



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

الشعبة العلوم الاقتصادية

التخصص محاسبة و جباية

بعنوان

دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات
المؤسسة الاقتصادية
"دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية
ENIE سيدي بلعباس"

تحت إشراف الأستاذ:

زروقي إبراهيم

إعداد الطالبين:

حمزاوي عبد الحميد

تيرس حمزة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ (دياب الزقاي) / رئيسا

الأستاذ (مسكين الحاج) / مشرفا

الأستاذ (زروقي إبراهيم) / مناقشا

السنة الجامعية 2016-2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

الشعبة العلوم الاقتصادية

التخصص محاسبة و جباية

بعنوان

دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات
المؤسسة الاقتصادية
"دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية
ENIE سيدي بلعباس"

تحت إشراف الأستاذ:

زروقي إبراهيم

إعداد الطالبين:

حمزاوي عبد الحميد

تيرس حمزة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ (دياب الزقاي) / رئيسا

الأستاذ (مسكين الحاج) / مشرفا

الأستاذ (زروقي إبراهيم) / مناقشا

السنة الجامعية 2016-2017

الإهداء

بسم الله و به نستعين و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين
أبث أسمى عبارات الاحترام والتقدير و أقف وقفة
إجلال و تبجيل إليكم.

تنتهي العبارات وتجف الأقلام و الأحبار ويسكن كل
ذي جناحين في كتابة فضلهما بعد الله علي الى
الوالدين الكريمين اهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع
كل من ساهم أو كان سببا في نجاح و تمام هذا
العمل والى كل من كان يرجوا أو يؤمل منا الخير و
الصلاح كما نهديه أيضا الى زملاء دفعة 2017
تخصص محاسبة و جباية .

التشكرات

يقول سبحانه وتعالى:

(الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا ان
هدانا الله)

أتقدم بالشكر الكثير و الثناء الجميل و الفضل الجزيل
الى كل من ساهم في إتمام هذه المذكرة من قريب
او بعيد الى الأستاذ المؤطر زروقي إبراهيم أطال الله
في عمره و جعله الله منارة للسالكين درب العلم و
قدوة لكل طالب او طالبة ينهجون منهج البحث
العلمي ويسعون الى التحصيل العلمي ، ثم أتوجه
بالشكر الى كل الأساتذة الذين رافقونا طيلة مشوارنا
الدراسي كما لا ننسى عمال و عاملات المؤسسة
الوطنية للصناعات الالكترونية الذين لم يخلوا علينا
بالمعلومات خاصة قسم مراقبة التسيير امين و
الأستاذ بوسعادة كما لا ننسى زملاء الدفعة وبخاصة
الأخ معطى لطفي .

* حمزاوي عبد الحميد * و * تيرس حمزة *

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية، استنادا الى واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتحديات التي تواجهها من طرف عدة معوقات أبرزها سوء استخدام الموارد المتاحة، لما ينجم عنها من فرص مهدورة أمام المؤسسة في حدود محيطها الخارجي. و بهدف إرساء مقارنة علمية و عملية حول إشكالية الدراسة فكانت هذه الدراسة قصد التعرف على فعالية هذا الأخير في اتخاذ القرار، وذلك انه المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، فبواسطته يمكن للمؤسسة من تحديد أهدافها والعمل على تحقيقها. وباعتباره من أهم العناصر الإدارية في أي مؤسسة كانت دراستنا في المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية وحدة سيدي بلعباس وذلك للتأكد من مدى تطبيقه فعلا والعمل بأدواته في رسم الخارطة المستقبلية لأهداف المؤسسة.

حيث تم التعرف على ماهية نظام مراقبة التسيير عن طريق أدواته (الموازنة التقديرية، لوحة القيادة) و دور هذا الأخير في اكتشاف الانحرافات وتفسيرها وتحليلها ومن ثم اتخاذ قرارات فعالة وفورية قصد معالجة هذه الانحرافات . وبالتالي زيادة الفعالية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: نظام مراقبة التسيير، فعالية القرارات، الانحرافات، قياس الأداء الفعلي.

Summary:

This study addresses the role of the management control system in influencing the effectiveness of the economic decisions of the institution, based on the reality of management control of the Algerian economic institutions and the challenges faced by several obstacles, most notably: Misuse of available resources, resulting in lost opportunities to the institution within the limits of its external environment. In order to establish a scientific and practical approach about the problem of the study, this study was intended to identify the effectiveness of the latter in decision-making, because it is the mirror that reflects the true image of the institution, through which the institution can define its objectives and work on achieving them. As one of the most important administrative elements in any institution, we studied the National Institution for Electronic Industries – the unit of Sidi Bel Abbas – in order to trace the extent of its application and the work with its tools in drawing the future map for the objectives of the institution.

The management control system has been identified by means of its tools (estimated budget, dashboard) and the role of the latter in detecting, interpreting and analyzing deviations, and then making effective and immediate decisions to address these deviations. This increasing economic efficiency.

Keywords: management control system, decisions effectiveness, deviations, actual performance measurement.

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
II	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
IX	الجداول
X	الأشكال
XII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
03	الفصل الأول : دراسة نظرية لمراقبة التسيير و فعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية
03	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة
03	المطلب الأول: مفهوم المراقبة
07	المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراقبة
09	المطلب الثالث : خطوات المراقبة
11	المطلب الرابع: أساليب الرقابة
15	المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير
15	المطلب الأول: مراقبة التسيير وتطورها التاريخي
19	الفرع الأول: تعرف مراقبة التسيير:
21	الفرع الثاني: خصائص نظام مراقبة التسيير
22	المطلب الثاني: دور و مهام مراقبة التسيير:
23	المطلب الثالث : خطوات مراقبة التسيير.
26	المطلب الرابع: المقارنة بين نظام مراقبة التسيير والأنواع الأخرى للمراقبة
28	المبحث الثالث: فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

28	المطلب الأول: تعريف صنع القرار
29	الفرع الأول: ماهية القرار
29	الفرع الثاني: ماهية صنع القرار
33	الفرع الثالث: فعالية القرار
34	المطلب الثاني: مراحل صنع القرار
36	المطلب الثالث: أنواع القرارات
36	الفرع الأول: أنواع القرارات
38	الفرع الثاني: الطرق المستخدمة في صنع القرار
40	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في فعالية صنع القرار
46	الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير أدوات مساعدة على صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية
44	المبحث الأول: المحاسبة التحليلية كأداة لصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية
46	المطلب الأول: تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها
47	الفرع الأول: وظائف المحاسبة التحليلية
47	الفرع الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة التحليلية
48	المطلب الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة الكلية)
48	الفرع الأول: مفاهيم عامة حول طريقة الأقسام المتجانسة
49	الفرع الثاني: عرض طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)
52	الفرع الثالث: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة ودورها في اتخاذ القرار
54	المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:
58	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المتغيرة:
63	المبحث الثاني: التحليل المالي أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية
63	المطلب الأول: مفهوم و أهمية التحليل المالي

65	المطلب الثاني: أنواع التحليل المالي
67	المطلب الثالث: أهداف التحليل المالي
69	المطلب الرابع: دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات
69	الفرع الأول: دور مؤشرات التوازن المالي في اتخاذ القرار و مراحل تقييمها:
71	الفرع الثاني: دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية
72	الفرع الثالث: دور النسب المالية في اتخاذ القرارات وحدود استخدامه
74	المبحث الثالث : الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية
74	المطلب الأول: ماهية وأهمية الموازنة التقديرية
76	المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية
81	المطلب الثالث: الموازنة التقديرية للنقدية
83	المطلب الرابع: استخدام الموازنات التقديرية في حل المشاكل وصنع القرار:
86	المبحث الرابع: لوحة القيادة كأداة فعالة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية
86	المطلب الأول: ماهية لوحة القيادة و مبادئها
88	المطلب الثاني : مزايا وأهمية لوحة القيادة
90	المطلب الثالث: دور لوحة القيادة في المؤسسة مكانتها والرقابة عليها
93	المطلب الرابع: الرقابة على لوحة القيادة وحدود استعمالها
97	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية enie
100	المبحث الأول: نشأة المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية:
101	المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية * ENIE *
101	المطلب الثاني : دور المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية:
103	المطلب الثالث: مهام المؤسسة
107	المطلب الرابع: الأقسام المستحدثة في مؤسسة ENIE
110	المبحث الثاني: نظرة عامة حول نظام مراقبة التسيير في مؤسسة ENIE.

110	المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة ENIE
110	المطلب الثاني: تنظيم مراقبة التسيير .
111	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة enie.
111	المطلب الرابع: فوائد هذه الأدوات
112	المبحث الثالث: إعداد الموازنات و لوحات القيادة
112	المطلب الأول: جدول حسابات النتائج التقديري
114	المطلب الثاني: التقارير الشهرية
122	المطلب الثالث: الموازنات التقديرية
131	المطلب الرابع: لوحة القيادة

قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
01	1-1 الرقابة حسب توقيت حدوثها	06
02	1-3 جدول حسابات النتائج التقديري لسنة 2014	113
03	2-3 الموازنة التقديرية للمبيعات	114
04	3-3 جدول الموازنة التقديرية للخدمات	116
05	4-3 الميزانية التقديرية للمبيعات بالكمية	117
06	5-3 الميزانية التقديرية للمبيعات بالقيمة	118
07	6-3 الميزانية التقديرية للمنتوجات بالكمية	119
08	7-3 الميزانية التقديرية للمنتوجات بالقيمة	119
09	8-3 الميزانية التقديرية للتموينات بالمواد الأولية	120
10	9-3 الموازنة التقديرية للموارد البشرية	121
11	10-3 النشاطات التجارية بالقيمة	122
12	11-3 النشاطات التجارية بالكمية	124
13	12-3 الإنتاج الفعلي و المحقق للمنتجات التامة	125
14	13-3 تكاليف الإنتاج المتوقعة و المحقق	126
15	14-3 جدول التموينيات المحققة و المتوقع	127
16	15-3 جدول المخزونات من المنتجات التامة	128
17	16-3 جدول المدينون حسب القابلية للتحصيل	129
18	17-3 التغير في اليد العاملة	130

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
06	مقارنة بين نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية	01-1
08	أهداف الرقابة	02-1
20	مفهوم نظام مراقبة التسيير	03-1
21	تعريف مراقبة التسيير	04-1
36	المراحل الأساسية لصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية	05-1
50	يوضح طريقة التوزيع المباشر لتكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.	06-1
51	يوضح طريقة التوزيع التنازلي بين أقسام المؤسسة	07-2
51	التوزيع التبادلي للتكاليف غير المباشرة لأقسام الرئيسية والخدمات	08-3
70	دور مؤشرات التوازن في اتخاذ القرار	09-4
76	وظائف الموازنة التقديرية	10-5
85	مخطط يمثل منهجية إعداد الموازنات التقديرية	11-6
92	موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير	12-7
93	الرقابة على لوحة القيادة	13-8
94	تغذية عكسية لنظام لوحة القيادة	14-9
102	أهداف المؤسسة الوطنية	15-1
109	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية ENIE	16-2
114	يوضح توزيع جدول حسابات النتائج التقديري لسنة 2014 .	17-3
115	توزيع المبيعات بالنسب حسب كل نشاط	18-4
115	الموازنة التقديرية لرقم الأعمال	19-5
116	الموازنة التقديرية للخدمات	20-6
117	الموازنة التقديرية للمبيعات بالكمية	21-7
118	الموازنة التقديرية للمبيعات بالقيمة	22-8
120	الموازنة التقديرية للمنتوجات بالقيمة	23-9

121	الموازنة التقديرية للتمويلات بالمواد الأولية	10-3	24
122	الموازنة التقديرية للموارد البشرية	11-3	25
123	النشاطات التجارية بالقيمة	12-3	26
124	النشاطات التجارية بالكمية	13-3	27
125	أعمدة بيان توضح الإنتاج الفعلي و المتوقع للمنتجات التامة	14-3	28
126	أعمدة بيان توضح تكاليف الانتاج المقدرة و المتوقعة	15-3	29
128	التمويلات المحققة و المتوقعة	16-3	30
129	المدينون حسب القابلية للتحويل	17-3	31
130	التغير في اليد العاملة	18-3	32

المقدمة العامة

مقدمة:

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا أوجه نشاطاتها الاقتصادية و موسعا في حجمها و تعدد لهماكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي و توجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي و ما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه ضف إلى ذلك التغيرات في المعطيات السياسية الاقتصادية و المالية التي فرضها المحيط و كذا مراعاة القوانين والنظام التي تكون الإطار السياسي و القانوني

وعليه فان هذه التغيرات التي عرفت عناصر محيط المؤسسات أثرت عليها وفرضت على الميسرين تقسيم الإدارة إلى مستويات عديدة وسطى عليا.... الخ و الفصل بين الإدارة و التنفيذ¹

فمراقبة التسيير إذا هي حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير تهتم بتوفير العمليات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة الميسرين والمسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنوطة بهم

ومراقبة التسيير التي عرفت تطورا من حيث المفهوم والأهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها وأحجامها سواء كانت مؤسسة صناعية أو تجارية أم خدمية وكانت خاصة أم عمومية أو كبيرة أم صغيرة ومتوسطة فهي بحاجة إلى وسائل وأدوات تستخدم في عملية الرقابة والتي شهدت كذلك تطورا ملازما لمستوى نشاط المؤسسة وظروف البيئة الموجودة بها من حيث المستوى التكنولوجي وسرعة التبادل وقوة المنافسة وتعدد رغبات الزبائن الى غير ذلك

¹ محمد خليل واخرون. مراقبة التسيير في المؤسسة. شبكة الدراسات و الأبحاث الاقتصادية تاريخ التصفح 2017/02/19

إشكالية البحث:

إن أي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على جملة من الأدوات التي تساعد في تأدية وظيفته والقيام بدوره الأساسي الذي وجد من أجله، لذلك يعتمد نظام مراقبة التسيير باعتباره نظام كباقي الأنظمة داخل المؤسسات الاقتصادية على جملة من الأدوات التي ساهمت في تثبيت ركائزه داخل المؤسسات وأصبح من الأنظمة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها.

كما أن اتخاذ القرارات الصائبة واستخدام الموارد البشرية والمادية بطريقة مثلى، من مظاهر التسيير الفعال، و لن يتأتى ذلك إلا بتوفر المعلومات اللازمة والأكثر دقة للإدارة العليا، من أجل تحقيق أهدافها ذلك ما يستدعي وجود نظام يتخصص في جمع وترتيب المعلومات على النحو الذي يجعلها ذات أهمية من أجل التجنيد الفعال لموارد المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة. ومن هنا يتسنى لنا طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن لنظام مراقبة التسيير التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية.

