيحة

البيان	الإستبانات الصالحة للتحليل	الإستبانات غير الصالحة للتحليل	الإستبانات المسترددة	الإستبانات الموزعة	النسبة المئوية	العدد
				100	60	100
				80,33	50	80,33
				11,67	7	11,67
				71,66	43	71,66

المصدر : من إعداد الطالب

الفرع الثاني : متغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة : من خلال هذه الدراسة حاول معرفة واقع تطبيق الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية العاملة في ولاية سعيدة .

فالمتغير المدروس هو الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير حيث حاول معرفة استخدامها في المؤسسات العاملة بولاية سعيدة .

أقسام الإستبانة و الأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة .

¹ - د إبراهيم بختي ، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (مذكرة ، الأطروحة ، التقرير ، المقال) وفق طريقة IMRAD ، ط 4 ، ورقة ، 18 .

الجدول رقم (02) : أقسام الإستبانة و الأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

ترقيم الأسئلة	المتغيرات	أقسام الإستبانة
أ - و	الجنس ، المستوى العلمي ، الوظيفة ، الخبرة ، تسند وظيفة مراقبة التسيير ، ملكية المؤسسة	الجزء الأول
14 - 1 8 - 1 5 - 1 8 - 1	واقع وظيفة مراقبة التسيير واقع أدوات مراقبة التسيير نظام الموازنات التقديرية التحليل المالي و لوحات القيادة	الجزء الثاني

المصدر : من إعداد الطالب .

و تم تصميم الإجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكارت الخماسي كما يلي : موافق بشدة ولها (5) درجات ، موافق و لها (4) درجات ، ومحايد (3) درجات ، و غير موافق ولها (2) درجة و غير موافق بشدة و لها (1) درجة .

المطلب الثاني : الأدوات .

الفرع الثاني : أدوات الدراسة .

و قد تم تصميم إستبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة ، بحيث تغطي أسئلة الإستبانة فرضيات البحث .

- **الإستبانة** : هي عبارة عن مجموعة من الأسئلة المدونة و رقيا أو رقميا بهدف الحصول على معلومات لظاهرة معينة ، و يتم إرسالها إما عن طريق البريد العادي أو ترسل عبر البريد الإلكتروني أو توضع في موقع على شبكة المعلومات أو تسلم مباشرةً لفرد المعنى بالدراسة .

- **الإستبانة الإلكترونية** : في العصر الحالي ، عصر المعلومات و الحاسوب الآلي شرع استخدام التحري الإلكتروني (التحري الإفتراضي) الذي يعتمد على شبكة الأنترنت عن طريق الويب أو عن طريق البريد الإلكتروني أو كليهما معا ، إن التحري الإلكتروني يتكون من ثلاثة خطوات أساسية¹ :

1- تكون الإستبانة

¹- نبيل جمعة صالح النجار ، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS ، ط 1 ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، سنة 2015 ، ص . 23-21

2- إدارة الإستبانة

3- الفرز و التحليل.

أولاً: الأدوات الإحصائية: لقد تم استخدام أدوات إحصائية متعددة مما يتواافق مع الإشكالية المدرosaة و التي تتمثل فيما يلي¹:

الوسط الحسابي: هو معدل المشاهدات في التوزيع

الفاكرونباخ: هو طريقة تستخدم لمعرفة ثبات الإستبانة، ثم إجرائه مرة واحدة على عينة صغيرة ومرة أخرى على العينة ككل ، وبفضلها تم التأكد من ثبات كل محاور الإستبانة²

الإنحراف المعياري: هو من أكثر مقاييس التشتت شيوعا و أهمية، وهو الجذر التربيعي لمتوسط مربعات إنحرافات القيم عن متوسطها الحسابي ، وإن الإنحراف المعياري هو الجذر التربيعي للتباين

ليكارت : هو مقياس مكون من صمم للتعرف على قوة موافقة أو عدم موافقة المستقصى منه على جمل معينة، وذلك باستخدام مقياس مكون من خمس فئات

SPSS : هو أحد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات ، إذ يتمتع بالعديد من الخصائص الفريدة التي تميزه عن باقي البرامج المماثلة و من أهم هذه الخصائص بساطة الإستخدام و سهولة الفهم .³

المطلب الثالث : أبعاد ثبات و صدق الإستبيان

الفرع الأول : أبعاد الإستبيان

تحقيقاً للغرض السابق للإستبيان تم تقسيم الإستبيان إلى جزئين :

الجزء الأول :

تمثل في البيانات الشخصية لعينة الدراسة و التي شملت كل من الجنس ، المستوى العلمي و الوظيفي ، الخبرة العملية و لمن تسد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة .

الجزء الثاني :

تم ضم متغيرات الدراسة من خلال أربعة محاور و هي كالتالي :

¹- د إبراهيم بختي ، نفس المرجع السابق ، ص 13 .

²- نبيل جمعة صالح النجار ، نفس المرجع السابق ، ص 21-23 .

³- نبيل جمعة صالح النجار ، نفس المرجع السابق ، ص 30-34 .

المحور الأول : يتكون من 14 فقرة من أجل معرفة واقع وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة .

المحور الثاني : يحتوي على 08 فقرات تتعلق بالمحاسبة بفرعيها (العامة و تحليلية) .

المحور الثالث : تمثل في نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة و يتكون من 05 فقرات .

المحور الرابع : يتكون من 08 فقرات تتعلق بالتحليل المالي و لوحات القيادة .

وقيست درجة الإجابات المحتملة على الفقرات إلى التدرج الخماسي لليكارت حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (01-03) : مقياس الدراسة

غير موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

المصدر : من إعداد الطالب

بعد تحديد مقياس الدراسة المتعلقة بأسئلة الإستبيان و جب تحديد الميزان التقديرية لسلم ليكارت للإجابات من خلال المتوسط الحسابي المرجح ، كما هو موضح في الجدول الآتي :

الجدول رقم (02-03) : ميزان تقييري وفقا لسلم ليكارت الخماسي

درجة الموافقة	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	1,79 – 1,0
غير موافق	2,59 – 1,80
محايد	3,39 – 2,60
موافق	4,19 – 3,40
موافق بشدة	5 – 4,20

المصدر : من إعداد الطالب

الفرع الثاني : صدق وثبات الإستبيان .

في هذا الفرع نقىس مدى ثبات الإستبانة و عدم تناقض فقراتها ، حيث يقصد به أنه لو تم إعادة توزيع الإستبيان لكثر من مرة يكون هناك إستقرار في نتائج الإستبيان ، لذلك إخترنا معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha cronbach) لأنه يعتبر من أهم الوسائل لقياس الثبات الداخلي.

والجدول التالي يوضح معامل الثبات ألفا كرونباخ :

الجدول رقم (03-03) : يوضح معاملات ألفا كرونباخ للدراسة

المعامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحاور	
0,821	14	واقع وظيفة مراقبة التسيير	1
0,763	08	واقع أدوات مراقبة التسيير	2
0,736	05	نظام الموازنات التقديرية	3
0,822	08	التحليل المالي و لوحات القيادة	4
0,878	35	جميع فقرات الإستبانة	

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

يتضح من خلال الجدول رقم (03-03) أن قيم معاملات الثبات (α) للمحاور الأربع للإستبانة تراوحت بين (0,736 و 0,822) ، حيث كان أعلىها المحور الرابع الخاص " بالتحليل المالي و لوحات القيادة " ، بينما كان أدناها المحور الثالث الخاص بنظام الموازنات التقديرية " و على العموم فإن معامل الثبات للمحاور يساوي 0,878 و هذا يدل على أن ألفا كرونباخ أكبر من 0,6 مما يدل على ثبات الإستبانة .

المبحث الثاني : التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

المطلب الأول : الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة

الفرع الأول : توزيع أفراد العينة .