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يكون أداة فعالة ومعبرة بصورة دقيقة عما هو كائن فعلا في المؤسسة؟
- ما مدى تطبيق نظام مراقبة التسيير في المؤسسة؟
- كيف يمكن لنظام مراقبة التسيير عن طريق أدواته في التأثير على قرارات المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات البحث:

- نظام مراقبة التسيير هو نظام شامل يقوم بتزويد المؤسسة بالمعلومات التي تساعد صناع القرار في المؤسسة.
- ان الموازنة التقديرية هي أداة فعالة في المؤسسة، حيث تقوم بمقارنة التقديرات وما هو محقق فعلا، ومن ثم تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات بشأنها.
- تقوم لوحة القيادة بتلخيص النتائج التي توصلت إليها كل من المحاسبة التحليلية والموازنة التقديرية ومن ثم اتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت المناسب.

أهمية الدراسة:

- تتمثل دور و أهمية نظام مراقبة التسيير و دوره الفعال في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية و فعالية اتخاذ القرارات فيها.

- ضرورة إبراز أدوات مراقبة التسيير وأنها أدوات مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية.

- إن التطبيق الفعال لنظام مراقبة التسيير في هيكل المؤسسة يؤدي حتما الى فعالية في اتخاذ قراراتها وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة

أهداف البحث:

- دراسة مدى تطبيق المؤسسة محل الدراسة لنظام مراقبة التسيير .
- دراسة دور هذا النظام في المؤسسة الوطنية للصناعة الالكترونية ومدى تبني هذه المؤسسة لأدوات وطرق حديثة في اتخاذ قراراتها.
- حاجة كل من المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات التعليمية الى مثل هذه الدراسات كونها تساهم في إعطاء فكرة للطلاب عن نظام مراقبة التسيير من جهة وتمكن المؤسسة الاقتصادية من تدارك الانحرافات وتصحيحها حال وقوعها عن طريق أدوات المراقبة الحديثة.

دوافع البحث:

- تتمثل دوافع البحث في:
- معرفة مختلف أدوات مراقبة التسيير وكيف تساهم في التأثير على قرارات المؤسسة
- كيفية اتخاذ القرارات انطلاقا من البيانات التي توفرها هذه الأدوات الرغبة في دراسة هذا الموضوع نظرا لأهمية و عدم قدرة أي مؤسسة في الاستغناء عن نظام مراقبة التسيير
- قلة الدراسات في هذا الموضوع

حدود الدراسة:وشملت حدودنا الدراسية فيما يلي:

- 1 - الحدود المكانية فانحصرت دراستنا في المؤسسة الوطنية للصناعة الالكترونية بسيدي بلعباس . enie
- 2-الحدود البشرية: وشملت قسم مراقبة التسيير بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية. enie

موضوع البحث:

يتناول هذا البحث الذي يأتي تحت عنوان "دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية "دراسة الحالة المؤسسة الوطنية للصناعة الالكترونية - سيدي بلعباس- و من هذا العنوان نقوم بعرض أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة ودورها في التأثير على فعالية قراراتها، ومن هذا يستطيع متخذي

القرارات من اتخاذ أحسن البدائل و أفضلها المتوفرة و في الوقت المناسب لحل المشكل الذي تواجهه المؤسسة بطريقة عقلانية وسليمة.

المنهج المتبع:

أما عن المنهج المتبع فقد اعتمدنا، على الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي حيث في الجانب النظري تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي لدراسة ووصف مختلف البيانات المتعلقة بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي اعتمدت على الأسلوب التحليلي من خلال التعمق في الموضوع من خلال دراسة عينة إحصائية لمجتمع البحث وتحليل البيانات المتعلقة بها

صعوبات البحث:

عامل الزمن كان عائقا لأن وقت إعداد المذكرة مرتبطة بفترة الدراسة بالإضافة إلى الفترة المحددة لتقدم هذا العمل تعتبر قصيرة نظرا لأهميتها.

نقص المراجع بالمكتبة وصعوبة التنقل الى الولايات المجاورة

الدراسات السابقة:

➤ **كوثر حمي 2012-2013** " دور نظام مراقبة التسيير في التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من مؤسسة سونلغاز والكهرباء الحضري ورقلة "رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة

حيث تتمحور الإشكالية في: كيف يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يؤثر على فعالية قرارات في عينة الدراسة؟

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- تحسين العلاقات بين الإدارة العليا ومختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- تحسن أداء العاملين بالمؤسسة بفضل نجاح برامج التكوين والتدريب التي تقدمها المؤسسة لمختلف الموظفين في مؤسسة سونلغاز بورقلة.
- انتشار مبدأ الشفافية والحرية بين الإدارة العليا ومختلف أطراف الفاعلة في مؤسسة سونلغاز وذلك من خلال نجاح عنصر التنسيق والاتصال للربط بين مختلف الأدوار التي تقوم بها المؤسسة؛

➤ **صفاء لشهب 2005-2006** " نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار "دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر

حيث تتمحور الإشكالية في: كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسييرين و المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات، باعتبار وسيلة فعالة للتحكم في التسيير؟

وقد تم التوصل الى:

فبعد عرضنا لنظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير والذي كان يخص كيفية مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة، توصلنا إلى أن هذا النظام قد أهمل عنصرا أساسيا و هو عنصر التكلفة كما لاحظنا غياب العنصر الأهم و هو تفسير الانحرافات بعد حسابها ليتم تجنبها في المستقبل.

و من خلال عرضنا كذلك للوحات القيادة المتوفرة بالمؤسسة وجدنا أنها لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة و لهذا السبب حاولنا القيام بتصميم لوحات قيادة للإدارة العامة ومختلف الإدارات الأساسية للمؤسسة، التي لا بد من توسيعها مستقبلا لتشمل باقي الإدارات.

كما لاحظنا أن المؤسسة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية انطلاقا من وضع برنامج إنتاج، وعليه قمنا بوضع الموازنات التقديرية التي تخص الفصل الرابع لسنة 2005 حسب الطريقة التي عرضناها في الدراسة النظرية و التي تنطلق من موازنة المبيعات باعتبار أن المؤسسة عليها أن تنتج ما يمكن أن تباع

هيكل البحث:

لقد تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول الى دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرارات في المؤسسة الاقتصادية، تم تقسيم **الفصل الأول** الى ثلاثة مباحث حيث استعرضنا فيها ماهية المراقبة وماهية مراقبة التسيير وفعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية.

وفي خطوة ثانية قمنا بتقسيم **الفصل الثاني** الذي كان بعنوان أدوات مراقبة التسيير أدوات مساعدة على صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية الى أربعة مباحث، حيث استعرضنا بعض أدوات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الموازنة التقديرية ولوحة القيادة) ودورها في صنع القرار.

أما **الفصل الثالث** فقد تطرقنا فيه الى دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية.

الفصل الأول

تمهيد الفصل الأول:

ترتبط وظيفة المراقبة بالعملية الإدارية ارتباطا وثيقا، وتعتبر في نفس الوقت الأداة الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة. وتظهر الحاجة إلى المراقبة من حقيقة أن الأهداف والخطط والسياسات يقوم على أدائها الأفراد وبالتالي قد يؤديها في ظروف مختلفة وفي مناطق مختلفة وبأدوات مختلفة لذلك من المحتمل ألا تتشابه الأمور التي يتم فيها أداء العمل مما يؤدي إلى احتمال ظهور الانحرافات، وهذا ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى وظيفة رقابية تشمل كل أنشطتها ووظائفها مهما كان نوعها.

الفصل الأول : دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة

المطلب الأول : مفهوم المراقبة

لقد وردت عدة تعاريف للرقابة تختلف باختلاف وجهات النظر و اختلاف الآراء المتعلقة بما فقد عرفها هنري فايول (تطوي الرقابة على التحقق اذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و أن غرضها هو الإشارة الى نقاط الضعف و الأخطاء بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها وهي تنطبق على كل شيء معدات، أفراد، أفعال)¹. ويعرفها الديري "متابعة الأعمال والتأكد من أنها تتم وفقا لما أريد لها، والعمل على تصحيح أي انحراف يقع في المستقبل"

تعريف هنري فايول « :الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة و أن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء -الأشياء-الناس الأفعال²»

الرقابة هي تعبير شامل عن الإشراف و المتابعة و قياس الأداء و تحديد المعايير و مقارنتها بالإنجازات³»

الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة، و هي عملية متابعة الأداء و تعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف⁴»

ويعرفها Harold koontz «

« Controlling is the Measurement and correction of performance in order to make sur That entrepriseobjectives and the plans devised to attain them are accomplished ».

تعريف إبراهيم درويش: « الرقابة بأنها أداة يمكن من خلالها التحقق من أن البرنامج و الأهداف قد تحققت بالأسلوب المعين و بدرجة الكفاءة المحددة و في الوقت المحدد للتنفيذ أي وفق الجدول الزمني لعملية التنفيذ⁵»

¹ حسين احمد طراونة.توفيق صالح عبد الهادي. رقابة الإدارية. دار الحامد للنشر والتوزيع. عمان الأردن. ط 1 2011،ص20.

² السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منشوري قسنطينة 2007-2008،ص14.

³ د. كامل بربز: "الإدارة عملية ونظام" المؤسسة الجامعية لدراسات ط 1 سنة 1996 ص 147

⁴ علي الشريف "الإدارة المعاصرة" الدار الجامعية، الإسكندرية سنة 2002-2003 ص 365.

⁵ ألراند مجد مهنا العلي "الوجيز في الإدارة العامة" الدار السعودية للنشر و التوزيع — ط 1 سنة 1984 ص 28

من خلال التعاريف السابقة يكمن استنباط تعريف إجرائي للرقابة كما يلي: « الرقابة نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة يشمل على الملاحظة المستمرة للأداء و قياس أساليبه و مقارنتها بالمعايير الموضوعة مسبقا لتحديد الانحرافات و توكي الضعف و الخطأ و تحديد أنسب لطرق العلاجية و التصحيحية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال ما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

إن الرقابة ليست مهمة واحدة A SINGLE TASK أو نشاط واحد A SINGLE ACTIVITIE. ولكنها عملية A PROCESS تتكون من مراحل متتابعة ومتكاملة.

2- إن عملية الرقابة عملية مستمرة و ملازمة للتنفيذ الفعلي للخطط منذ اللحظة الأولى

3- إن المادة الخام الرئيسية التي تستخدمها عملية الرقابة تتكون من:

أ- معايير الخطط المرسومة

ب- نتائج الأداء الفعلي للتنفيذ.

4- إن هدف من العملية الرقابية هو التأكد من انطباق الأداء الفعلي للمعايير المخططة، ومن اجل تحقيق هذا الهدف بفعالية فلا بد من انجاز المهام التالية:

1/4- محاولة التنبؤ بالانحرافات قبل حدوثها

2/4- الاستعداد لمواجهة الانحرافات قبل وعند حدوثها ومن ثم تجنب حدوثها

3/4- في حالة عدم القدرة على التنبؤ بالانحرافات - فمن الضروري سرعة ودقة الكشف عنها، واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة لضمان الالتزام بالأداء الفعلي بالمعايير المخططة مع تدنية الآثار السلبية لتلك الانحرافات.

4/4- ضرورة أن تبني الإجراءات التصحيحية المقترحة على دراسة دقيقة للانحرافات ، وتحديد و تحليل أسبابها و ظروف تحققها¹

إن التوقيت الذي يتم فيه تنفيذ وظيفة المراقبة يعتبر عاملا هاما في تصميم النظام الرقابي الفعال، وبصفة عامة يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة من حيث توقيت حدوثها وهي:²

¹ سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، دار نشر الثقافة، جامعة الإسكندرية 231، ص 1991.

² حنفي عبد الغفار الصحن، محمد فريد، إدارة الأعمال، بيروت، الدار الجامعية، 1991، ص 437.

الرقابة القبلية:

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية (Feed Forward) (ومعناه تحديد المشكلة قبل حدوثها، ويعرف هذا النوع من الرقابة بالرقابة الوقائية (Préventive). يعتبر هذا النوع من أهم الأساليب التي تعتمد عليه المؤسسات حالياً، وهو في نفس الوقت معقد ومرتفع التكلفة

يعتمد نظاما الرقابة القبلية على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظرا للمستوى المرغوب الوصول إليه.

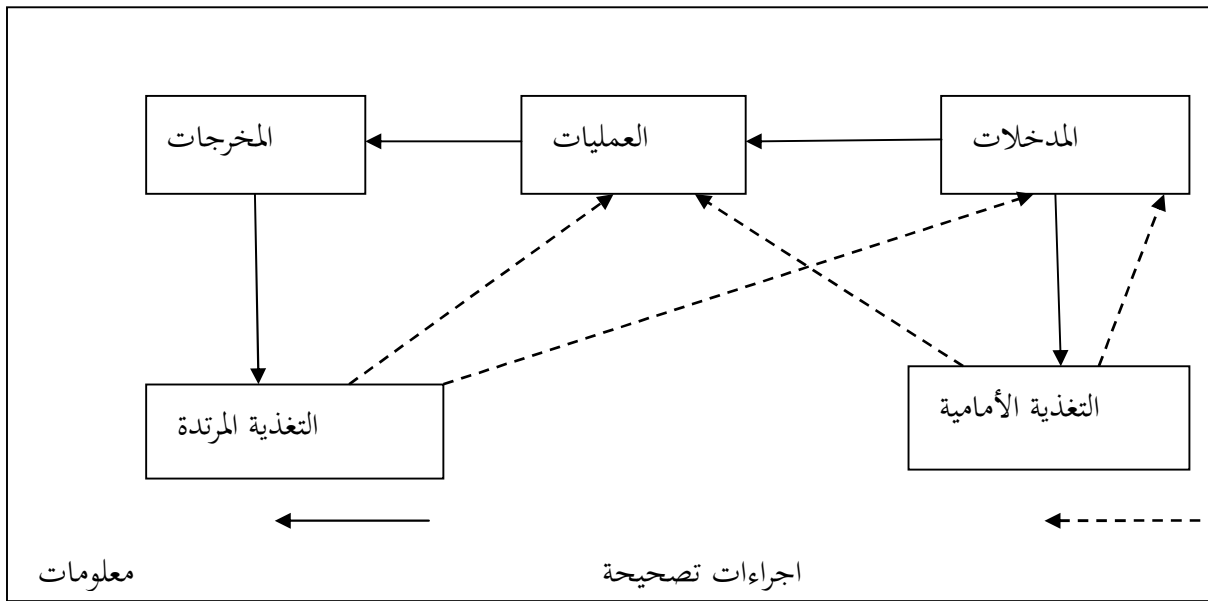
لكن هذا لا ينفي الدور المهم للتغذية المرتدة في العملية الرقابية، بحيث أن أي اختلاف ناتج عن قياس مخرجات النظام ومقارنته بما هو مطلوب يستدعي تعديلا في مدخلات النظام بما يقتضي جعل المخرجات مطابقة للمعايير المحددة في الخطة¹.