أولاً : توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

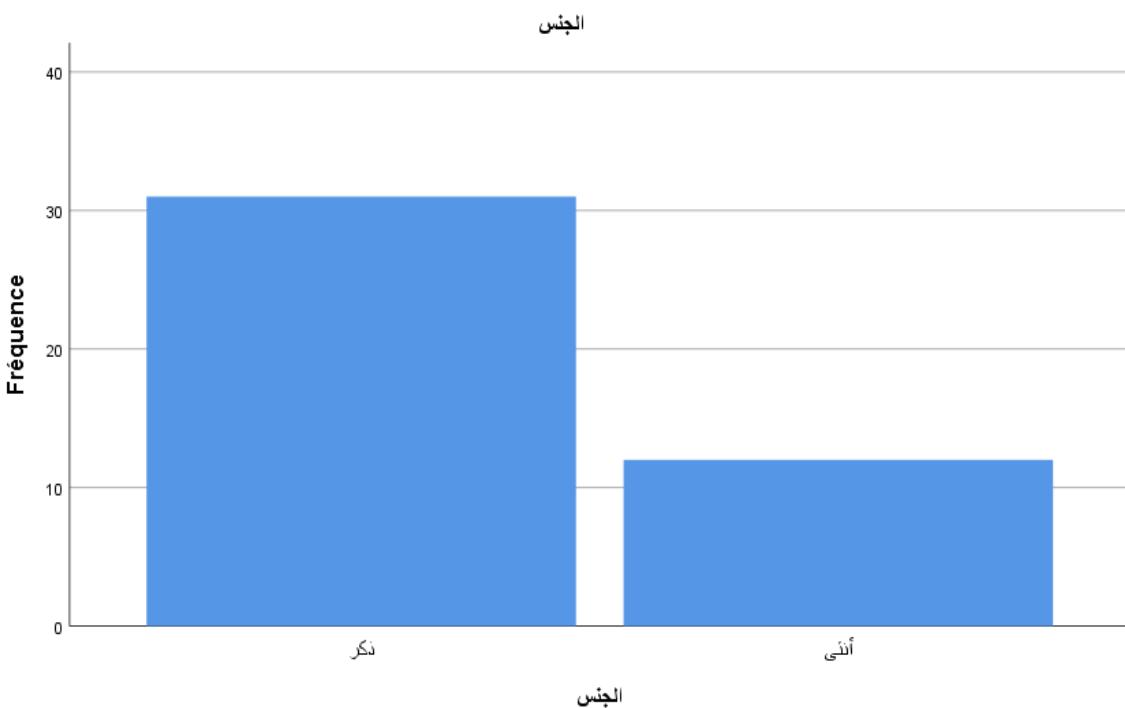
الجدول رقم (04-03): توزيع أفراد اللجنة حسب الجنس

النسبة المئوية	النكرار	الجنس
72,0	31	ذكر
27,1	12	أنثى
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس يتبيّن لدينا أن نسبة 72 % من عينة دراسة الذكور ، في حين بلغت نسبة الإناث 27,1 % والشكل الموجلي يوضح ذلك.

الشكل رقم (01-03) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر : من مخرجات برنامج (spss)

ثانياً : توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

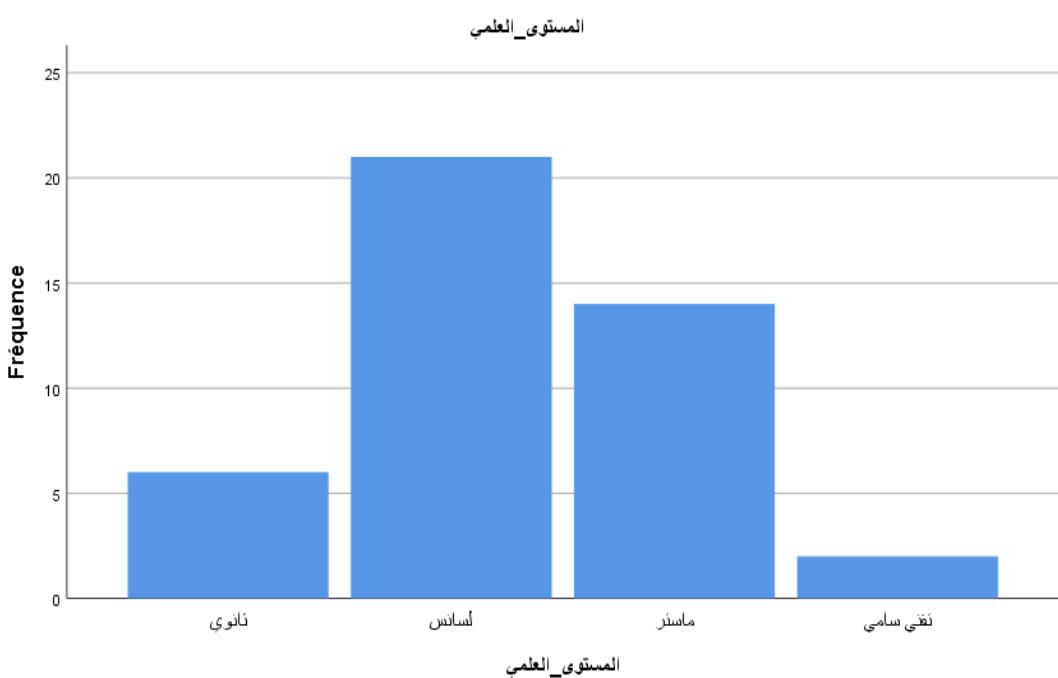
الجدول رقم (03-05) : توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

النسبة المئوية	النكرار	المستوى العلمي
14	6	ثانوي
48,8	21	ليسانس
32,6	14	ماستر
0	0	دكتوراه
4,7	2	تقني سامي
0	0	تقني
100	43	المجموع

المصدر من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي يتضح لنا أن نسبة 48,8 من أفراد عينة الدراسة متاحصلين على شهادة ليسانس ، و تليها نسبة 32,6 % من عينة الدراسة متاحصلين على شهادة ماستر ، و هذا راجع إلى أن المؤسسة أدركت أن المستوى العلمي للموظفين من شأنه أن ينعكس إيجاباً على أداء المؤسسة ، كما تليها نسبة 14 % ذوي مستوى ثانوي ، و ما نسبته 4,7 % حائزين على شهادة التقني سامي كما لا يوجد في أفراد العينة من لديهم دكتوراه أو تقني سامي .

الشكل رقم (02-03) : توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي



المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

ثالثاً : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

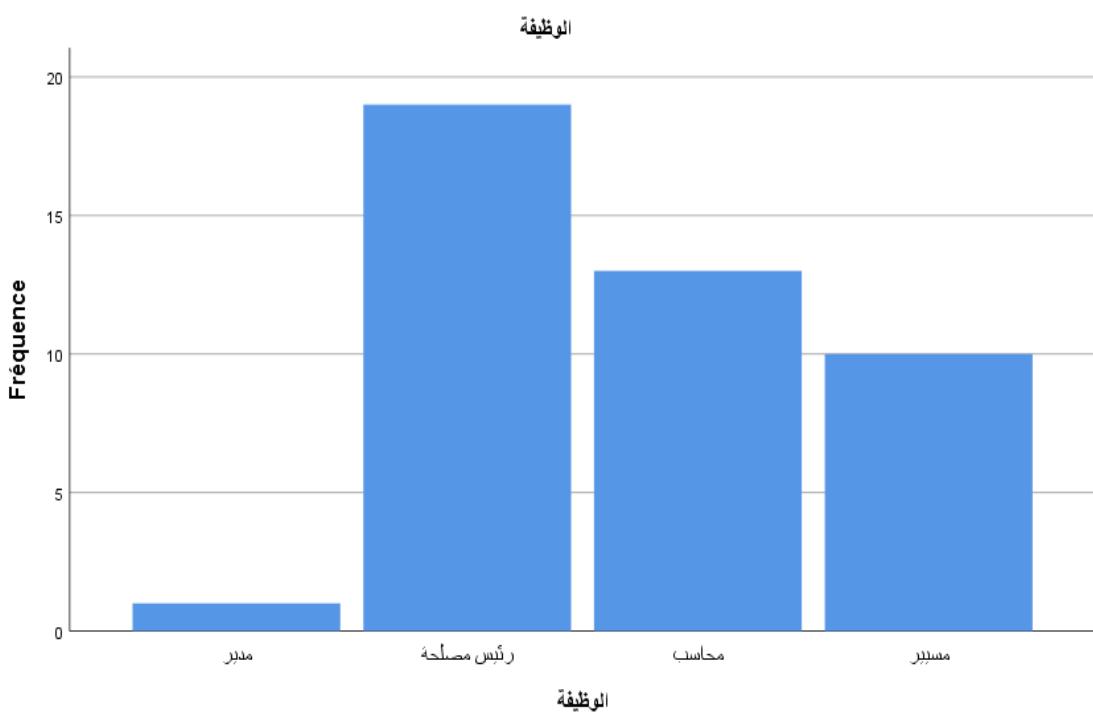
الجدول رقم (06-03) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	النكرار	النسبة المئوية
مدير	1	2,3
رئيس مصلحة	19	44,2
محاسب	13	30,2
مسير	10	23,3
المجموع	43	100

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة نلاحظ أن وظيفة رئيس مصلحة تمثل أكبر نسبة حيث قدرت بـ 44,2 % ، في حين بلغ أيضاً منصب محاسب ما نسبته 30,2 % ، ويليهما منصب مسieur بنسبة 23,3 % وفي الأخير يأتي منصب مدير بنسبة 2,3 % وتعود نسبة ضاللة المدراء في المؤسسات كون أن أي مؤسسة تحتاج على أكثر إلى مدير واحد من أجل تسيير أنشطتها ، و الشكل المولى يوضح ذلك :

الشكل رقم (03-03) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

رابعاً : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

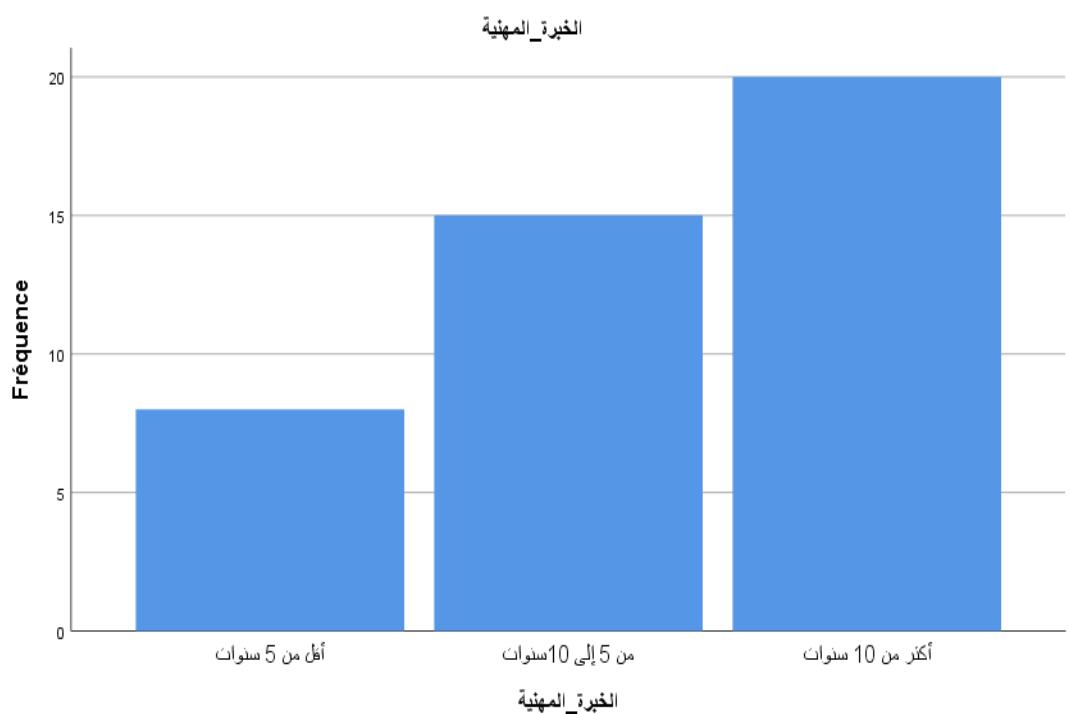
الجدول رقم (03-07) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النوع	النوع	سنوات الخبرة
18,6	8	أقل من خمس سنوات
34,9	15	من 5 إلى 10 سنوات
46,5	20	أكثر من 10 سنوات
100	43	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة حيث نلاحظ أن نسبة الأفراد لديهم سنوات خبرة أكثر من 10 سنوات قدرت نسبتهم بـ 46,5% أما نسبة الأفراد الذين تتراوح سنوات الخبرة من 5 إلى 10 سنوات نسبتهم 34,9% و نسبة الأفراد الذين لديهم أقل من 5 سنوات قدرت نسبتهم بـ 18,6% ، و الشكل المولى يوضح ذلك:

الشكل رقم (04-03) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

خامساً : توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة

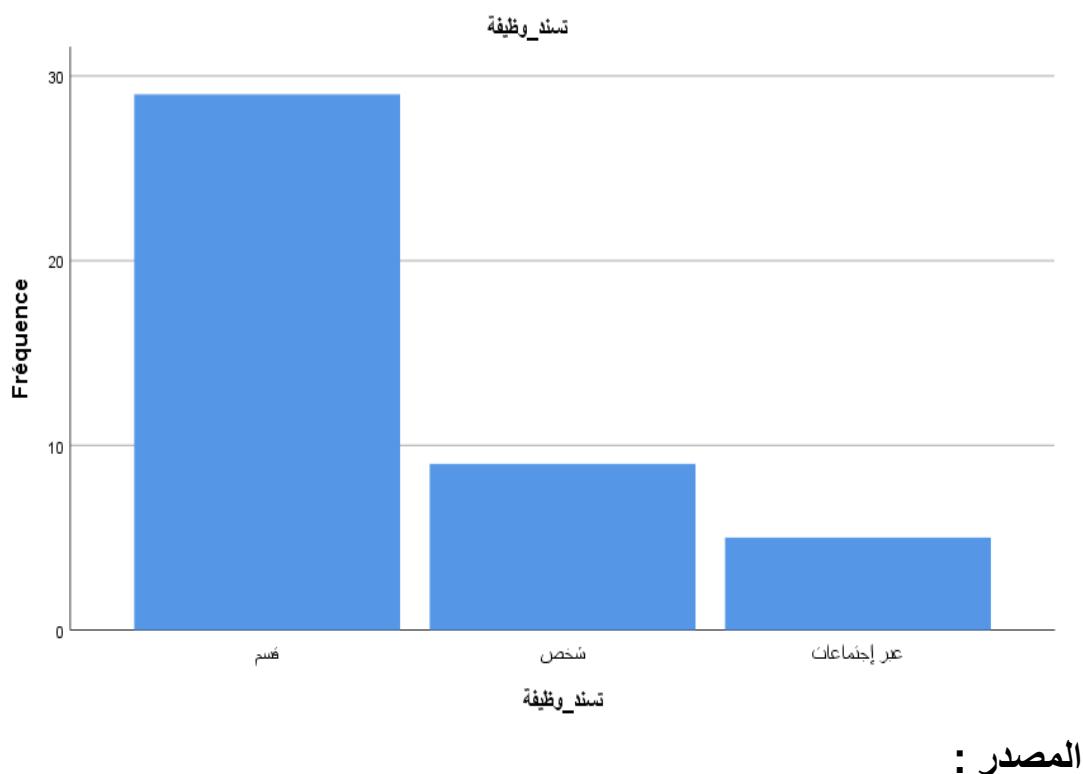
الجدول رقم (08-03) : توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	تسند وظيفة مراقبة التسيير في مؤسستكم
67,4	29	قسم
20,9	9	شخص
11,6	5	عبر إجتماعات
100	43	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة حيث نلاحظ أن نسبة الأفراد الذين يمثلون قسم قدرت نسبته بـ 67,4 % كما بلغت نسبة الأفراد الذين يمثلون شخص قدرت بـ 20,9 % حيث بلغت نسبة عبر إجتماعات 11,6 % كما هو موضح في الشكل أدناه :