2-الرقابة البعدية :

أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة، و تعني القيام برصد النتائج و إبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة إلى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعة سلفا بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة و قوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة (الشهر الماضي ، الثلاثة شهور الماضية، السنة الماضية)، وكذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج والتمويل والتسويق... الخ، وتوضح هذه الأسباب أيا من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل. ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم و تدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة.

¹ فايز الزغي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، عمان، دار الهلال، 1991، ص26.

الشكل رقم: 1.1 مقارنة بين نظام التغذية المرتدة والتغذية الأمامية



المصدر: صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2005-2006 ص 30

يوضح الشكل السابق مقارنة بين نظام التغذية المرتدة و التغذية الأمامية، فإذا ما أريد للعملية الرقابية أن تتم بنجاح فلا بد من المزج بين النظامين للتقليل من حدة التعقيد، من خلال التنبؤ بالانحرافات و أيضا التمكن من مقارنة النتائج بالأهداف و التصحيح مستقبلا.

3- الرقابة المتزامنة :

تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل و تحجيمها قبل أن تتفاقم و تسبب خسائر كبيرة للمؤسسة.

الجدول رقم 1.1: الرقابة حسب توقيت حدوثها.

خصائصها	توقيت الرقابة
- الرقابة القبليية - الرقابة البعديية - الرقابة المتزامنة	- التنبؤ بالاختلافات عن الأداء المخطط قبل حدوثها. - تحدد الاختلافات عن الأداء المخطط بعد حدوثها. - تقيس الانحرافات عن معايير الأداء كما تحدث في نفس الوقت

المصدر: عبد الغفار حنفي، محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 443 .

يتضح مما سبق، أن الرقابة بأنواعها المختلفة لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة و مساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراقبة

تستخدم المراقبة في أي منظمة لتحقيق الفوائد التالية¹:

1- لتحقيق نوع من النمطية أو التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد جداول العمل.

2- للحد من السرقات و الاختلاسات وضياع أموال المنظمة و ممتلكاتها.

3- لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة أعمالهم والتي عادة ما تكون مكتوبة في سجلات الوصف الوظيفي للأعمال.

4- لقياس الإنجاز أو مستوى الأداء الفعلي كما هو الحال في استخدام التقارير لقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.

5- للقيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.

6- بالإضافة إلى استخدامها للتأكد من أن المنظمة قد حققت أهدافها العامة وفق ما تم التخطيط له.

ورغم أهمية المراقبة، إلا أن هناك اعتراضات ظهرت من الآثار التاريخية التي صاحبت الثورة الصناعية وهذه الاعتراضات يمكن إيجازها فيما يلي:

1- تصاحب الرقابة للعقوبات وتجاهلها للمكافآت.

2- تزاول الرقابة عن طريق الإلزام (بمعنى افعل هذا وإلا)

3- عدم دقة البيانات التي تستخدم في المراقبة.

4- عدم كفاءة نظام الاتصال

5- التحيز وعدم الموضوعية من جانب القائمين بالرقابة.

ويقترح البعض التغلب على هذه الاعتراضات بما يلي :

1- نبذ فكرة العقاب وإدخال الحوافز التي تؤدي إلى رفع معنويات الأفراد وتشجيعهم على الالتزام بالمستويات الموضوعية.

2- يجب أن يكون المعيار مرنا حتى يمكن أن يخدم مصالح المنظمة.

3- يجب إتباع الأسلوب اللامركزي في الرقابة حتى عندما يتم وضع المعايير بطريقة مركزية.

4- الالتزام بالموضوعية عند وضع المعايير بحيث لا يترتب على صعوبتها الإحساس بالإحباط لدى العاملين.

5- يجب تحسين نظم الاتصال وتشجيع التعاون والمناقشة الجماعية مع العاملين قبل تطبيق نظم الرقابة.

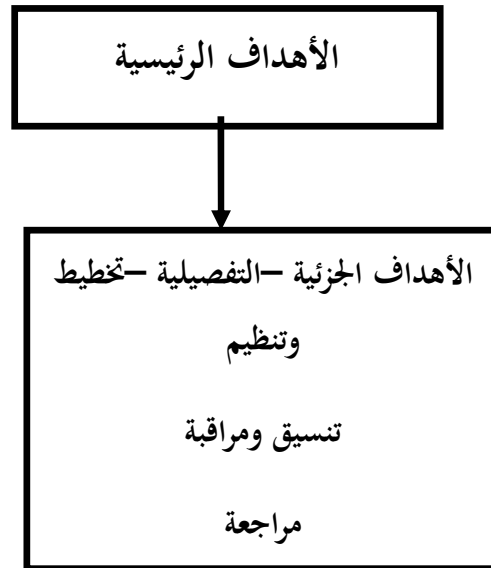
وبصفة عامة يتوقف نجاح أو فشل أي عملية رقابية على سببين رئيسيين هما:

¹ فايز الزغي، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 10.

كفاءة الأفراد المنفذين والمعلومات التي يستند إليها النظام الرقابي، فدقة المراقبة تتوقف على درجة دقة المعلومات وهذا ما يستدعي وجود نظام للاتصال يتصف بالكفاءة والدقة¹.

أهداف الرقابة

- 1- **تقليل الأخطاء المتراكمة:** إن الأخطاء الصغيرة والانحرافات البسيطة قد لا تؤثر في المؤسسة مالياً ولكن تراكم هذه الأخطاء والانحرافات يمكن أن يؤدي إلى مشكلة كبيرة لذلك يجب المعالجة منذ البداية وأي انحراف يجب أن يأخذ على محمل الجد لأن هذا الخطأ قد يخفي وراءه ما هو أكبر وأخطر.
 - 2- **المواكبة والانسجام مع التعقيد التنظيمي:** وهو مرتبط بهيكل وعمل المؤسسة فكلما كبر نشاط المؤسسة زادت حاجتها إلى نظام رقابي قادر على توضيح التعقيدات ويساعد إدارتها على التعامل مع هذا النظام الرقابي ومعرفة كل آليات عمله
 - 3- **تخفيض التكاليف:** إن استخدام النظام الرقابي بشكل فعال فإنه سيؤدي إلى خفض كبير في التكاليف خلال ضبط عمليات الإنتاج ووضع المعايير للأداء ونسب المعيب والوقت الضائع
 - 4- **التكيف مع التغيرات البيئية:** إن الفاصل الزمني بين تحديد الأهداف ووقت الوصول إليها يتأثر بكثير من الأحداث سواء على مستوى المؤسسة أو بيئتها والتي تعيقها للوصول إلى هدفها، وهنا يبرز دور النظام الرقابي الجيد الذي يساعد المدراء على التعامل مع التغيرات، والتكيف مع التطورات الجديدة
- الشكل 1-2: أهداف الرقابة:



المصدر: باعلي كنزة، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/ 2015، ص5.

¹ عادل حسن، تخطيط ومراقبة الإنتاج، بيروت، الدار الجامعية، 1989، ص21.

المطلب الثالث: خطوات المراقبة

تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

1- وضع معايير الأداء :

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية. وهذه المعايير ما هي إلا تعبير عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية. وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان. وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني لانتهاء من عمليات معينة. كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلاً كيفياً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية.

ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها:

أ - لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير.

ب - يجب أن يكون المعيار مرناً بما فيه الكفاية.

فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرونة يجب أن تكون من شروط المعايير.

ج - المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دورياً بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلاً.

2- قياس الأداء لتحقيق ومقارنته بالمعايير الموضوعية:

هذه هي الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء لتحقيق ومقارنته بالمعايير التيسر بق وضعها. وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس.

وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة¹.

وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات و المصانع وخطوط الإنتاج إلى المستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية، فكلما

¹ عمرو غنایم، علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 445.

كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس. وبالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كافٍ ساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

3-تشخيص الانحرافات وتصحيحها :

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة . ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين.

تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين :

أ -مرحلة تشخيص الانحراف والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيته في اتخاذ القرار التصحيحي.

ب -مرحلة علاج الانحراف بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعة سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب .ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان من الانحرافات حيث الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال.

ويمكن أيضا التفرقة في هذا الصدد بين نوعين من الانحرافات:

*الانحرافات الطبيعية وتتميز أنها تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

-فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ.

-انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ.

-انحرافات راجعة لظروف طارئة.

-انحرافات غير متكررة وهذا النوع من الانحرافات لا يحتاج إلى علاج أو قد يحتاج في بعض الأحيان إلى علاج

بسيط وسطحي.

*الانحرافات غير الطبيعية وهي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية :

-انحرافات جسيمة.

-انحرافات راجعة لقصور في أداء المنفذين أو لتعمدهم.

-انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها.

-انحرافات متكررة.

وتحتاج الانحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته.

ثم يلي تحديد الانحرافات ورصدها قيام المديرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات وقد تكون هذه الإجراءات العلاجية قصيرة الأجل أو وقائية طويلة الأجل.

ويمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية، فعن طريق العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط و إعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.

المطلب الرابع : أساليب الرقابة¹:

تستخدم الرقابة عدة أساليب ووسائل و أدوات رقابية و هذا كي ينجح نظام الرقابة في بلوغ الأهداف التي يرمي لها و في مقدمتها قياس الأداء الفعلي و نتائجه و سوف تتم الإشارة بإيجاز إلى تلك الأساليب و الأدوات الرقابية مع التعرض إلى كيفية تطبيقها و استخدامها في العملية الرقابية و يمكن تقسيم أساليب الرقابة إلى نوعين²:

1-أساليب تقليدية

2-أساليب متخصصة

1-الأساليب التقليدية:

أ -التقارير الإدارية :هو أسلوب معروف في جميع المنظمات و ذلك من خلال تطبيقه و الاعتماد عليه لأنه يعتبر وسيلة تهدف إلى إعطاء المعلومات اللازمة عن كيفية إجراء العمل و مدى كفاءة إنجازه، و هذا يسمح بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة للأداء المخطط، توجه التقارير بالدرجة الأولى إلى الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرار تصحيح الانحراف و اتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك قد تكون هذه التقارير دورية أي تعد بانتظام، حيث تساعد في معالجة الانحرافات في وقتها، أو تكون نهائية أي بعد الانتهاء من إنجاز عمل أو مسؤولية معينة، هي تساعد في التقييم النهائي لأي عمل، و لكي تكون هذه التقارير هادفة يجب أن تعتمد على بيانات و معلومات دقيقة و يجب أن تعد بطريقة جيدة وواضحة و من أهم التقارير الإدارية ما يلي:

1-التقارير الدوريةPeriodical Reports :

تكون هذه التقارير بصورة دورية، يومية، أو أسبوعية ، أو شهرية، أو فصلية، أو حولية، أو بعد انتهاء كل مرحلة من مراحل المشروع أو بعد انتهاء المشروع كله يقوم بوضع هذه التقارير عادة مدراء المشاريع و تكون الجهة المخاطبة فيها هي الإدارة العليا، و هذا للوقوف على الإنجازات و المشكلات، و مثل هذه التقارير تكون مختصرة و تحتوي على معلومات و بيانات إحصائية أو جداول وحقائق و أرقام... و نحو ذلك³

2-تقارير سير الأعمال الإدارية: ADM Work Reports

تنجز هذه التقارير من رؤساء الإدارات أو من ينوب عنهم، و توجه للإدارة العليا، متضمنة أنشطة الإدارات

¹ السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في مراقبة التسيير، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة ص48.

² أبو بكر مصطفى بغير: الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية العدد 273 ص27.

³ الصباح عبد الرحمن: "مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح جامعة عمان الأهلية كلية الاقتصاد والعلوم الاقتصادية سنة 1998 ص28.

و إنجازاتها المتعددة، و تشكل مثل هذه التقارير حلقة وصل بين المستويات الإدارية الوسطى و الدنيا من جهة و المستويات الإدارية العليا من جهة أخرى.

و تتضمن هذه التقارير عادة شروحات عن عرض العمليات التنفيذية إلى جانب معلومات مختصرة عن الإنجاز و الإشارة إلى المشكلات الناجمة و بعض الاقتراحات و التوصيات لمعالجة ما يلزم¹

3 -تقارير الفحص : Inspection Reports

و هدفها تحليل ظروف المشروع سابقا و حاضرا لمساعدة الإدارة العليا على تلمس القرارات و الخطط اللازم اتخاذها، و تختلف هذه التقارير الدورية في أنها تتطلب تجميع، و تسجيل بيانات هامة لم تكون معلومة قبل الدراسة و الفحص ثم يقوم بتحليل هذه البيانات للوصول إلى نتائج محددة

4-تقارير قياس كفاءة الموظفين: Measurement Reports Employee Efficiency

و هي تقارير دورية عادية يقيم فيها الرؤساء المباشرون أداء مرؤوسيههم بما في ذلك قياس قدراتهم، و تطور تلك القدرات و مدى تعاونهم مع زملائهم في العمل... الخ، و يقصد بمثل هذه التقارير تحفيز الموظفين على الأداء و تحسين نوعية عملهم، بالإضافة إلى تحسين أوضاعهم الوظيفية.

5-المذكرات: Memorands

هي عبارة عن رسائل متبادلة، بين إدارات و أقسام المؤسسة الواحدة حيث تعتبر وسيلة اتصال، يتم فيها نقل المعلومات و البيانات، ، و عادة ما تستخدم المذكرات في حالة نقل البيانات التي تتطلب حفظا على ملفات المؤسسة، لتشكيل مرجعية وثائقية في المستقبل كما تستخدم المذكرات في الحالات التي تستدعي كتابة البيانات على شكل جداول و إحصائيات رقمية و تسجيل قرارات القمة الإدارية²،

6-تقارير التوصية : Recom Mendation Reports

لا تقوم تقارير التوصية فقط بعملية التحليل، و تقديم البيانات و التي هي وظيفة تقارير الفحص، بل بتقديم التوصيات و الاقتراحات و الحلول المناسبة بطريقة مقنعة و ذات دلالة ملازمة للحقائق و الموضوعية، و الغرض الرئيسي من هذه التقارير هو ظروف أفضل للأداء، و المساعدة في حل بعض المشكلات، و تحسين خطة العمل أو بعض نظم العمل المعمول به³

7-التقارير الخاصة:

و هي تقارير تركز على بنود مالية و غير مالية و هي تقارير متممة للتقارير الإدارية التي ورد الحديث عنها، و تنفيذ مقارنتها مع بعضها البعض على فترات زمنية مختلفة في عملية الرقابة الشاملة

¹الصباح عبد الرحمان: مرجع سابق الذكر ص28.