الشكل رقم (03-05) : توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة



سادساً: توزيع العينة حسب ملکية المؤسسة

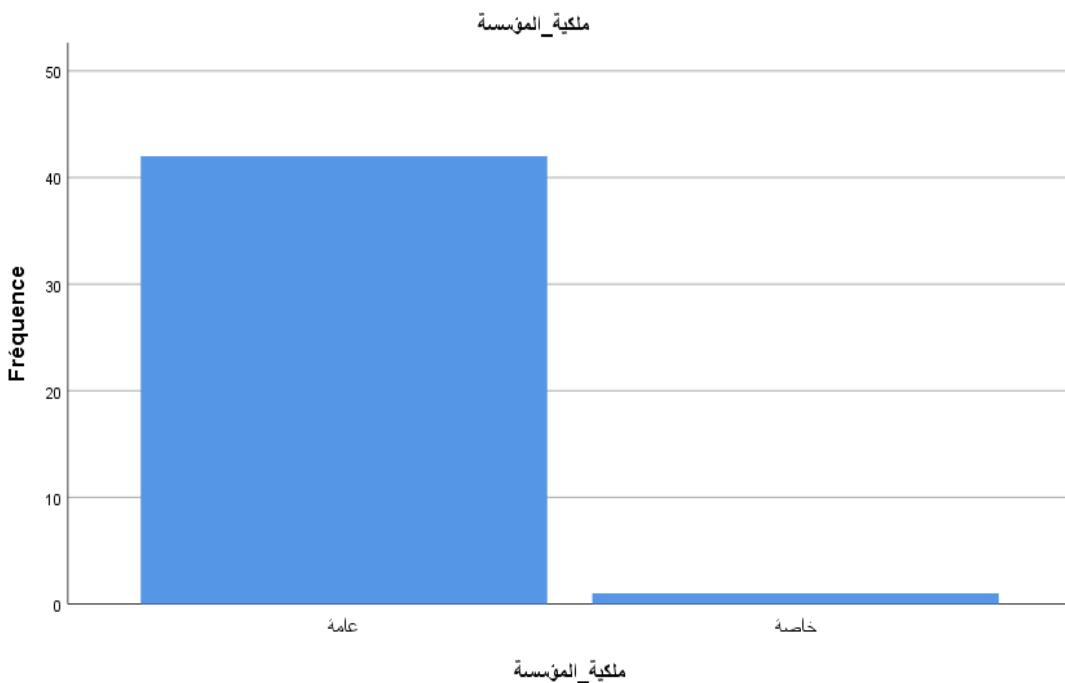
الجدول رقم (03-09) : يوضح توزيع العينة حسب ملكية المؤسسة

ملكية المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
عامة	42	97,7
خاصة	01	2,3
مختلطة	00	00
المجموع	43	100

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب ملكية المؤسسة نلاحظ أن نسبة المؤسسات العمومية قدرت بـ 97,7 ، أما المؤسسات الخاصة قدرت نسبتها بـ 2,3 كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (03-06) : توزيع العينة حسب إسناد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

الفرع الثاني : نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي .

لدينا حجم العينة أقل من 50 لذلك سنستخدم اختبار (shapiro-wilk) لاختبار التوزيع الطبيعي وفق الفرضيتين التاليتين :

- الفرضية الصفرية H_0 : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

- الفرضية البديلة H_1 : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي .

و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (10-03) : نتائج اختبار (shapiro-walk) .

المستويات المعنوية sig	القيمة الإحصائية	اختبار التوزيع الطبيعي (shapiro-walk)
0,063	0,951	

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

من خلال الجدول السابق تبين لدينا أن المستويات المعنوية sig قدرت بـ 0,063 و هي أكبر من 0,05 مما يعني رفض الفرضية البديلة H_1 و قبول الفرضية الصفرية H_0 و وبالتالي فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

المطلب الثاني : دراسة آراء المستجوبين حول كل المحاور .

لمعرفة و دراسة آراء المستجوبين سنقوم بحساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لكل محور من المحاور على النحو التالي :

المحور الأول : واقع وظيفة مراقبة التسيير .

الجدول رقم (10-03) : يوضح إتجاه آراء المستجوبين حول واقع وظيفة مراقبة التسيير .

الاتجاه الإيجابي	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
			النسبة %					
موافق	0,935	3,93	11 25	24 55,8	2 4,7	6 14		توفر المؤسسة على نظام قائم بحد ذاته لمراقبة التسيير
موافق	0,861	4,13	14 32,6	25 58,8	1 2,3	2 4,7	1 2,3	تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف الهاامة داخل المؤسسة
محايد	1,174	2,95	2 4,7	16 37,2	9 20,9	10 23,3	6 14	نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يقع ضمن صلاحيات قسم المحاسبة والمالية
موافق	1,007	3,55	5 11,6	24 55,8	5 11,6	8 18,6	1 2,3	تم عملية مراقبة التسيير عبر تنظيم إجتماعات دورية للنظر

في الأداء								
موافق	1,031	3,46	7 16,3	16 37,2	10 23,3	10 23,3		تم إستدعاءك لحضور هذه المجتمعات
موافق	1,007	3,55	7 16,3	18 41,9	11 25,6	6 14	1 2,3	تعتبرون وظيفة مراقبة التسيير كبوابة تسمح لكم بالمشاركة في عملية إتخاذ القرار في مؤسسكم
موافق	1,040	3,67	7 16,3	25 58,1	2 4,7	8 18,6	1 2,3	تعتبرون نظام مراقبة التسيير كبوابة لتحفيز بالنسبة لكم
محايد	1,318	3,02	5 11,6	15 34,9	6 14	10 23,3	7 16,3	تعتبرون نظام مراقبة التسيير كبوابة للعقاب في مؤسستكم
موافق	1,005	3,41	4 9,3	19 44,2	14 32,6	3 7	3 7	يتم إعلامكم مسبقا بإستراتيجيات والأهداف و الخطط المسطرة من قبل المؤسسة
موافق	0,965	3,86	10 23,3	23 53,5	5 11,6	4 9,3	1 2,3	يتم مناقشتكم أو إعلامكم بالأهداف المطلوبة منكم في إطار تحقيق الأهداف العامة لمؤسسكم
محايد	1,115	3,39	5 11,6	21 48,8	5 11,6	10 23,3	2 4,7	تتلقون تقرير مفصل أو عام عن عملية تقييم الأداء أو الإنحرافات المسجلة على مستوى القسم أو الوحدة التي تعملون فيها
موافق	0,997	3,65	7 16,3	21 48,8	10 23,3	3 7	2 4,7	تساهمون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إقتراح الحلول لمعالجة هذه الإنحرافات
موافق	0,954	3,60	7 16,3	18 41,9	13 30,2	4 9,3	1 2,3	تسمح مراقبة التسيير بالتأكد من أن القرارات إتخذت وفق ما هو مسطر
موافق	0,86	3,69	5 11,6	25 58,1	9 20,9	3 7	1 2,3	تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و بمقارنة نتائجهم مع ما هو

								مطر
موافق	0,8755	3,5614						وأع وظيفة مراقبة التسيير

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

يلخص الجدول أعلاه كل المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و إتجاه آراء المستجوبين نحو المحور القائم على دراسة وظيفة مراقبة التسيير .

التعليق :

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يصف وجهة نظر و إتجاه المستجوبين بخصوص وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة الإقتصادية ، حيث بلغ المتوسط المرجح للمحور الأول 3,5614 و الإنحراف المعياري يقدر بـ 0,8755 وهذا يدل على تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة و القدرة على الإعتماد عليه في العمل ، كما بلغ المتوسط الحسابي للإجابات في الفقرة (02) 4,13 كأعلى متوسط بإنحراف معياري 0,861 و بنسبة موافقة عالية قدرت بـ 55,8 % في حين تمثلت الفقرة 03 كأدنى متوسط بـ 2,95 و بإنحراف معياري 1,174 .

المحور الثاني : ووأع أدوات مراقبة التسيير

الجدول رقم (12-03) : إتجاه المستجوبين حول ووأع أدوات مراقبة التسيير

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموقفة
تعتر المحاسبة العامة الركيزة الأساسية لمراقبة التسيير								موافق
يتم الإعتماد على الكشوف و تقارير المعدة من قبل المحاسبة العامة في تحليل الأداء	1	2,3	4,7	9,3	53,5	30,2	4,04	موافق
يتم الرجوع إلى قائمة المركز المالي من أجل إحتساب النسب التي تسمح بتقسيم الأداء في المؤسسة	2	4,7	7	16,3	58,1	14	3,697	موافق

موافق	0,753	3,83	6 14	27 62,8	7 16,3	3 7		يتم الرجوع إلى قائمة الدخل من أجل إحتساب بعض المؤشرات المالية التي تساهم في تحليل الأداء عبر نتيجة المؤسسة
موافق	0,811	3,76	6 14	25 58,1	8 18,6	4 9,3		توفر المؤسسة على نظام المحاسبة التحليلية يسمح بمراقبة و دراسة المردودية و تحديد فعالية نظام التكاليف لل المؤسسة
موافق	0,854	3,53	5 11,6	18 41,9	15 34,9	5 11,6		وظيفة المحاسبة التحليلية لا تقل أهمية عن وظيفة المحاسبة المالية في المؤسسة
موافق	0,875	3,74	4 9,3	30 69,8	5 11,6	2 4,7	2 4,7	يتم الرجوع إلى قائمة التدفقات المالية من أجل إحتساب مؤشرات التوازن المالي
موافق	0,903	3,60	6 14	20 46,5	11 25,6	6 14		توفر المؤسسة على نظام معلوماتي يدعم نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التكاليف
موافق	0,897	3,778 7						وأقى أدوات مراقبة التسيير

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

التعليق :

بالنسبة لفقرات الخاصة بواقع أدوات لمراقبة التسيير في الجدول أعلاه الذي يوضح المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و إتجاه إجابات أفراد العينة حول واقع أدوات مراقبة التسيير ، حيث ظهر لنا المتوسط الحسابي للمحور كل للإجابات 3,7787 و بإنحراف معياري 0,879 و هذا يدل على تطبيق أدوات لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ، حيث إحتلت العبارتين الأولى و الثانية المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4,04 و بإنحراف معياري قدر بـ 0,974 و 0,898 على التوالي ، وتليها العباره رقم 4 بمتوسط قدره 3,83 و بإنحراف 0,753 و كان أدنى قبول من المستجوبين هي العباره 06 بمتوسط حسابي بلغ 3,53 و إنحراف معياري 0,854 .

المحور الثالث : نظام الموازنات التقديرية

الجدول رقم (13-03) : إتجاه المستجوبين حول نظام الموازنات التقديرية

درجة الموفقية	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة	
			النكرار						
			النسبة						
موافق	1,120	3,48	5 11,6	23 53,5	7 16,3	4 9,3	4 9,3	تساهمون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إعداد الخطط و الموازنات التقديرية لسنة القادمة	
موافق	0,747	3,67	4 9,3	24 55,8	12 27,9	3 7		يتم إعداد الموازنات بالرجوع إلى الأدوات والأساليب الكمية والعلمية المتعارف عليها	
موافق	0,853	3,55	4 9,3	21 48,8	14 32,6	3 7	1 2,3	يرتبط نظام الموازنات بنظام التخطيط في المؤسسة	
موافق	0,734	3,72	5 11,6	23 53,5	13 30,2	2 4,7		تقوم مصلحة المحاسبة بإحتساب الإنحرافات و الموازنات التقديرية	
موافق	0,958	3,44	5 11,6	16 37,2	17 39,5	3 7	2 4,7	تلزم المصلحة التي تعملون فيها بإعداد تقرير مفصل عن أسباب هذه الإنحرافات	
موافق	0,8824	3,59	نظام الموازنات التقديرية						

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss

التعليق :

نلاحظ من الجدول أعلاه المتعلق بـ نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الإقتصادية حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لنظام الموازنات التقديرية 3,59 و بإنحراف معياري قدر بـ 0,8824 و هذا ما يدل على أن المؤسسة تعمل بنظام الموازنات التقديرية ، كما بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3,72 كأعلى متوسط بإنحراف معياري 0,734 و بنسبة موافقة عالية قدرت بـ 53,5 % في حين تمثلت الفقرة الأخيرة بأدنى متوسط بـ 3,44 و بإنحراف معياري 0,958 وبنسبة حياد قدرة بـ 39,5 % .

الجدول رقم (14-03) : إتجاه المستجوبين حول التحليل المالي و لوحات القيادة .

درجة الموقفة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	العبارة
							النكرار
							النسبة
موافق	0,965	3,79	10 23,3	19 44,2	10 23,3	3 7	1 2,3
موافق	0,985	3,93	13 30,2	20 46,5	4 9,3	6 14	توفر هذه البيانات و المؤشرات الكمية المعلومات الكافية التي تساعد في عملية التنبؤ و التخطيط
موافق	0,868	3,76	7 16,3	24 55,8	7 16,3	5 11,6	يساعد التحليل المالي على إكتشاف فرص جديدة للاستثمار في المؤسسة
موافق	0,935	3,51	4 9,3	22 51,2	10 23,3	6 14	يتم دمج المؤشرات الكمية مع المؤشرات النوعية في تقارير موحدة

								لنظر في أداء المؤسسة
محايد	1,062	3,32	4 9,3	19 44,2	9 20,9	9 20,9	2 4,7	هذه التقارير تأخذ شكل لوحة القيادة في المؤسسة
موافق	1,008	3,53	7 16,3	18 41,9	9 20,9	9 20,9		توفر المصلحة التي تعملون بها على لوحة قيادة خاصة بها
موافق	0,983	3,55	6 14	19 44,2	13 30,2	3 7	2 4,7	ترتبط لوحات القيادة في المؤسسة باستراتيجية المؤسسة ورؤيتها
موافق	1,007	3,44	5 11,6	18 41,9	13 30,2	5 11,6	2 4,7	تعتمد المؤسسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
موافق	0,9766	3,603 7	التحليل المالي و لوحات القيادة					

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات spss .

التعليق :

نلاحظ في الجدول أعلاه الذي يوضح المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية للإجابات و ميولات أفراد العينة حول التحليل المالي و لوحات القيادة ، حيث ظهر لنا المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات 3,6037 و إنحراف معياري قدره بـ 0,9766 ، حيث احتلت العبارة رقم 02 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3,93 و إنحراف معياري قدره 0,985 و بنسبة موافقة بلغت 46,5 % و كانت أدنى قبول من المستجوبين هي العبارة 06 بمتوسط حسابي 3,32 و بإنحراف معياري قدر بـ 1,062 و بنسبة حياد بلغت 20,9 % .

المطلب الثالث : اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : التي نصت على أن " وظيفة مراقبة التسيير هي وظيفة حساسة و محورية في المؤسسة الإقتصادية" .

الفرضية الصفرية : لا تعتبر وظيفة مراقبة التسيير وظيفة حساسة و محورية في المؤسسة الإقتصادية .

الفرضية البديلة : تعتبر وظيفة مراقبة التسيير وظيفة حساسة ومحورية في المؤسسة الإقتصادية .

تم الإعتماد على اختبار one sample T test لاختبار صحة الفرضيات ، من خلال مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي 3 حيث المتوسط الفرضي عند استخدام سلم ليكارت الخماسي هو $(1+2+3+4+5)/5=3$ إذا الدرجة القياسية هي 3 . و كانت النتائج كما يلي :

الجدول رقم (01) : المعاملات الإحصائية لاختبار T لمتغيرات الفرضية الأولى .

العبارة	T	ddl	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	Sig	اتجاه الإجابة
وظيفة مراقبة التسيير وظيفة حساسة ومحورية في المؤسسة الإقتصادية	6,608	42	3,56	0,56	,000	موافق

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قسمة t الحسابية هي 6,608 ، عند درجة حرية 42 مع دلالة معنوية $sig=0,000$ و هي أقل من مستوى الدلالة القياسية ($\alpha=5$) ، إضافة إلى أن المتوسط الحسابي هو 3,56 و هو أكبر من المتوسط الفرضي 3 و وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي توجد دلالة معنوية ولهذا نقول أنه تعتبر وظيفة مراقبة التسيير وظيفة حساسة ومحورية في المؤسسة الإقتصادية .

المحور الثاني : واقع أدوات مراقبة التسيير

الفرضية الثانية : و التي تنص على " المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في الإقتصادية " .

الفرضية الصفرية : لا تعتبر المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في الإقتصادية .

الفرضية البديلة : المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في الإقتصادية .

تم الإعتماد على اختبار one sample T test لاختبار صحة الفرضيات ، من خلال مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي 3 حيث المتوسط الفرضي عند استخدام سلم

ليكارت الخماسي هو $(1+2+3+4+5)/5=3$ إذا الدرجة القياسية هي 3 . و كانت النتائج كما يلي :

العبارة	T	Ddf	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في الإقتصادية .	9,514	42	3,78	0,54	,000 موافق

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قسمة t الحسابية هي 9,514 ، عند درجة حرية 42 مع دلالة معنوية $sig=0,000$ و هي أقل من مستوى الدلالة القياسية ($\alpha=5$) ، إضافة إلى أن المتوسط الحسابي هو 3,78 و هو أكبر من المتوسط الفرضي 3 و وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية نقبل الفرضية البديلة أي توجد دلالة معنوية بحيث تعتبر المحاسبة بفرعيها (مالية و تحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في الإقتصادية .

المحور الثالث : نظام الموازنات التقديرية

الفرضية الثالثة : و التي نصت على " يوفر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط ورقابة التسيير " .

الفرضية الصفرية : لا يوفر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط ورقابة التسيير .