²الصباح عبد الرحمان: مرجع سابق الذكر ص28.

³جميل محمد بكير -عمر عبد الرحمان "السكرتارية" مكتبة عين شمس مصر سنة 1977، ص49.

ب - الملاحظات الشخصية:

إن أسلوب الملاحظة يتم أثناء الإنتاج الفعلي للسلع و الخدمات أي أثناء إنجاز العمل فهو يكشف الأخطاء عند وقوعها و بالتالي يكون تصحيح الأخطاء أكثر فعالية إن الحاجة إلى استخدام أسلوب الملاحظة يتوقف على مستوى مهارة العاملين و كفاءتهم في أداء عملهم و على درجة مهارة المشرفين و المدراء و على النظام السائد في إنجاز الأعمال ... الخ¹

ج - الموازنات التقديرية و العمومية:

و تسمى أيضا التخطيطية، و تهتم بتقدير الإيرادات و المصروفات سواء على صعيد منظمات الأعمال و الدولة ، و تستخدم الميزانية التقديرية مع تكاليفها، كوسيلة رقابية ثم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري ثم للتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة فهي أداة للتعبير عن الأهداف و السياسات و الخطط و النتائج و تعد مقوما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة²

د - الشكاوي و التنظيمات Complaints :

و هي أيضا وسيلة رقابية لكونها تحمل طابع المراجعات، و المتابعة و إحقاق الحق إذ بمقدور تلك الشكاوي أن تضع الرؤساء تماما في الصورة، فيما يخص بعض أوجه الانحراف أو الأخطاء مهما كان نوعها، و الشكاوي عموما هي عبارة عن وسائل رقابية، يمارسها المواطنون و المراجعون على العاملين و المسؤولين في المنظمات "

هـ - الإحصائيات و الرسوم البيانية:

تقوم إدارة المؤسسة بإعداد إحصائيات في المجالات المختلفة لنشاطها و تستعمل هذه الإحصائيات و خاصة السلاسل الزمنية لدراسة التطور التاريخي للأعمال و التنبؤات و تقدم هذه الإحصائيات في شكل جداول، خرائط أو رسوم بيانية ، إن الاستعمال الجيد للبيانات الإحصائية و الرسوم البيانية و الخرائط يمكن مراقبة سير أعمال المؤسسة و اكتشاف السليبيات قصد تصحيحها

و - الرقابة عن طريق نقطة التعادل : يمثل تحليل نقطة التعادل وسيلة تخطيطية مفيدة حيث أنه يبين النتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة عند مختلف العلاقة ما بين التكاليف التي تتكبدها المؤسسة و بين إيراداتها عند تلك النقطة، و يعمل هذا الأسلوب على تمثيل وضع المؤسسة في خطة معينة، و لهذا الأسلوب تطبيقات كثيرة تساعد الإدارة في التزويد بالأفكار عن مستوى نشاطها³

ن - السجلات و المراجعة الداخلية:

تستخدم السجلات كوسيلة رئيسية للرقابة الداخلية حيث تستخرج منها البيانات على الأداء الفعلي للأعمال، كما تقارن البيانات الواردة فيها بما هو مقرر إنجازه، و تكمن كذلك السجلات بالتعرف على التطور التاريخي للأعمال و ما يتوقع أن تكون اتجاهاتها في المستقبل، و تعتبر المراجعة (الداخلية Audit un terne) التقييم

¹ ابو بكر مصطفى بعير "مرجع سابق ص 27.

² ضيف خيرت: " الميزانيات التقديرية جامعة بيروت العربية سنة 1975 ص 6، 7.

³ العربي دخموش: محاضرات في اقتصاد المؤسسة 2 جامعة منتوري قسنطينة سنة 2001 ص 39 .

المستمر للأعمال و العمليات المنجزة و أداة فعالة للتأكد من حسن التنفيذ و الكشف عن الأخطاء و الانحرافات في النواحي المالية

2- الأساليب المتخصصة: و تتمثل فيما يلي¹:

أ - خرائط مراقبة الجودة: إن من أهم تطبيقات الرقابة هو الحفاظ على جودة المنتجات سواء من حيث الحجم، الشكل، الوزن، التركيبة... الخ فمن أجل هذا تستخدم الرقابة أسلوب خرائط المراقبة المبنية على أساس المعلومات الإحصائية مثل الوسط الحسابي، مدى الانحراف المعياري... الخ

ب - خريطة جانت:

خريطة جانت نسبة إلى العالم هنري جانت أحد مؤسسي حركة الإدارة العلمية في نهاية القرن، 19 خريطة جانت هي أسلوب يعمل على ضبط الإنتاج نسبة إلى عنصر الزمن كما أنه وسيلة مباشرة في إجراء مقارنة مستمرة بين ما هو مخطط و بين الأداء الفعلي، إن الكثير من وسائل التخطيط و الرقابة الحديثة قد بنيت على أساس فكرة خريطة جانت.

ج - الخرائط الرقابية: و من أهمها ما يلي:

1- سجل الآلة:

يوضح سجل الآلة كمية العمل الذي تؤدي الآلة و بين الوقت الضائع و هذا باستعمال شكل بياني يظهر فيه عدد الساعات التي اشتغلت فيها الآلة الواحدة يوميا و ما أنتجته و بذلك يمكن التعرف على كفاءتها الإنتاجية.

2- سجل العامل:

يمكن سجل العمل من معرفة الوقت الذي يستغرقه كل عامل في عمله و مقدار الإنتاج الذي حققه خلال هذا الوقت.

3- خريطة التصميم:

و هي تشبه خريطة سجل العامل، حيث توضح فيه طريقة سير العمل وفقا لتسلسل مراحل الإنتاج و تبين كذلك العمليات التي تأخرت عن موعدها.

4- خريطة تقدم العمل:

توضح الأعمال المنجزة و الغير منجزة بالنسبة لمنتوج ما يتطلب عدة مراحل خلال فترة زمنية معينة، و هذه الخريطة تقدم في بعض الأحيان في شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول عن مراقبة النشاط الذي يريد مراقبته.

د - أسلوب تقييم و مراجعة المشروعات:

هذا الأسلوب يقوم على فكرة تقسيم الأعمال إلى مجموعات تسمى بالنشاطات، و قد يشترك في تطبيق هذا الأسلوب أكثر من مؤسسة واحدة، و الذين يشتركون في إنشاء أو إنجاز عمل واحد أي التعاون و المشاركة في تنفيذ المشروع.

¹ أبو بكر مصطفى بعيوة: مرجع سابق ص 39.

هـ - أنظمة مراقبة المخزون¹:

- إن الاحتفاظ بالمخزون ضروري لبقاء المؤسسة و استمرارها، إن النظام الجيد لمراقبة المخزون يهدف إلى وضع المؤسسة في ضوء الأهداف التالية:
- تخفيض نفقات التخزين قدر الإمكان
- تخفيض احتمالات تعرض المخزون للتلف أو السرقة أو الانكماش و غيرها من الأخطار الأخرى
- منع تعرض الإنتاج أو الخدمة للتوقف بسبب نفاذ المخزون و ما يترتب على هذا التوقف من تكاليف إضافية على المؤسسة
- الاحتفاظ بمعلومات و بيانات مراقبة المخزون في المؤسسة لاستعمالها في مهام أخرى.

المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير

المطلب الأول: مراقبة التسيير وتطورها التاريخي

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات و مع تطور نشاطها و تعقد عملياتها و ما سببته الأزمة الاقتصادية العالمية لها آنذاك و بسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها، حاولت إيجاد طرق و أساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية و طرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات.... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة و من ابرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد"، "جينرال موتورز" ومؤسسة "DUPONT" هذه المؤسسات التي أدخلت طرق و أساليب جديدة في نظام مراقبة التسيير من اجل تدعيم و تنمية الفعالية الاقتصادية و ذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها و تعددت وظائفها .

ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:

- 1.1- المرحلة الأولى:** في البداية و كمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة لإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط ، و المنتجات المحققة و المباعية من طرف المؤسسة. وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، وشاع نظام النسب وتطور في المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907، هذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من اجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

¹ أبو بكر مصطفى بغيره: مرجع سابق ص56.

2.1- المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLOAM"، الذي وضع ميكانيزمات التنظيم" وتقسيم 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 للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

3.1- المرحلة الثالثة: المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

4.1- المرحلة الرابعة: هذه المرحلة التي تعتبر من أهم المراحل التطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، و الذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

2- مراقبة التسيير في مدارس التسيير: يمكن عرض رؤية مدارس التسيير لمراقبة التسيير فيما يلي¹:

1-2 المدرسة الكلاسيكية : كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية في بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على أنه كمية السلع أو الخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية حيث كان لزاما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها و تخفيض تكلفة الوحدة انطلاقا من فكرة اقتصاديات الحجم، ولكن رغم هذا فإنه لم يغيب عن أذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة و فيما يلي إسهامات بعض مفكري هذه المدرسة:

"F.W. TAYLOR" أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.

"BEDEAUX" قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية وهذا من أجل تقسيم المهام وإلغاء الحركات غير المنتجة لزيادة الإنتاجية.

"MAX WEBER" حلل البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير وقواعد للعمل يجب عليهم احترامها و السير وفقها؛

¹C-ALAZARD.C et SEPARI.S, le contrôle de gestion manuel et application, 3^{ème} Edition, DUNOD, paris, 1996, p : 15.

"H. FAYOL" اشتهر بشعاره 'P.O.C.C.C.' (التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق والرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

2-2. مدرسة العلاقات الإنسانية: غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة، إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام الإنساني لهم و جهودهم و توفير الحرية في التفكير و الرأي و إقامة العلاقات الحسنة بينهم و بين المنظمة و مالكيها و إدارتها ، بل وحتى إشراكهم في رسم خطط المؤسسة و أهدافها الإستراتيجية و ذلك لقطع الحجة أمام العمال بعدم واقعية الأهداف و لتحفيزهم أكثر على زيادة أدائهم.

3-2. نظرية الأنظمة: لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية وهيكلية للرقابة والتي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة.

ففي نهاية عقد الستينات تم إدخال مفهوم النظام عن طريق النظرية العامة للأنظمة، الجديد في هذه النظرية أنها ترفض الطريقة الكارترية التقليدية التي تنص على تقسيم المركب إلى أجزاء بسيطة يمكن فهمها و دراسة دور كل جزء ثم استخلاص دور الجميع و لكن بالعكس من ذلك اعتمدت هذه النظرية على فكرة "أرسطو" التي مفادها أن الكل أكبر من مجموع أجزائه، فالنظام هو مجموعة أهداف مشتركة، أي أن مجموعة هذه العناصر متناسقة ومتبادلة التأثير بغرض تحقيق الأهداف، فالنظام الكل مكون من أنظمة جزئية مكونة بدورها من جزئيات، التي يجب النظر إليها عند التحليل ليس بصفة منعزلة ولكن في إطار النظام ككل.

من هنا فإن طريقة الأنظمة تعطي نموذج للمؤسسة يظهرها كمجموعة أو نظام كلي تام وقادر على التأقلم مع متغيرات المحيط بفضل آلية التغذية العكسية التي يتميز بها هذا النظام وما ينجر عنها من قرارات تصحيحية وتوجيهية، وفي سياق هذا التحليل يتضح أن دور نظام المراقبة لم يعد دورا ثانويا بل هو عنصر أساسيا في النظام بما يقدمه من ضمان التوجيه الصحيح للنظام أي قيادة الكل وجعل التفاعل البيني للأنظمة الجزئية يسمح بقيادة النظام ككل نحو الهدف المنشود أي قيادة الأجزاء.

ويمكن في هذه النقطة إدراج فكرة عامة مفادها أن النجاح يتوقف على قدرة المسيرين على التأقلم السريع و بلمسات بسيطة مع الظروف المتغيرة أكثر لما يتوقف (النجاح) على التنبؤات بعيدة المدى، بمعنى أن طريقة التسيير الأكثر نجاعة هي تلك التي تعتمد على القياس الآني للنتائج المحققة والقيام في الحال بالتعديلات اللازمة، ومنه فالمراقبة تصبح ليست فقط كعملية للقيادة بل للضبط أيضا.

3- تطور طرق المراقبة " الطرق الأربع التاريخية لتقارب الأهداف حسب (1991/FIOL) ": ظهرت هذه الطرق الأربعة لتقارب الأهداف كمناهج تهدف إلى إشراك كل أعضاء المنظمة في تحقيق أهداف المؤسسة في كرونولوجيا تاريخية (تسلسل تاريخي) في شكل منظمات و/أو السلوك التنظيمي وهي¹:

3-1. المراقبة عن طريق القوانين و الإجراءات: ظهر هذا التوجه في بداية القرن الماضي وهو ما يتميز بكتابات "F.TAYLOR" و "H.FAYOL" ووضع قيد التطبيق في مصانع "Ford" وبعض المؤسسات الأخرى ، ويتميز هذا التوجه بضرورة تنمية اليد العاملة التي تسعى إلى تجسيد كل الإجراءات و ما يجب القيام به بصفة دقيقة، ومنه نفهم أن المبدأ الأساسي لهذا التوجه في تقريب الأهداف بالإضافة إلى كونه ذو صبغة آلية، كما أنه مبدأ قاسي و صعب و لا يتماشى مع الوضعيات المبهمة و الصعبة و عليه فإنه منهج غير ملائم للإطارات، فيكون لزاما عليهم الانتفاضة بسرعة نتيجة الظروف الصعبة وغير الملائمة بطريقة عفوية و مستقلة.

3-2. المراقبة بواسطة عوامل التحفيز (التشجيع - الإرضاء): هذه الطريقة مبنية على مبدأ فكرة مدرسة العلاقات الإنسانية و التي تهدف إلى ضرورة توفير الشروط المادية و المالية للعمل، و التي تعتبر كحوافز تحت العمال على بذل المزيد من الجهد ، و قد تطورت هذه المدرسة انطلاقا من تجارب "Hawthorne" التي نفذت في ورشة "General Electric" من طرف "E.MAYO"، و بالرغم من أن هذه المدرسة ظهرت في سنوات الثلاثينيات، إلا أنه و لا نتيجة أثبت حقيقة الطابع التشجيعي في نمو و تطور عوامل الإرضاء والتشجيع، التي تعتبر كشرط ضروري، لكنه غير كافي لأنه لا يضمن حقيقة تقارب الأهداف في الشركة، كما أن نقص الشروط المادية الضرورية الدنيا أثر سلبا على تطبيق مبادئ هذه المدرسة ميدانيا و بقيت مجرد طرح نظري ليس إلا.

3-3. مراقبة التسيير عن طريق النتائج: و هذا ما يهمننا في هذا الموضوع، وقد ظهرت هذه الطريقة بين 1950-1960 و هي مبنية على فكرة ضرورة تفويض أحد القرارات إلى شخص ما، و لكن مع التوقيع على عقد يحدد الأهداف المتوخاة من المسؤول، ويضمن المتابعة المستمرة للنتائج للتأكد من مدى بلوغ الأهداف المسطرة، و قد اعتمدت هذه الطريقة بقوة وانتشرت بسرعة و طبقت في أكبر الشركات و على الرغم من هذا لم تستطع هذه الطريقة أن تكون في منأى عن الانتقادات، حيث تصاعدت عدة أصوات مناهضة لها وخاصة في سنوات الثمانينات والتي أدت لبروز عدة مدارس للبحث والتفكير في إيجاد البديل الرابع للمراقبة.

3-4. المراقبة عن طريق التحلي بقيم مشتركة: و يعتبر هذا النمط من تقارب الأهداف مسبقا، لأنه عوض عن أن نقوم بمراقبة بعدية، أي بعد الحصول على النتائج نقوم بالمراقبة قبل الوصول إلى النتائج، ويهدف هذا النمط إلى ضرورة اختيار الأشخاص عن طريق المسابقة و اختيار الأكفأ، بعدها نقوم ببحثهم وتشجيعهم عن طريق

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

التكوين من أجل المضي قدماً في نفس الاتجاه المسطر من قبل المؤسسة، و يعتبر هذا النمط قديماً من الناحية التطبيقية في العالم، يهدف دائماً إلى غرس وتقوية تلك القيم في أعضاء المؤسسة ودفعهم إلى أخذ نفس القرارات التي يتبناها المسؤولون فيما بعد وهو نمط يشبه تقريباً الأنماط الشائعة في بعض المنظمات الدينية و بعض الإدارات الاستعمارية التي كانت قائمة في إفريقيا و الهند... الخ. إلا أن تطبيق هذه الطريقة في عالم التسيير والاقتصاد لم يرى النور إلا في الثمانينات، ومن جهة أخرى فإن ثقافة الشركة لا تزال بعيدة الاستخدام بالرغم من بعض المبادرات التي قامت بها بعض المنظمات الهادفة إلى تغيير الثقافة المتبعة، فإن النتائج المرجوة لا تزال بعيدة المنال.

ومن جهة أخرى فقد تصاعدت الانتقادات تجاه الصبغة المخادعة لهذا النمط في مجال اختيار الكفاءات والتأثير في سلوكياتهم، وفي الأخير وصورة أقل إكراها يجب اتخاذ القرارات المثالية بقصد إبراز الانحرافات الموجودة في هذا النمط ورسم تنظيم متجانس للقيم والسلوكيات التي تترجم بخلق الإبداع.

إلا أنه لا يمكن أن نجد تركيباً للمقاربات الأربعة، حيث نادراً ما نصطدم بهذه الحالة، ولكن نجد نمطاً واحداً للتقارب في الأهداف.

الفرع الأول: تعرف مراقبة التسيير:

سننطلق إلى مجموعة من التعاريف من بينها:

- التعريف الأول : "مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم"¹.

- التعريف الثاني : "مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات والوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"².

- التعريف الثالث : "إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة تطابق وتوافق تلك المرسومة من قبل والانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها فتتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها وبالتالي تحقيق الأهداف"³.

- التعريف الرابع¹ : "الرقابة هي عملية تسييره تعني بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفاً وباتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم وهي شديدة الارتباط بالتخطيط هي تقيماً التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة"

¹ MICHEL GERVAIS : "Contrôle de Gestion", économie, France, 1997, 6^{ème} édition, P 13.

² GARMILIS ALI : "le contrôle de gestion eu action", les édition d'organisation, 1988, P15.

³ محمد عبد الفتاح ياغي: "مبادئ الإدارة العامة"، مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية، 1994، ص 309.

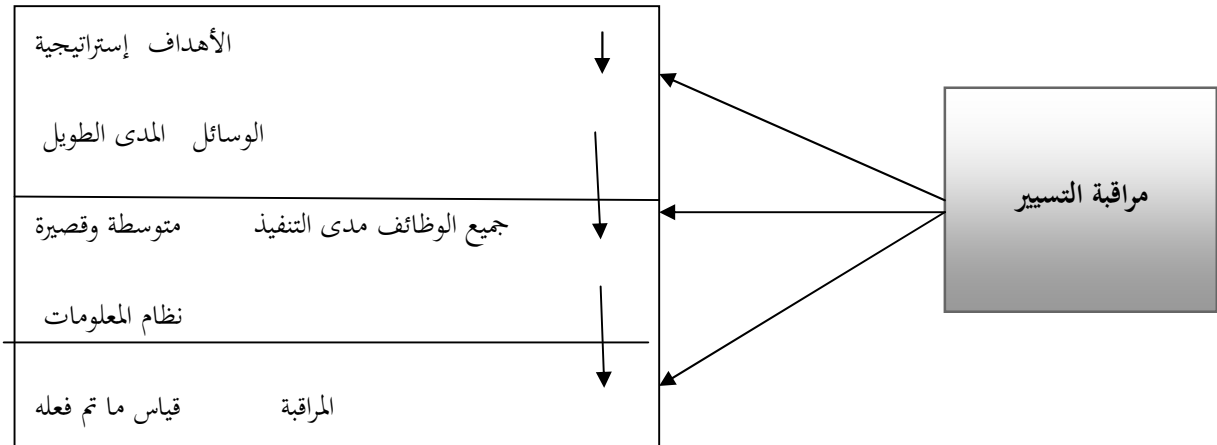
- التعريف الخامس : "مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها لإعطاء المساعدة للمسؤول عن التسيير من أجل تحقيق الأهداف"².

- التعريف السادس : "نستطيع تعريف مراقبة التسيير على أنها طريقة تسمح باتخاذ القرار قبل وأثناء وبعد النشاط، إذن هو نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة من خلاله تستطيع الإدارة المركزية تركيب وترجمة مجموع المعطيات لمختلف النشاطات والوظائف الموجودة بالمؤسسة"³.

- التعريف السابع : "مراقبة التسيير عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقتة تصف سير المؤسسة ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة وتحث المديرين بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة"⁴.

التعريف الثامن: فقد عرفه M.GERVAIS⁵ أنه عبارة عن نظام الذي من خلاله المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم استعمالها بفعالية عالية وبصفة مستمرة

الشكل رقم (3.1): مفهوم نظام مراقبة التسيير



المصدر: باعلي كنزة، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015، ص 4.

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف شامل والذي يتمثل في أن "مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا من خلالها التأكد من استعمال الموارد المالية والبشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا وفعالا وكذلك تدارك

¹ محمد رفيق الطيب: "مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الجزء الثاني، ص 248.

² شويح محمد: "محاضرات في مقياس مراقبة التسيير"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2003.

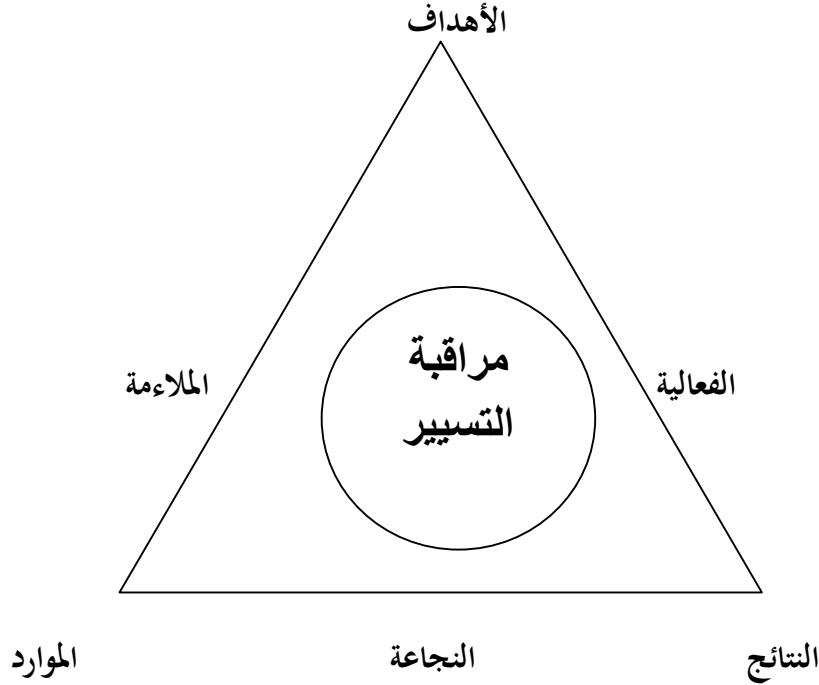
³ CHAABNIA FATEN : "la mise en place d'une structure de contrôle de gestion dans une entreprise de service", mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de post gradation spécialisée en banque, L'ESC, Algérie, 2001, P 02.

⁴ DRIGITTE DORIATH : "contrôle de gestion", France, édition DUNOD, 1999, P01.

⁵ M. Gervais « contrôle de gestion » ED economica, 1997 p393.

الانحرافات غير مسموح بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وذلك باستخدام مختلف التقنيات والوسائل الكمية والكيفية"

الشكل (4-1): تعريف مراقبة التسيير



Source : H.Loning & Y.Pesqueux, **Le contrôle de Gestion**, ELLIPES, Paris , 2001 , p :06.

الفرع الثاني: خصائص نظام مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية¹:

1. **تقديم معلومات صحيحة:** يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

¹فورين حاج فويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007، ص32.

3. **الاقتصاد في التكاليف:** تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.

4. **سهولة الفهم:** يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سوءاً في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف سييء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

5. **تسهيل اتخاذ القرار:** يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى اتخاذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.

المطلب الثاني: دور و مهام مراقبة التسيير:

يتّضح لنا من خلال دور مراقبة وأهمية التسيير أنّها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى:

- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم مقارنة بين ما خطط له ما تم تحقيقه¹.

- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها وتصحيحها على أحسن وجه واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها وتطويرها بصورة دائمة ومستمرة.

- تحقيق الفعالية وهذا بتحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب زيادة على ذلك ضرورة معرفة إيرادات ونفقات المؤسسة.

- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإظهار وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك عن طريق الميزانيات التقديرية.

- التأكد من صحة ملائمة الأهداف المسطرة أو المبرجة تتمشى مع الوسائل المتاحة وذلك باتخاذ وتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير فعال وأمثلة للأشخاص أو الأفراد إذ بهذين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف في أقرب وقت وبأقل تكاليف ممكنة.

- مهام مراقبة التسيير

1. **مراقبة الأداء الوظيفي:** تعتبر هذه الوظيفة حسب المنظمات من أهم الوظائف الإدارية التي يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث المشاكل

¹ هانري يوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير دار الافاق. طبعة 2003. ص 35.

وتصفيتها ومراعاة العراقيل التي يعاني منها الأفراد أنه دائما يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية من زيادة في الأجور ومكافآت إلى غير ذلك، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.

أ. **المشاركة في تحديد الأهداف**: مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعة إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة مثلا في أداء خدماتها.

ب. **عدالة التوزيع**: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بيم الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع والأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرموني للمؤسسة.

ت. إدارة الوقت إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت القدرة على التسيير الكفاء وضمان استمرارية المؤسسة، وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

—السهر على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة أو الممكن حدوثها أو توقعها.

—تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالبرمجة والتخطيط... الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لريح الوقت.

—تنفيذ المهداف بطريقة محكمة وتنظيم جيد.

—تحديد كيفية استخدام الوقت حسب تخطيط مدروس مسبقا.

د. التنسيق الهيكلي: التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري وذلك حسب ما يتطلبه الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة وذلك لتمامسها مع بعضها البعض لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية المحددة فيما يلي:

*وضع الأهداف المبرمجة.

*وضع الميزانيات.

وضع مؤشرات لتقديم أداء الخدمات..

المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير.

تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

أولا: وضع معايير الأداء¹

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية. وهذه المعايير ما هي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة وتأخذ هذه المعايير أشكالا متعددة، فقد تكون على شكل كمي ومن الأمثلة على ذلك تحديد حجم

¹ الشنواني صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، الإسكندرية. مؤسسة الجامع للنشر والتوزيع 1999، ص744.

الإنتاج أو تحديد أو حجم المبيعات المتوقع أو حجم العمالة لفترة مستقبلية وقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان، وقد تكون على شكل زمني ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة.

كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلا كلفيا وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظرا لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية، ومن الواجب أن تتوفر في المعايير مجموعة من الشروط أهمها:

- لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير.

- يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية.

فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرونة يجب أن تكون من شروط المعايير.

- المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلا

ثانيا: قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعة¹

هذه هي الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس. وإذا ظهرت من المقارنة أنه تم تنفيذ الأداء حسب المعيار المحدد فهذا يعني أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة وبصفة عامة يمكن القول إنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات والمصانع وخطوط الإنتاج إلى المستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية، فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس. وبالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كاف يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة

ثالثا: تشخيص الانحرافات وتصحيحها²

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة

¹ غنایم عمرو. الشرقاوي علي، تنظيم وادارة الأعمال. بيروت، دار النهضة العربية. 1982 ص 122.

² غنایم عمرو. الشرقاوي علي. مرجع سابق. ص 445.

تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين.

تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين:

1- **مرحلة تشخيص الانحراف**: والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحية في اتخاذ القرار التصحيحي.

- **مرحلة علاج الانحراف**: بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعية سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال. وفي هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين من الانحرافات:

الانحرافات الطبيعية: وتتميز أنها تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

- فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ.

- انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ.

- انحرافات راجعة لظروف طارئة.

- انحرافات غير متكررة

وهذا النوع من الانحرافات لا يحتاج إلى علاج أو قد يحتاج في بعض الأحيان إلى علاج بسيط وسطحي.

الانحرافات غير الطبيعية: وهي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

- انحرافات جسيمة.

- انحرافات راجعة لقصور في أداء المنفذين أو لتعمدهم.

- انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها.

- انحرافات متكررة.

وتحتاج الانحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته.

ثم يلي تحديد الانحرافات ورصدها قيام المديرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات وقد تكون

هذه الإجراءات العلاجية قصيرة الأجل أو وقائية طويلة الأجل.