الفرضية البديلة : يوفر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط ورقابة التسيير .

تم الإعتماد على اختبار one sample T test لاختبار صحة الفرضيات ، من خلال مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي 3 حيث المتوسط الفرضي عند استخدام سلم ليكارت الخماسي هو $(1+2+3+4+5)/5=3$ إذا الدرجة القياسية هي 3 . و كانت النتائج كما يلي :

العبارة	T	Ddl	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	Sig	اتجاه الإجابة
يوفّر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط ورقابة التسيير	6,064	42	3,57	0,62	,000	موافق

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قسمة t الحسابية هي 6,064 ، عند درجة حرية 42 مع دلالة معنوية $sig=0,000$ و هي أقل من مستوى الدلالة القياسية ($\alpha=5$) ، إضافة إلى أن المتوسط الحسابي هو 3,57 و هو أكبر من المتوسط الفرضي 3 و بالتالي نرفض الفرضية الصفرية نقبل الفرضية البديلة أي توجد دلالة معنوية بحيث يوفّر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط ورقابة التسيير .

المحور الرابع : التحليل المالي و لوحات القيادة

الفرضية الرابعة : تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة التسيير كونها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحليل المالي مما يساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة

الفرضية الصفرية : لا تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة التسيير كونها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحليل المالي مما يساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة

الفرضية البديلة : تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة التسيير كونها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحليل المالي مما يساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة

العبارة	T	Ddl	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	Sig	اتجاه الإجابة
تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة التسيير كونها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحليل المالي مما يساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة	6,099	42	3,60	0,65	,000	موافق

المصدر : من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss .

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قسمة t الحسابية هي 6,099 ، عند درجة حرية 42 مع دلالة معنوية $sig=0,000$ و هي أقل من مستوى الدلالة القياسية ($\alpha=5$) ، إضافة إلى أن المتوسط الحسابي هو 3,60 و هو أكبر من المتوسط الفرضي 3 و بالتالي نرفض الفرضية الصفرية نقبل الفرضية البديلة أي توجد دلالة معنوية تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة

التسيير كونها ترتبط ارتباطا وثيقا بالتحليل المالي مما يساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق نستخلص من هذه الدراسة التطبيقية أن هذا الفصل تم إعداده تدعيمًا للفصل السابق من خلال محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي ، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة و المتمثلة في الإستبيان الموزع على عينة من المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية سعيدة .

و من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS تم تحليل الإستبيان ، و ذلك كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها و الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة .

النهاية

إن الهدف من مراقبة التسيير هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة ، و ذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة لكن لتحقيق هذه الأهداف يجب مواجهة مجموعة من التحديات و هذا ما يبرز ضرورة وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الإنحرافات و تفسيرها من أجل مساعدة مسيري المؤسسات الإقتصادية على إتخاذ القرارات اللازمة و المناسبة و في الوقت المناسب ، و من أجل التوصل لنظام تسييري فعال في المؤسسات يجب على مسيري هذه المؤسسات إستعمال أدوات مراقبة التسيير التي تساعد في التحكم في مختلف عناصر العملية الإدارية (التخطيط ، التنفيذ ، الرقابة ، التوجيه) .

و من خلال هذه الدراسة التي شملت مجموعة من المؤسسات الإقتصادية بولاية سعيدة تم التعرف على واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير لدى مسيري المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ، و ذلك من خلال فحص مدى إدراكهم لمفهوم عملية التسيير عموما و مراقبة التسيير خصوصا ، و مدى إدراكهم لأهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير و رغم الدور الكبير لأدوات مراقبة التسيير في معرفة الإنحرافات و تصحيحها و المساعدة على التسيير المؤسسة الإقتصادية بكفاءة ، إلا إن هناك اختلافا بين المؤسسات محل الدراسة في طرق مراقبة التسيير و يرجع ذلك إلى المؤهل العلمي للمسير و كذا خبرته في التسيير ، كما تبين من خلال الدراسة أيضا أن لطريقة تمويل المؤسسة دور في عملية مراقبة التسيير ، بالإضافة إلى ذلك فقد إتضح من خلال الدراسة الميدانية أن جل المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة تطبق أدوات مراقبة التسيير .

نتائج اختبار الفرضيات : بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية و إسقاطه على مجموعة من المؤسسات التابعة لإقليم ولاية سعيدة ، يمكننا اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي :

- الفرضية الأولى و التي تنص على أن "وظيفة مراقبة التسيير حساسة و محورية في المؤسسة الإقتصادية" ، من خلال دراستنا تبين لنا صحة هذه الفرضية .
- صدق و ثبات الفرضية الثانية التي نصت على "المحاسبة بفرعيها (عامة وتحليلية) أداة مهمة لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية" .
- صدق وثبات الفرضية الثالثة و المتمثلة في "يوفّر نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة حلولاً عدّة في مجال التخطيط و رقابة التسيير" .
- صدق وثبات الفرضية الرابعة و التي تنص على "تلعب لوحة القيادة دوراً فعالاً في مراقبة التسيير كونها ترتبط إرتباطاً وثيقاً بالتحليل المالي مما يساهم في إتخاذ القرارات في المؤسسة" .

نتائج الدراسة : بعد قيامنا بهذه الدراسة إستنتجنا مجموعة من النتائج نوجزها في الآتي:

- مراقبة التسيير عملية مهمة في المؤسسة و أهميتها تزداد مع تطور المؤسسات الإقتصادية .
- إن أدوات مراقبة التسيير أدوات فعالة في تسيير المؤسسة الإقتصادية و هته الأدوات في تطور مستمر و دائم لوحدة القيادة و الموازنات التقديرية و محاسبة التكاليف .
- تستخدم مراقبة التسيير مجموعة من التقنيات و التحليلات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية .
- إن مراقبة التسيير تهدف إلى تحسين الأداء المنجز و تصحيح الإنحرافات .
- بعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف .
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دورا هاما في تخفيض التكاليف ، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة و التي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة ، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدر المعلومات حول التكلفة .
- يلعب نظام إدارة الجودة الشاملة دورا هاما في تحسين جودة المنتجات و التي يتم من خلالها كسب الزبائن ، و أيضا تخفيض التكاليف و تحسين الإنتاجية و غزو السوق بجودة أعلى و بسعر أقل من أجل الإستمرارية في السوق و منافسة أفضل .

الوصيات :

إنطلاقا من هذه الدراسة و بناءا على النتائج السابقة يمكننا تقديم توصيات على النحو التالي :

- تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف الهامة داخل المؤسسة الإقتصادية .
- تنظم وظيفة مراقبة التسيير حول دورات و إجتماعات دورية للنظر في الأداء بمشاركة مختلف الفاعلين في المؤسسة .
- اعتبار وظيفة مراقبة التسيير كبوابة للمشاركة في عملية إتخاذ القرار في المؤسسة بدل كونها كبوابة للعقاب .
- الإبلاغ المسبق بالخطط و الإستراتجيات من قبل المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف العامة .
- تسمح وظيفة مراقبة التسيير للمسيرين بتنقييم أدائهم و مقارنة نتائجهم مع ما هو مسطر .
- الإعتماد على الكشوف و التقارير المعدة من قبل المحاسبة العامة في تحليل الأداء .

- الإعتماد على نظام المحاسبة التحليلية من أجل مراقبة و دراسة المردودية و تحديد فعالية نظام تكاليف المؤسسة .
- المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إعداد الخطة و الميزانيات للسنة القادمة .
- التحليل المالي يساعد على اكتشاف فرص جديدة للاستثمار في المؤسسة .
- إمكانية اللجوء إلى قائمة التدفقات المالية من أجل إحتساب مؤشرات التوازن المالي .
- يتم مزج المؤشرات الكمية مع المؤشرات النوعية لنظر في أداء المؤسسة .