ويمكن القول بأن عملية تصحيح الانحرافات هي الخطوة التي تلتقي فيها المراقبة بباقي الوظائف الإدارية، فعن طريق

العملية الرقابية يمكن أن يتم تغيير الخطط وإعادة تعريف الأفراد بالمهام والواجبات المسموحة لهم.

المطلب الرابع: المقارنة بين نظام مراقبة التسيير والأنواع الأخرى للمراقبة

للمراقبة تصنيفات عديدة تصنف حسب وظيفتها الى مراقبة مالية و إنتاجية و تقنية ،أو من حيث مكانها الى مراقبة جهوية ،وطنية أو دولية ، أو من حيث زمانها الى مراقبة قبلية ، و مراقبة بعدية و مراقبة أثناء النشاط غير أننا سنقوم بمقارنة مراقبة التسيير مع التدقيق المالي و المحاسبي باعتباره "مراقبة داخلية و وسيلة حذر و تكشف تكافح عدم صحة الإجراءات و التبذير و الإهمال و الأخطاء المهنية و المخالفات الاقتصادية".³⁸

المقارنة من حيث الأهداف:

تختلف أهداف التدقيق المحاسبي والمالي عن أهداف مراقبة التسيير فتتمثل الأولى في:

1- فحص وتقييم مدى تطبيق المراقبة المحاسبية والمالية في المؤسسة، والعمل على ترقية مراقبة فعالة بأقل تكلفة.

2- التأكد من صدق البيانات والمعلومات المحاسبية المستعملة في تسيير المؤسسة.

3- تقديم الاقتراحات الضرورية لتحسين أنظمة المعلومات والمالية، وبالتالي تسيير المؤسسة.

4- تكييف العمليات المحاسبية مع القوانين.

5- الحفاظ على نظامية الإجراءات العملية Régularité والتأكد من فعالية المراقبة المحاسبية والمالية.

6- تسهر على المحافظة على ذمة المؤسسة وحمايتها من التبذير.

أما أهداف مراقبة التسيير فهي مستخلصة من تعاريفها والتي تعرضنا لها سابقا ويمكن حصر الأهداف في النقاط التالية:

1- تحقيق الفعالية: والمتمثلة في تحقيق الأهداف المحددة

2- تحقيق الكفاءة: وهي التأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة من اجل تحقيق الأهداف المحددة.

3- تحقيق الملاءمة: وهي التأكد من الأهداف المسطرة هي القصوى مقارنة بالوسائل المتوفرة.

³⁸ دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، الجزائر دار الحمديّة، 2003، ص 24-25.

2- أوجه التشابه والاختلاف بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي و المالي:

1- أوجه التشابه: يشترك كل من مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي والمالي في النقاط التالية:

- 1- إعلام وإرشاد الإدارة والمسؤولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة وأهدافها وثرواتها.
- 2- ليس لمراقب التسيير والفاحص المحاسبي والمالي أية مسؤولية مباشرة ولا أية سلطة على النشاطات التي يراقبونها. بالإضافة الى الأوجه المشتركة بين التدقيق المالي والمحاسبي ومراقبة التسيير، فإنهما كذلك متكاملان وضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة.

والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة أيضا الى أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج. فهي إذن تقوم بمقارنة موازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققتها وذلك لتقييم أدائها.

فهاتانوظيفتان إذن لابد من تظافرها وتوفرهما معا في ضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال، وريح الوقت.

ب- أوجه الاختلاف: أن اشتراك مراقبة التسيير والتدقيق المالي والمحاسبي في بعض الأوجه لا يعني هذا تطابقهما، وإنما هناك بعض أوجه الاختلاف بينهما.

1- يهتم الفحص المالي والمحاسبي بالجانب المحاسبي والمالي وبصحة أنظمة المعلومات المحاسبية، بينما مراقبة التسيير فهي تهتم بمختلف وظائف ونشاطات المؤسسة بدون استثناء (التميز بالشمولية).

2- باعتبار مراقبة التسيير تهدف الى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة، فإن جزاء الانحرافات المكتشفة والمستخلصة من طرف مراقبة التسيير هو تشجيع أكثر لتطور وتحسين أداء مختلف المصالح.

بينما الأخطاء المكتشفة أن وجدت من طرف الفاحص المحاسبي والمالي فهو العقاب، وان هي في الواقع لا تمثل هدفا في حد ذاتها في العملية، بل تأتي في درجة ثانية.

3- التدقيق المالي عادة يأتي بعد تحقيق العمليات ويسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات، قبلية أثناء التنفيذ وبعديّة، وهدفها تقييم أداء المسيرين ومدى تحقيقهم للنتائج المرجوة منهم.

4-التدقيق المالي لا يتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراقب، بقدر ما يفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل. في حين أن مراقب التسيير يطلب النتائج الإيجابية في حدود الوسائل و الظروف التي يعمل فيها المسير أو المسؤول تحت الرقابة ،باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن كفاءة و فعالية كما ذكرنا سابقا ³⁹.

المبحث الثالث:فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول:تعريف صنع القرار

مقدمة:

ليس ثمة شك في أن لأي كيان بشري سواء كان فردا أو جماعة أو منظمة أهداف يتم العمل من اجل تحقيقها و عند التبصر في جزئيات أو مفردات أي مسعى في اتجاه الأهداف نستطيع القطع بالقول أن هذا المسعى لا يعود أن يكون في واقعه أكثر من مجرد سلسلة متلاحقة من القرارات التي تختلف في مستواها و نوعيتها حسب الموقف الذي سيتم مواجهته،وهذا ما دفع البعض الى القول انه طالما وجد الإنسان فردا أو جماعة أو منظمة نفسها أمام أي موقف يفرض عليه أن يقدم أي إجابة أو أي ردة فعل نحوه،فانه في واقع الأمر يجد نفسه أمام عملية قرار و هذا ما دفع بالقول بان عملية اتخاذ القرار هي جوهر الحياة ،برمتها و عندما تنظر من منظار جزئي على مستوى المنظمة الإدارية يصبح القرار الإداري جوهر الحياة و جوهر العملية الإدارية كمصطلح يعبر عن الإطار المنظر للحياة الإدارية المطلوبة.

يرى "هربرت سايمون"أن العملية الإدارية هي الركيزة الأساسية في العمل الإداري و لا تخرج عن كونها عملية اتخاذ القرارات،حيث يرى الأعمال التي تجري في أي تنظيم يمكن تحليلها الى مجموعة من القرارات المتداخلة و المتشابكة ، وفي الحقيقة،فانه يرى أن نظرية الإدارة يجب أن تركز اهتمامها على عمليات اتخاذ القرارات كما تركز على عمليات الإدارة.و من أعمال المديرين اليومية،و القدرة على اتخاذ القرار الفعالة يعتبر أساسا لجميع وظائف المديرين و قد شارك "سايمون"عددا من علماء الإدارة في هذه النظرية لاتخاذ القرارات .

³⁹دادي عدون و آخرون ،مرجع سبق ذكره، ص26-27.

الفرع الأول: ماهية القرار

مفهوم القرار DECISION و طبيعته:

هو العزم أو التصميم الإداري على قول أو فعل مبني على اختيار حر لتصرف أو مسلك ما، والقرار هو الخيار بين أمرين لا ثالث لهما، ففي الحالة الثانية، تغلب الحتمية على الإدارة الحرة و اختيار البدائل الممكنة و في الحالة الأولى يقال قرار على ما يختار بحرية و يكون قبلا للتنفيذ مع بدائل موضوعية.

فالقرار هو اختيار الطريق أو سبيل معين للوصول الى هدف مرغوب ويحدده البعض بأنه اختيار واع للتصرف أو للتفكير بطريقة معينة في إطار مجموعة متاحة من الظروف.

في حين يرى احمد فوزي أن القرار هو نشاط إنساني مركب يبدأ بالشعور من الشك وعدم التأكد من جانب متخذ القرار حول ما يجب عمله حيال مشكلة ما، وينتهي باختيار أحد الحلول التي يتوقع أن تزيل حالة الشك وعدم التأكد أي أن القرار هو اختيار بين بدائل مختلفة ويتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية حيث نجد أن المدير دائما في موقف يطلب إليه أن يختار بديلا معيناً من بين عدد من البدائل المطروحة أمامه.

ومما سبق يتضح أن القرار هو اختيار عقلائي لبديل من البدائل المطروحة بهدف التغلب على موقف معين.

و أن طبيعته تدور حول مجموعة من العناصر أولهما متخذ القرار الذي يواجه عددا من البدائل بخصوص ما يجب القيام به و ثانيهما: النتائج الاجتماعية المترتبة على البديل المختار و ثالثهما هو أن متخذ القرار يجب أن يحدد الأهمية و القيمة المترتبة عن كل بديل¹.

الفرع الثاني: ماهية صنع القرار

لكل مؤسسة اقتصادية أو خدمية مفهومها الخاص في تعريف صنع القرار، فيرجعه البعض على أنه عملية مشاركة اتخاذ القرارات بين الأفراد (المديرين والعاملين) داخل المؤسسة لتوحيد الرأي والاختراع به، وبالتالي التفاني في تنفيذه بكل دقة وعدم معارضته، ويراه البعض الآخر على أنه "اختيار البديل المناسب من بين مجموعة من البدائل"².

¹ مكي عطية خزام خليل، "الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية"، كلية الخدمة الاجتماعية جامعة حلوان، الإسكندرية، 2009، ص 97.

² ناديا أيوب، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة دمشق، سوريا 2003 ص 13.

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

لذا فصنع القرار يعتبر جوهر العملية الإدارية في أي مؤسسة مهما يكن نشاطها، لأن مسيري المؤسسة مطالبين بإصدار القرارات والأوامر من جهة وضرورة تطبيقها من جهة أخرى من أجل تحقيق الهدف المطلوب. ويستعمل مفهوم عملية صنع القرار لتحديد الإستراتيجية المثلى في حالة ما متخذ القرار تواجهه العديد من بدائل القرارات وحالات الطبيعة المستقبلية غير المعروفة.

كما تعني عملية صنع القرار "العملية التي تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين وبالتالي الاختيار بين البدائل. وهذا يعني أن أساس اتخاذ القرار هو "وجود البدائل والاختيار من بينها، فإذا لم توجد البدائل، فإن متخذ القرار ليس في حاجة لاتخاذ قرارهم نتيجة عدم وجود مجال للاختيار"¹.

فوجود البدائل يعني وجود مشكلة ممثلة في الاختيار بين البدائل المطروحة، وعدم وجودها ينفي الاختيار وبالتالي عدم اتخاذ القرار.

والإدارة في اختيارها الهادف للبديل الأنسب لا شك أنها تتأثر بالعوامل البيئية المؤكدة الحدوث والعوامل غير المعروفة والتي ممكنة الحدوث مستقبلا ويعرف صنع القرار أيضا بأنه "الأمر الذي تصدره سلطة أعلى إلى سلطة أدنى منها فتلتزم به هذه الأخيرة تجاه الأولى، تحقيقا للغاية التي يهدف إليها وجود ذلك التنظيم"².

أما عن مفهوم صنع القرار فقد أجمعت العديد من الآراء على "أنه العملية التي تقود إلى القرار، أي مجموعة الخطوات العملية المتتابعة في سبيل الوصول إلى اختيار القرار الأنسب والأفضل"³.

من جملة التعاريف السابقة لصنع القرار يمكن القول أن صنع القرار هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها متخذ القرار في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، وهذا ما دعا إليه علماء الإدارة المعاصرين ومنهم "هاربرت سايمون" إلى اعتبار عملية صنع القرارات هي الأساس الحقيقي الذي تقوم عليه العملية الإدارية بل إنما تمثل قلب الإدارة"⁴.

وقد تطور مفهوم صنع القرارات عبر الزمن وأخذ أهمية نسبية باعتباره أساس العمل الإداري، فقد تطرقت إليه مدارس الفكر الإداري بالشرح والوصف لإظهار أهميته على مستوى المؤسسة والفرد مثلا " .

أسهمت المدرسة الكلاسيكية Classical School بروادها "فريدريك تايلور F. Taylor" و "هنري فايول H. Fayol" و "فرنك جلبرت F. Gilbert" و "ليندل أيرويك L. Urwick" بإبراز خطوط السلطة والمسؤولية من خلال الهيكل التنظيمي الرسمي للمؤسسة واعتبرت أن للمستويات الإدارية العليا الحق في صنع القرارات بينما المستويات الدنيا يجب عليها التنفيذ، كما اعتبرت المدرسة الكلاسيكية أن متخذ القرار هو شخص رشيد يستطيع تعريف وتحديد وتشخيص البدائل المتاحة وترتيبها بكل دقة وتحديد النتائج المتوقعة من كل

¹Huber George,p,managerial decision making,Glenview,Scott,foreman and company,p9.

²عساف محمود،أصول الإدارة،جامعة المنصورة،مصر،1988،ص503.

³عقيلي عمر وصفي،الإدارة(أصول وأسس ومفاهيم)دار الزهران للنشر والتوزيع عمان،الأردن،1997،ص211.

⁴أبو ادريس محمد الغرازي احمد،العلاقات العامة المعاصرة و فعالية الإدارة،المكتبة العلمية،جامعة الرقازيق، مصر ،1996،ص249.

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

بديل ومن ثم اختيار البديل الأمثل الذي يساهم في تعظيم الربح أو تقليل التكاليف وبالتالي فإن عملية صنع القرارات هي عملية حسابية بسيطة تتم في حالة التأكد التام¹.

أما المدرسة السلوكية Behavioral School بروادها " هاربرت سايمون H. Simon " و " ماري فوليت M. Follett " تشستر برنرد " C. Barnard " و روبرت تاننباوم " Tannenbaum " و " جيمس تومسن J. Thompson " فقد عبرت عن عملية صنع القرارات بأنها مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالعمل اليومي لصانع القرار في المؤسسة لتحقيق أهداف متعددة وأن فاعلية القرار تتوقف على قبوله من المنفذين، لذلك يجب العمل على كسب تأييدهم له بإشراكهم في عملية صنع القرارات، كما اعتبر أصحاب هذه المدرسة أن القرار يتأثر بالبيئة المحيطة بما فيها من عوامل داخلية وخارجية والتي تشكل حدود الرشد والتي لا بد من معالجتها للوصول إلى القرارات الرشيدة².

واستخدمت المدرسة الكمية Quantitative School أسلوباً يتمثل في التقنيات الكمية أو التقنيات أو النماذج الرياضية وهو تمثيل المدخلات في شكل برامج أو نماذج رياضية، والتي يمكن تحليلها وفقاً لحالة التأكد وحالة المخاطرة وحالة عدم التأكد ومن خلال حلها باستعمال الأساليب الكمية المختلفة وتحليل النتائج يمكن الوصول إلى صنع القرار، ومن أشهر رواد هذه المدرسة " Kenneth Boulding³ " و " Miles " ميلز

كما اعتبرت المدرسة الموقفية أو التوفيقية Contingency School أن صنع القرار يتم بالاعتماد على الظروف المحيطة بالموقف موضع القرار، لأن لكل موقف قراراً يتبع ذلك الموقف وتختلف القرارات باختلاف المواقف، وهذا يحتم على صانع القرار عدم اتخاذ قرار إلا بعد دراسة وتشخيص الحالة القائمة بشكل دقيق قبل اقتراح الحل ومن رواد هذه المدرسة " Fred Luthans⁴ ".*

نلاحظ إذا أن القرار هو محور العملية الإدارية وجوهرها وأية مؤسسة تبدأ حياتها بقرار وتتم بعملية صنع القرارات طالما أن هناك أهدافاً لم تتحقق، وأي قرار خاطئ قد يكلف المؤسسة حياتها وخروجها من الحياة الاقتصادية. من خلال التعاريف وآراء المدارس الفكرية لصنع القرار نستنتج ما يلي:

— إن عملية صنع القرار هي اختيار بديل من بين بدائل محتملة لتحقيق هدف معين أو لمعالجة مشكلة ما في فترة زمنية معينة.

— إن عملية صنع القرار تتصف بالديناميكية والاستمرار والتفاعل بين مجموعة من العوامل المادية والبشرية والبيئية مروراً بمراحل وخطوات متعددة وصولاً إلى القرار ووضع موضع التنفيذ.

¹ DIMOK M وآخرون ترجمة للعربية من طرف إبراهيم البرنسي، الإدارة العامة، مؤسسة الحلبي، القاهرة، مصر 1967، ص 249.

² نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الخامسة، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 58-69.

³ Fred Luthans, Organizational Behavior, International Student Edition, Second Edition, 1977. P-63- 69

⁴ Idem P 70.72

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

وبالتحليل تبين أن صنع القرار يتضمن مجموعة من العناصر نذكر أهمها:

أولاً: توفر البدائل: وجود القرار في الأصل يتطلب بديلين أو أكثر ليتم الاختيار من بينهم، أي وجود أكثر من طريقة لمواجهة الموقف والوصول إلى الهدف¹.

ثانياً: الاختيار: يتميز الإنسان عن غيره من المخلوقات بالذكاء والحنكة والقدرة على دراسة الأمور وظروفها واحتمالاتها وبالتالي فالاختيار بين البدائل لا بد أن يتم عن وعي وتفكير ومحاكمة دقيقة للبدائل. والاختيار يعني الاستقرار على حل من خلاله تزداد فرص الوصول إلى الهدف².

ثالثاً: الهدف: إن كل قرار يعالج موضوعاً معيناً أو مجموعة من المواضيع لتحقيق هدف أو أهداف محددة مسبقاً، والأهداف هي تلك الإنجازات أو النتائج التي تعمل الإدارة على تحقيقها باستخدام الموارد المتاحة لديها والمحتملة في إطار القيود والمحددات الذاتية والمناخية التي تصاحب العمل الإداري³. وتحديد تلك الأهداف يعتبر معياراً يمكن استخدامه لاختيار القرارات وبرر الغاية التي تتخذ القرارات من أجلها.

رابعاً: الفترة الزمنية المعنية: يحتاج صنع القرار بمراحله المختلفة إلى وقت معين ويختلف هذا الوقت من موقف إلى آخر حسب سهولة أو صعوبة تحليل المشكلة وإجراء المفاضلة بين البدائل ولكن أن يتخذ القرار في الوقت المناسب لمعالجة الموقف. وعلى الرغم من أنه لا توجد معايير ثابتة لاختيار ذلك الوقت فإنه لا يعدو أن يكون الوقت الذي ترى فيه الإدارة أن القرار ينتج فيه أفضل الآثار تحقيقاً لأهدافه⁴.

خامساً: البيئة والمعلومات التي يصنع فيها القرار: تؤثر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بما تحتويه من عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية ودينية على متخذ القرار عند اختياره للبديل الملائم. كذلك فالبيانات لها تأثير كبير وفائدة لاتخاذ القرارات⁵.

سادساً: متخذ القرار: هو من له سلطة صنع القرار في المؤسسة وعمله يقودها إلى النجاح أو إلى الفشل. وهنا تجدر الإشارة إلى الجدل والخلاف القائم بين العديد من الكتاب حول مفهوم صنع القرار واتخاذ القرار. إذ يقصد

¹ جبارة أحمد سهاد، الإدارة العامة، المطبعة الجديدة، جامعة دمشق، سوريا، 1986، ص. 157.

² السلمي علي، الإدارة وأزمة اتخاذ القرار، المدير العربي، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، مصر، العدد 102، 1988، ص 609.

³ السلمي علي، مهمة الإدارة، علم الفكر، وزارة الإعلام، الكويت، المجلد 20، العدد 2، 1989، ص. 512.

⁴ عساف محمود، مرجع سابق، ص. 512.

⁵ Lucas, H., Information Technology for Management, 6th Ed., McGraw-Hill, Inc., 1997 P.23

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

بصنع القرار عملية هيئة المعلومات وصياغة البدائل لعلاج مشكلة بينما يشير اتخاذ القرار إلى اختيار البديل الأرجح والأمثل¹.

3- خصائص صنع القرار

التعريف السابق لصنع القرار يتطلب مجموعة من الخصائص تتعلق ببعضها البعض سواء كانت مبسطة أو معقدة، وتتمثل هذه الخصائص في:

أ- وجود الرغبة في إحداث التغيير إذا تطلب الأمر ذلك، وهذا يشير إلى ما ذهب إليه Simon Herbert في التأكيد على أن اتخاذ القرار هو قلب الإدارة وأن مفاهيم نظرية الإدارة يجب أن تكون مستمدة من منطق وسيكولوجية الاختيار الإنساني². وفي حال وجود الرغبة في التغيير، فإن العمل يبدأ بدراسة إمكانية التغيير وهذا عن طريق جمع المعلومات بصورة مستمرة وتحليلها ومعالجتها، ثم إقناع كل الأطراف بذلك، مع ملاحظة أن ذلك يكون مرتفع التكلفة.

ب - تحديد درجة التغيير المطلوب إحداثها، مع الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاجتماعية والبيئية للمؤسسة ورغبات الأفراد العاملين ها، حتى يتم تقليص الكثير من القيود المحيطة بالمشكلة، ومعرفة الوسائل التي يتم استخدامها لتحقيق أهداف المؤسسة.

ج - ضرورة تعريف المشكلة التي تتطلب إحداث التغيير، ثم وضع نموذج أو تصور لوضع معين مع الأخذ بعين الاعتبار المعطيات التالية:

- الموارد المادية والبشرية المتاحة لدى المؤسسة لأحداث التغيير.
- أهداف المؤسسة السابقة وأهدافها من خلال عملية التغيير.
- بدائل العمل، أي الطرق والوسائل التي تستعمل في استخدام الموارد المتاحة.
- البيئة التي تعمل بها المؤسسة، أي البيئة الاقتصادية، السياسية والاجتماعية.

الفرع الثالث: فعالية القرار:

الفعالية تقيس درجة تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة"، ولكي يتصف القرار بالفعالية لابد من توافر المقومات الأساسية التالية: ""

-القانونية : يجب أن يتم القرار طبقا للشروط المعمول بها.

¹ السلمي علي ، مهمة الإدارة ، مرجع سابق، ص. 303

² Herbert A .simon and associate ,decision making problem solving ,national academy press, Washington,DC,1986

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

– **الكفاءة:** تعني تحقيق الأهداف المطلوبة بأفضل الشروط، سواء كانت هذه الشروط تتعلق بالكمية المطلوبة أو الكيفية أو التكلفة أو الزمن أو غير ذلك.

– **الإبداع والتطوير:** هذا الشرط يضمن استمرارية المؤسسة في المستقبل، ولا يقتصر على مجرد ضمان كفاءتها في الحاضر، بالإضافة إلى أن فعالية قراراتها تتوقف على مدى قدرتها على ضمان هذا الطلب.

– **السلامة:** القرار الفعال هو الذي يهتم بمطلب السلامة، والتي قد تكون في بعض الأحيان في غاية الأهمية، حيث أن تجاهلها يؤدي إلى عواقب وخيمة.

– **القبول:** القبول له جانبان: الجانب الأول يتعلق بقبول العاملين في المؤسسة للقرار ورد فعلهم المحتمل، وقبولهم للقرار يمثل أهم الشروط لالتزامهم بتنفيذه وتأييده والدفاع عنه، والجانب الثاني يتعلق بقبول المجتمع للقرار خاصة الفئات المتأثرة به. فاستمرارية المؤسسة وفعالية قراراتها تعتمد على مدى تقبل البيئة لها.

المطلب الثاني: مراحل صنع القرار:

من أجل فهم القرار داخل المؤسسة من الضروري تحليل العمليات و ذلك بتحديد المراحل التي تؤدي إلى اختيار سلوكيات الأفراد والتأثيرات والسلطات الناتجة عن ممارسة عملية صنع القرار¹. و قد تعددت الآراء حول مراحل هذه عملية تبعا لمداخل دراستها، وفيما يلي أحد هذه المداخل²:

أ- **تشخيص المشكلة:** يقصد بذلك التعرف على المشكلة وتحديد أسبابها وأعراضها وآثارها، ومن الأمور المهمة التي ينبغي على صانع القرار إدراكها هو تحديد طبيعة الموقف الذي خلق المشكلة، ومدى أهمية المشكلة مع عدم الخلط بين أسبابها وأعراضها، والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.

ب – **تحليل المشكلة:** يقتضي تحليل المشكلة محل القرار تصنيفها وتحديد وتحليل البيانات المطلوبة لحلها³.

– **تصنيف المشكلة:** تحديد طبيعتها وحجمها ومدى تعقدها و الحل الأمثل المطلوب لحلها³.

– **تحديد وتحليل البيانات:** على صانع القرار تحديد المصادر المناسبة التي يمكن الحصول منها على البيانات اللازمة لفهم المشكلة محل القرار مع تحديد أفضل الوسائل للحصول عليها ومراعاة التكلفة والوقت اللازم لذلك، ومن ثم يقوم بتحليلها تحليلًا دقيقًا ويقارن الحقائق والأرقام، ويخرج من ذلك بمؤشرات ومعلومات تساعد على الوصول إلى القرار المناسب.

¹ نواف بن كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مكتبة دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص83.

² نواف بن كنعان، مرجع سبق ذكره، ص115-173.

³ سعيد بس عامر، وعلى محمد عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة، مركز وايد سيفيس للاستشارات والتطوير الإداري، الطبعة الثانية، القاهرة 1998، ص425.

ج- تحديد بدائل حل المشكلة: البديل هو الحل أو الوسيلة المتاحة أمام صانع القرار لحل المشكلة المطروحة، ولا بد أن يتوفر في البديل شرطان، الأول أن يسهم في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها صانع القرار، والثاني أن تتوافر إمكانيات تنفيذ هذا الحل البديل. ومن الاعتبارات التي تحكم عملية إيجاد الحلول البديلة للمشكلة الاعتماد على التفكير الابتكاري الذي يركز على التصور والتنبؤ وخلق الأفكار.

د- تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة : تتم عملية تقييم البدائل على ضوء عدة معايير أهمها: "1"

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الإمكانيات المادية والبشرية لتنفيذه.

- تكاليف تنفيذ البديل.

- الآثار الإنسانية والاجتماعية للبديل وانعكاساته على المؤسسة وأفرادها.

- مناسبة الوقت والظروف للأخذ بالبديل.

- مدى استجابة المرؤوس للبديل.

- الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.

هـ- اختيار البديل المناسب لحل المشكلة: تتم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب وفقا لمعايير واعتبارات موضوعية أهمها: "2"

- الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة عن اختيار البديل.

- اختيار البديل الذي يعطي أفضل النتائج بأقل تكلفة وجهد ممكن.

- اختيار البديل الذي يسمح بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وفي الوقت المناسب.

- اختيار البديل الذي يحقق الأهداف الأكثر مساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

- اختيار البديل الممكن التنفيذ في ضوء الموارد والإمكانيات المتاحة.

و- متابعة تنفيذ القرار: يجب وضع خطة لتنفيذ ومتابعة تنفيذ البديل الذي وقع عليه الاختيار، وتتضمن:

- صياغة القرار على شكل أوامر أو تعليمات.

- إعلان القرار إلى الجهات المكلفة بالتنفيذ.