قائمة
المراجع

- 1- أحمد طرطار، عبد العالى منصر، **تقنيات المحاسبة العامة : وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 107.
- 2- أحمد بونقيب ، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير ، جامعة بوضياف المسيلة ، 2006 .
- 3- د إبراهيم بختي ، **الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (مذكرة ، الأطروحة ، التقرير ، المقال) وفق طريقة IMRAD** ، ط 4 ، ورقلة .
- 4- أحمد محمد أنوار ، شحاته السيد شحاته ، **مبادئ محاسبة تكاليف** ، الدار الجامعية، 2003 ، ص363.
- 5- أحمد فوزي ملوخية، **نظام المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ص 04.
- 6- بولخوة باديس ، **أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات النفطية ، أطروحة غير منشورة لنيل شهادة الدكتوراه** ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
- 7- بن مالك عمار ، **المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء** ، رسالة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة.
- 8- حسن جمعة الريبيعي ، و سعدون مهدي الساقى ، **محاسبة التكاليف الصناعية** ، دار إثراء لنشر و التوزيع ، الأردن ، 2008 .
- 9- رضوان محمد العناتي ، **محاسبة التكاليف ، مفاهيم مبادئ تطبيقات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 .
- 10- د. رحمون هلال ، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية** ، رسالة الدكتوراه لعلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر ، 2005/2004 .
- 11- رحيم حسن ، أحمد بونقيب ، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير ، مجلة أبحاث إدارية و إقتصادية ، جامعة ورقلة ، العدد 04 ، 2008/12 .
- 12- زليخة ترقنيت، **تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية** ، غير منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر ،باتنة ، 2005 .
- 13- سعيد محمد المصري ، **التنظيم و الإدارة** ، الدار الجامعية - مصر - 1999 .

- 14- سعاد عقون ، نظام مراقبة التسيير أدواته و مراحله و إقامته في المؤسسات الإقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2007 .
- 15- سعاد حميدة، استخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ، غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارب وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2011 .
- 16- سناه نايف اليعقوب ، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة ، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن الحصول على درجة الماجستير ، كلية الأعمال قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009 .
- 17- صفاء لشهب ، نظام مراقبة التسيير و علاقته بإتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، سنة 2006 .
- 18- صالح عبد الله الرزق ، عطاء الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999 .
- 19- طويل رشيد ، تسيير و ترشيد الأموال العمومية ، رسالة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة تلمسان ، غير منشورة ، 2007/2008 .
- 20- عبد الرحمن هياج ، إثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012 .
- 21- علي عباس ، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال ، إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 .
- 22- عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريريج ، 2009 .
- 23- عليان الشريف وأخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 .
- 24- عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية،دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2014 .
- 25- عبد الحليم كراجة و آخرون ، الإدارة و التحليل المالي ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2000،
- 26- عدنان تايه النعيمي ، أرشد فؤاد التميمي ، التحليل و التخطيط المالي إتجاهات المعاصرة ، دار البيازوري ، عمان ، 2006 .

- 27- فاروق ، نظام المعلومات المحاسبية و دوره في إتخاذ القرار ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2002 .
- 28- فايز جمعة النجار ، نظام المعلومات الإدارية: منظور إداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013 .
- 29- قورين الحاج قويدر ، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية و دوره في تحسين الأداء ، من الموقع : <http://www.ulum.nl/d74.html> في : 2015/05/02 على الساعة 22:29 .
- 30- قاسم نايف علوان ، كتاب إدارة الجودة الشاملة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ليبيا ، 2005 .
- 31- محمد رفيق طيب : مدخل التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 .
- 32- معراج هواري و مصطفى الباхи ، مدخل إلى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2011 .
- 33- محمد خليل و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الإقتصادية ، إشراف موسى سليم WWW.scirbd.com/doc يوم : 2015/05/02 على الساعة : 23:10 .
- 34- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظام المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات ، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2003 .
- 35- محمد مطر ، التحليل المالي و الإنتماني ، دار وائل لنشر ، الأردن ، 2000 .
- 36- مكرم عبد المسيح باسيلي ، نظام التكاليف المعيارية ، الناشر المكتبة العصرية ، ط 3 ، المنصور ، 2003 .
- 37- منصف ملوك، أثر إشهاء الجودة على أداء المؤسسات الجزائرية ، مذكرة منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرhat عباس ، سطيف، 2010 .
- 38- ناصر دادي و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية ، دار المحمدية – الجزائر، 2003 .
- 39- نعيمة يحياوي ، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق ، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة – الجزائر ، سنة 2009 .

- 40- نوال مرابطي ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005/2006 .
- 41- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، محمد محمود حسن البابلي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2013 .
- 42- نبيل جمعة صالح النجار ، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS ، ط 1 ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، سنة 2015 .
- المراجع باللغة الأجنبية :
- 1- Michel Gervais , **control de gestion** , 7eme Edition, ECONOMICA , 2000, p:09 .
 - 2- Département Etudes et Développement de L'APEC , **Les Métiers du contrôle de Gestion** , Edition d'organisation , France , 2000 .
 - 3- Norbert Geudj , Le contrôle de gestion pour améliorer la performance l'Enterprise , op , cit .
 - 4- Hélène Loning et autres : Le control de gestion , DUNOD , Paris 2 édition , 2003 .

الملحق رقم 01 :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

القسم : علوم مالية و المحاسبة

التخصص : محاسبة و تدقيق

السنة : الثانية ماستر

الاستبيان

تحية طيبة و بعد

استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة و تدقيق ، نقوم بإجراء دراسة بعنوان " الأدوات المحاسبية لمراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية " و قد تم اختياركم ضمن العينة المشاركة في هذه الدراسة .

لذا نرجو منكم التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبيان المرفق بكل شفافية و موضوعية ، علماً أن آرائكم واقتراحاتكم ستساهم في تحقيق أهداف الدراسة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

نشكركم على حسن تعاونكم و لكم منا فائق التقدير و الاحترام

ملاحظة : نرجو منكم وضع العلامة (X) في المربع المناسب .

الجزء الأول : بيانات شخصية

أنثى

أ - الجنس : ذكر

ب - المستوى العلمي :

ثانوي

ليسانس

دكتوراه

ماستر

تقني

تقني سامي

ج - الوظيفة :

مسير

محاسب

رئيس مصلحة

مدير

د - الخبرة : أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

ه - تسد وظيفة مراقبة التسيير في مؤسستكم :

عبر إجتماعات

شخص

قسم

و - ملكية المؤسسة :

مختلطة

خاصة

عامة

الجزء الثاني :

الرقم	العبارات	المحور الأول : واقع وظيفة مراقبة التسيير	بشدة موافق موافق موافق موافق موافق موافق
01	توفر المؤسسة على نظام قائم بحد ذاته لمراقبة التسيير		
02	تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف الهامة داخل المؤسسة		
03	نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يقع ضمن صلاحيات قسم المحاسبة والمالية		
04	تم عملية مراقبة التسيير عبر تنظيم إجتماعات دورية للنظر في الأداء		
05	تم إستدعاءك لحضور هذه الإجتماعات		
06	تعتبرون وظيفة مراقبة التسيير كبوابة تسمح لكم بالمشاركة في عملية إتخاذ القرار في مؤسستكم		
07	تعتبرون نظام مراقبة التسيير كبوابة لتحفيز بالنسبة لكم		
08	تعتبرون نظام مراقبة التسيير كبوابة للعقاب في مؤسستكم		
09	يتم إعلامكم مسبقا بالإستراتيجيات والأهداف والخطط المسطرة من قبل المؤسسة		
10	يتم مناقشتكم أو إعلامكم بالأهداف المطلوبة منكم في إطار تحقيق الأهداف العامة لمؤسستكم		
11	تتلقون تقرير مفصل أو عام عن عملية تقييم الأداء أو الإنحرافات المسجلة على مستوى القسم أو الوحدة التي تعملون فيها		
12	تساهمون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إقتراح الحلول لمعالجة هذه		

					الإنحرافات	
					تسمح مراقبة التسيير بالتأكد من أن القرارات إتخذت وفق ما هو مسطر	13
					تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم و مقارنة نتائجهم مع ما هو مسطر	14
					المحور الثاني : واقع أدوات مراقبة التسيير	
					تعتر المحاسبة العامة الركيزة الأساسية لمراقبة التسيير	01
					يتم الإعتماد على الكشوف و تقارير المعدة من قبل المحاسبة العامة في تحليل الأداء	02
					يتم الرجوع إلى قائمة المركز المالي من أجل إحتساب النسب التي تسمح بتقييم الأداء في المؤسسة	03
					يتم الرجوع إلى قائمة الدخل من أجل إحتساب بعض المؤشرات المالية التي تساهم في تحليل الأداء عبر نتيجة المؤسسة	04
					توفر المؤسسة على نظام المحاسبة التحليلية يسمح بمراقبة و دراسة المردودية و تحديد فعالية نظام التكاليف للمؤسسة	05
					وظيفة المحاسبة التحليلية لا تقل أهمية عن وظيفة المحاسبة المالية في المؤسسة	06
					يتم الرجوع إلى قائمة التدفقات المالية من أجل إحتساب مؤشرات التوازن المالي	07
					توفر المؤسسة على نظام معلوماتي يدعم نظام المحاسبة التحليلية و مراقبة التكاليف	08
					المحور الثالث : نظام الموازنات التقديرية	
					تساهمون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إعداد الخطة و الموازنات التقديرية لسنة القادمة	01
					يتم إعداد الموازنات بالرجوع إلى الأدوات و الأساليب الكمية و العلمية المعارف عليها	02
					يرتبط نظام الموازنات بنظام التخطيط في المؤسسة	03
					تقوم مصلحة المحاسبة بإحتساب الإنحرافات و الموازنات التقديرية	04
					تلتزم المصلحة التي تعملون فيها بإعداد تقرير مفصل عن أسباب هذه الإنحرافات	05
					المحور الرابع : التحليل المالي و لوحات القيادة	\
					تقوم المؤسسة دوريا بتشخيص الوضع المالي للمؤسسة بإستخدام أساليب التحليل المالي المتعارف عليها	01
					توفر هذه البيانات و المؤشرات الكمية المعلومات الكافية التي تساعده في عملية التنبؤ و التخطيط	02
					يساعد التحليل المالي على إكتشاف فرص جديدة للاستثمار في المؤسسة	03

					يتم دمج المؤشرات الكمية مع المؤشرات النوعية في تقارير موحدة لنظر في أداء المؤسسة	04
					هذه التقارير تأخذ شكل لوحة القيادة في المؤسسة	05
					توفر المصلحة التي تعملون بها على لوحة قيادة خاصة بها	06
					ترتبط لوحات القيادة في المؤسسة بإستراتيجية المؤسسة ورؤيتها	07
					تعتمد المؤسسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	08

الملاحق رقم 02 :

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	4

الجنس

Valide		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage cumulé
				valide	
	ذكر	31	72,1	72,1	72,1
	أنثى	12	27,9	27,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

العلمي_المستوى

Valide		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage cumulé
				valide	
	ثانوي	6	14,0	14,0	14,0
	لسانس	21	48,8	48,8	62,8
	ماستر	14	32,6	32,6	95,3
	سامي تقني	2	4,7	4,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير	1	2,3	2,3
	مصلحة رئيس	19	44,2	44,2
	محاسب	13	30,2	30,2
	مسير	10	23,3	23,3
	Total	43	100,0	100,0

المهنية الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	8	18,6	18,6
	سنوات 10 إلى 5 من	15	34,9	34,9
	سنوات 10 من أكثر	19	44,2	44,2
	4,00	1	2,3	2,3
	Total	43	100,0	100,0

وظيفة تسد

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قسم	29	67,4	67,4
	شخص	9	20,9	20,9
	مجتمعات غير	5	11,6	11,6
	Total	43	100,0	100,0

المؤسسة ملكية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عامة	42	97,7	97,7
	خاصة	1	2,3	2,3
	Total	43	100,0	100,0

Tests de normalité

Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk			
Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.	
المتغيرات كل	,152	,43	,013	,951	,43	,063

a. Correction de signification de Lilliefors

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Variance
ذاته بحد قائم نظام على المؤسسة توفر التسيير لمراقبة	43	3,9302	,93593	,876
الوظائف من التسيير مراقبة وظيفة تعتبر المؤسسة داخل الهمة	43	4,1395	,86138	,742
يقع المؤسسة في التسيير مراقبة نظام والمالية المحاسبة قسم صلاحيات ضمن	43	2,9535	1,17420	1,379
تنظيم عبر التسيير مراقبة عملية تتم الأداء في النظر دورية اجتماعات	43	3,5581	1,00717	1,014
الإجتماعات هذه لحضور إستدعائك تم	43	3,4651	1,03162	1,064
كبوابة التسيير مراقبة وظيفة تعتبرون إتخاذ عملية في بالمشاركة لكم تسمح مؤسستكم في القرار	43	3,5581	1,00717	1,014
كبوابة التسيير مراقبة نظام تعتبرون لكم بالنسبة لتحقيق	43	3,6744	1,04017	1,082
كبوابة التسيير مراقبة نظام تعتبرون مؤسستكم في للعقاب	43	3,0233	1,31816	1,738
و بالإستراتيجيات مسبقا إعلامكم يتم قبل من المسطرة الخطط والأهداف المؤسسة	43	3,4186	1,00552	1,011
بالأهداف إعلامكم أو مناقشتكم يتم الأهداف تحقيق إطار في منكم المطلوبة لمؤسستكم العامة	43	3,8605	,96563	,932
عملية عن عام أو مفصل تقرير تتلقون على المسجلة الإنحرافات أو الأداء تقييم فيها تعلمون التي الوحدة أو القسم مستوى	43	3,3953	1,11568	1,245
مباشرة غير أو مباشرة بصفة تساهمون هذه لمعالجة الحلول إقتراح في الإنحرافات	43	3,6512	,99723	,994
أن من بالتأكد التسيير مراقبة تسمح مسطر هو ما وفق إتخذت القرارات	43	3,6047	,95468	,911
بمقارنة و أدائهم بتقييم المسيرين تسمح مسطر هو ما مع نتائجهم	43	3,6977	,86009	,740
N valide (liste)	43			

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Variance
الأساسية الركيزة العامة المحاسبة تعتبر التسخير لمراقبة	43	4,0465	,97476	,950
تقارير و الكشوف على الإعتماد يتم تحليل في العامة المحاسبة قبل من المعدة الأداء	43	4,0465	,89850	,807
من المالي المركز قائمة إلى الرجوع يتم بتقييم تسمح التي النسب إحتساب أجل المؤسسة في الأداء	43	3,6977	,96449	,930
أجل من الدخل قائمة إلى الرجوع يتم التي المالية المؤشرات بعض إحتساب نتيجة عبر الأداء تحليل في تساهمن المؤسسة	43	3,8372	,75373	,568
المحاسبة نظام على المؤسسة تتتوفر دراسة و بمراقبة يسمح التحليلية التكليف نظام فعالية تحديد و المردودية لل المؤسسة	43	3,7674	,81174	,659
أهمية نقل لا التحليلية المحاسبة وظيفة المؤسسة في المالية المحاسبة وظيفة عن	43	3,5349	,85493	,731
من المالية التدفقات قائمة إلى الرجوع يتم المالي التوازن مؤشرات إحتساب أجل	43	3,7442	,87541	,766
يدعم معلوماتي نظام على المؤسسة تتتوفر التكليف مراقبة و التحليلية المحاسبة نظام	43	3,6047	,90342	,816
N valide (liste)	43			

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Variance
مباشرة غير أو مباشرة بصفة تساهمن التقديرية الموازنات و الخطط إعداد في القادمة لسنة	43	3,4884	1,12063	1,256
إلى بالرجوع الموازنات إعداد يتم العلمية و الكمية الأساليب و الأدوات عليها المتعارف	43	3,6744	,74709	,558
في التخطيط بنظام الموازنات نظام يرتبط المؤسسة	43	3,5581	,85363	,729
يإحتساب المحاسبة مصلحة تقوم التقديرية الموازنات و الإنحرافات	43	3,7209	,73438	,539
بإعداد فيها تعلمون التي المصلحة تلتزم الإنحرافات هذه أسباب عن مفصل تقرير	43	3,4419	,95873	,919
N valide (liste)	43			

Statistiques descriptives

N	Moyenne	Ecart type	Variance
---	---------	------------	----------

مباشرة غير أو مباشرة بصفة تساهمون التقديرية الموازنات و الخطط إعداد في القادمة لسنة	43	3,4884	1,12063	1,256
إلى بالرجوع الموازنات إعداد يتم العلمية و الكمية الأساليب و الأدوات عليها المتعارف	43	3,6744	,74709	,558
في التخطيط بنظام الموازنات نظام يرتبط المؤسسة	43	3,5581	,85363	,729
باحتساب المحاسبة مصلحة تقوم التقديرية الموازنات و الإنحرافات	43	3,7209	,73438	,539
بإعداد فيها تعلمون التي المصلحة تلتزم الإنحرافات هذه أسباب عن مفصل تقرير	43	3,4419	,95873	,919
N valide (liste)	43			