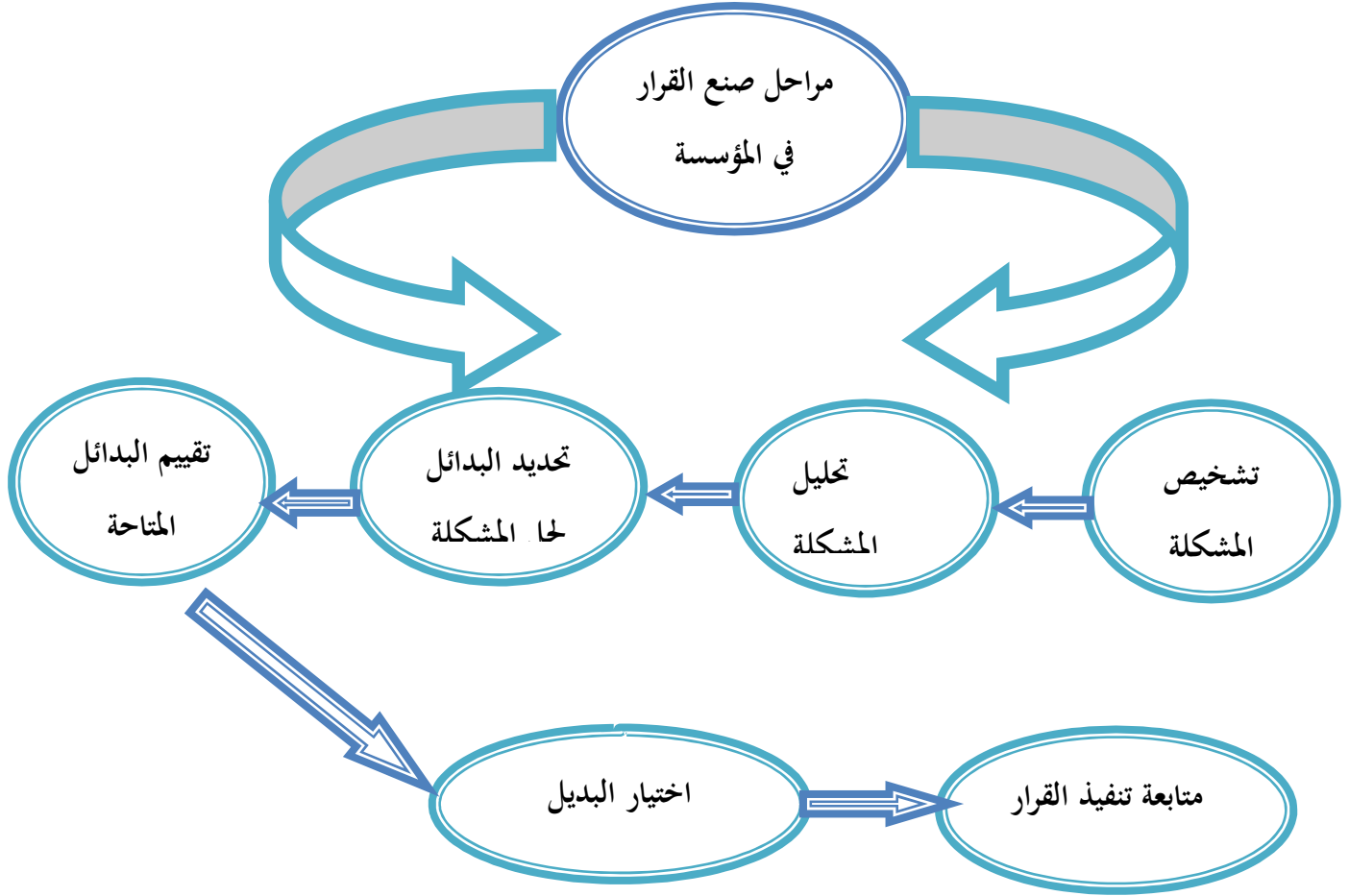
- تحديد الخطوات اللازمة للتنفيذ (تحديد الوقت اللازم، مراحل التنفيذ والأفراد الذين يتولون التنفيذ، طرق التنفيذ، الإجراءات الوقائية لمنع حدوث الانحرافات).

¹ خالد سليمان المومني ونجدة على القضاة، فاعلية عملية اتخاذ القرار لدى مديرات رياض الأطفال في إقليم شمال الأردن، مجلة العلوم الإنسانية العدد 36، الأردن 2008، ص 4.

² سعيد يس عامر و علي نجدة عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص 434.

- تحديد الوسائل التي يمكن استعمالها لمراقبة التنفيذ والمعايير التي تقيس درجة كفاءته.

الشكل (1-5): المراحل الأساسية لصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: أنواع القرارات

الفرع الأول: أنواع القرارات

تصنف القرارات بموجب عدد من المعايير إلى عدة تصنيفات، وأهمها¹:

1 - تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية للمؤسسة: تتعلق بكافة القرارات المتصلة بوظائف المؤسسة مثل: قرارات الإنتاج، التسويق، الأفراد، التمويل، وقرارات متعلقة بالوظائف الإدارية ذاتها.

2- تصنيف القرارات وفقا لأهميتها: تصنف وفقا لهذا المعيار إلى:

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 249-259.

- **قرارات إستراتيجية:** تتعلق بسياسات المؤسسة على المدى البعيد وهي قرارات غير متكررة إلا أن تأثيرها في المؤسسة يمتد عادة لفترات طويلة ويتخذ هذا النوع من القرارات على مستوى الإدارة العليا.
- **قرارات تكتيكية:** من اختصاص الإدارة الوسطى تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل سواء كانت موارد مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء.
- **قرارات تنفيذية:** من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المؤسسة.

3- تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها : تصنف إلى :

- **قرارات مبرمجة :** هي القرارات المخططة مسبقا والمحددة بواسطة قواعد وإجراءات تشرح بالتفصيل كيفية معالجة مشكلة روتينية متكررة ومعروفة تتميز بوجود درجة عالية من التأكد من نتيجة القرار .¹
- **قرارات غير مبرمجة :** هي قرارات غير مخططة وغير محددة مسبقا تتناول مشاكل جديدة غير معروفة بصورة غير مسبقة، ولا يمكن إتباع أساليب روتينية في علاجها مع وجود درجة عالية من عدم التأكد المرتبط بمدى قدرة القرار على علاج المشكلة.²

4- تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها : يمكن تصنيفها وفقا لهذا المعيار إلى :

- **قرارات تتخذ في ظروف التأكد:** تكون البيانات المؤسسة عليها متاحة ودقيقة وكاملة والنتائج المتوقعة منها مضمونة ومؤكدة.
- **قرارات تتخذ تحت ظروف المخاطرة:** هي القرارات التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع.
- **قرارات تتخذ تحت ظروف عدم التأكد:** هي القرارات التي تتخذ في ظروف لا يعرف عنها صانع القرار كل البدائل ولا نتائجها ولا توزيعاتها الاحتمالية.³

5- تصنيف القرارات وفقا للنمط القيادي لصانعها : تصنف وفق هذا المعيار إلى:

¹Sandra Charreire et Isabelle Huault, Les grands auteurs de management Editions EMS, paris, 2003, p. 223-224

² Ibid,p223-224

³ محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 1999، ص 112.

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

– قرارات أرسقراطية: تتخذ من طرف واحد دون الرجوع إلى أي جهة خبيرة دون استشارة أي من المعنيين بالقرار.

– قرارات ديمقراطية: يتم اتخاذها عن طريق مشاركة كافة المستويات المختلفة في المؤسسة وكل من يعينهم أمر القرار خارج المؤسسة.

6- تصنيف القرار وفقا لأساليب اتخاذها: تصنف القرارات حسب هذا المعيار إلى:

– قرارات كيفية: تعتمد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي لصانع القرار وخبراته.

قرارات كمية: تتسم بالرشد والعقلانية وتعتمد على القواعد والأساليب العلمية في تحليل المشكلة.

الفرع الثاني: الطرق المستخدمة في صنع القرار

بشكل عام لا توجد وصفة سحرية من أجل حسم وضعية معينة، أي أنه لا توجد طريقة علمية مثلى من أجل صنع قرار جيد، فالقاعدة الوحيدة بالنسبة للمؤسسة من أجل توضيح القرار هي وضع إستراتيجية. ومن أجل مواجهة عدم الأكاديمية المرتبطة بصنع القرار، يعتمد صناع القرار على مجموعة من الطرق كالحسد والخبرة والمقارنة والاستشارة والصدفة... ضمن هذه اللعبة الصغيرة يلجأ بعضهم إلى التوليف بين هذه الطرق وذلك حسب طبيعة مجال الدراسة هدف تقليص هامش عدم الأكادة. ومن بين هذه الطرق ما يلي:

1- التفكير الفردي (**Réfléchir en Solo**): تتطلب هذه الطريقة التفكير الفردي في البدائل الممكنة

بغرض اختيار بديل لهائي وشخصي، لأن غيابها قد يشير إلى غياب التفكير. فالخيارات المختلفة و الواضحة تتطلب العمل بروية مع ضرورة الرجوع إلى وراء من أجل التبصر في المشكلة مع وضع معايير لكل بديل¹.

2- تحليل الأرقام (**Analyser les chiffres**): تتطلب مصفوفات القرار أن يكون كل قرار محسوبا

حسب نظرية الألعاب². وحسب هذا المبدأ فالبرمجيات تمكن من الوصول إلى القرار. فالأعمال الالكترونية تضمن الحلول المعلوماتية التي تساعد في صنع القرار، إلى جانب سلسلة من التقارير والجداول. والهدف هو ترصيد المعلومات المتاحة ضمن قاعدة للمعطيات خاصة بالمؤسسة.

3- اختيار الجماعة (**Opter pour collectif**): تتطلب عملية صنع القرار الجماعي التشاور حول

الخيارات الممكنة مع مجموعة من أجل تحديد الحل النهائي، فيتم البحث عن كل البدائل المتاحة، وفي الأخير يقوم شخص باتخاذ القرار. ويمكن أن تشير هذه الطريقة إلى العصف الذهني أو المجموعات الاسمية³.

¹<http://www.entreprendre.ma/la-prise-de-decision-au-sein-de-l'entreprise> (01/05/2017)

²Bruno Jarroson, 100 ans de management, 2. Editions Dunod, Paris, 2001, p 75.)

³ثايت عبدالرحمن ادريس، بحوث التسويق (أساليب القياس و التحليل واختبار الفروض) (الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003 ص 209).

4- الرجوع الى الغير (Se trouver vers un tiers): يتعلق الأمر هنا بالاستعانة بشخص ذو ثقة من أجل الحصول على استشارته أو توضيحه أو رأيه في المشكلة. ومن الممكن الاستعانة بصديق أو قريب أو مدير أو نظير ... في جميع الحالات الشخص أجنبي عن المجال الخاص واليومي لصانع القرار وعن مشكلته. كما يمكن الاستعانة بمستشارين خارجيين مقابل دفع أجر.

5- الرجوع إلى الحدس (Se fier à son intuition): حسب نظرية الرشادة المحدودة لـ H. Simon، لا نستطيع معرفة إذا ما كان القرار جيد أم سيء، فصانع القرار يبحثون في الواقع عن اتخاذ قرار مقبول يتوافق مع حدسهم، ويقترح «Mare De Wilde» طريقة IDEE للتركيز على الحدس. (Information): يتعلق الأمر يجمع المعلومات عن بيئته مع التفكير والتحليل...

D : (Décantation) يتعلق الأمر هنا بتصفية الأفكار و تقديم شيء مختلف و متميز مبني أساسا على التخيل.

E : (Eclaircissement) توضيح فكرة بارزة مع ضرورة تسجيلها.

E : (Evaluation) تقييم الفكرة و تدعيمها و العمل عليها و مقارنتها بسابقتها، فهذه المرحلة تثير أحيانا أفكارا أخرى.

6- التحرك ثم التفكير (Agir puis réfléchir): تتطلب هذه الطريقة عدم إضاعة الوقت في تحليل المشكلة والانتقال فورا إلى إيجاد حل سريع دون دراسة البدائل الممكنة. فبإتباع هذه الطريقة يرجو صانع القرار من خلال تحركه السريع الوصول إلى تحديد الحلول، وبعد ذلك سيكون لديه متسع من الوقت حتى يبرر قراره الأولي.

7- عدم اتخاذ القرار (Ne pas décider): يتخذ الأفراد قرارات تخلق بعض المشاكل، حسب هذا المبدأ من الأفضل إذن عدم اتخاذ القرار، بل يتم تفويض عملية صنع القرار إلى شخص أو مجموعة معينة. و هناك إستراتيجية أخرى و هي عدم الالتزام و التهرب من المسؤولية "طريق الخروج" لـ "Alberto.O.Hirshman". يجب الإشارة إلى أن عدم اتخاذ القرار ليس دائما خيارا، أما بالنسبة لـ "Alain Berthoz" فعملية صنع القرار الصعب تتطلب ثلاث آليات حسية: الهروب أو المواجهة أو التثبيت. إذن فقد يجد صانع القرار نفسه مشلولاً أمام قرار معقد يتطلب حلاً سريعاً.

8- استخدام مخطط للتفكير (Mind mapping): إن بطاقة الكشف عن مجريات الأمور " Carte heuristique" تمثيل بياني لمشكلة أو مفهوم وتحمل تفرعات (مسارات) للإشارة إلى العلاقات الموجودة بين الأفكار، وبالتالي فهي تقدم نظرة شاملة عن وضعية معطاة. بعد رسم هذه البطاقة يجب تركها جانبا لبعض الوقت حتى تبرز فكرة من هذه البطاقة وكأنها حقيقة.

- 9- العمل مثل جميع! (**Faire comme tout le monde**): على صانع القرار الاستفادة من المجال الزمني مع ضرورة تتبع آثار الموضوعة و مراقبة منافسيه... حتى تكون البيئة المباشرة المصدر الذي يلجأ إليه في صنع القرار مع وجود رغبة لديه في العمل مع الآخرين. بالإضافة إلى إمكانية اعتماده على الذات وملاحظة منافسيه واستخدام أسلوب المقارنة "Benchmarking".
- 10- ترك الأمر للصدفة (**S'en remettre au hasard**): يدل عملية تحليل مختلف المعايير المرتبطة بالقرار، تأتي طريقة صنع القرار بشكل اعتباطي، فحسب قانون المضاربة "Hurply" فالمضاربة العشوائية لها فرصة كبيرة في النجاح مقارنة بخيار محدد بدقة على أساس معايير منطقية وخبرات. بالإضافة فإن قانون الاقتصاد الخاص بخلايا الأزمات يرى أنه إذا قام شخصان باتخاذ قرار، حيث استند الشخص الأول للتحليل والأرقام والتنبؤات والمشاورة والشخص الثاني ينظر للمشكلة كأنما عملة النقدية لها وجهان إما يختار الأول أو الثاني)، فالنتائج التي سيتوصل إليها الشخص الثاني ستكون أفضل.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في فعالية صنع القرار

- يخضع صانع القرار إلى بعض العوامل التي تؤثر في فاعلية قراراته يمكن تقسيمها إلى جانبين:
- 1 - **العوامل الإنسانية** : هناك عوامل إنسانية تؤثر في عملية الاختيار بين البدائل، ويترتب عليها نتائج تنعكس على رشد القرار وسلامته قد تكون نابعة من الفرد صانع القرار أو من سلوك مساعديه أو من المرؤوسين ممن يمسهم القرار.¹
- أ- **الفرد صانع القرار**: فيما يلي العوامل النابعة من شخصية صانع القرار ومدى تأثيرها على صنع القرار.
- **الفهم الشامل للأمور**: يقصد بذلك إلمام صانع القرار بالمعارف الإنسانية بحيث يكون لديه معرفة شاملة بما يدور حوله، وأن يكون مثقفا حتى يكون ملما بخطوات صنع القرار وتسلسلها والعلاقة بينها، وهذه القدرة خاضعة لعملية التعلم والتطور وحسب "Drucker" فإن الفاعلية الإدارية (عملية صنع القرار جزء منها) ليست قدرة فطرية ولكنها مكتسبة.
- **القدرة على التوقع**: إن توفر القدرة على التوقع لدى صانع القرار يمكنه من التطلع إلى المستقبل وفحص احتمالاته، مما يمكنه من وضع تقدير سليم للموقف آخذاً في الاعتبار كل العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الموقف الذي يتصل بالقرار. وتزداد هذه القدرة كلما اتسعت معرفته

¹ نواف كنعان، مرجع سابق ذكره، ص 17.

الفصل الأول: دراسة نظرية لمراقبة التسيير وفعالية القرار بالمؤسسة الاقتصادية

بماضي وحاضر المؤسسة وأيضا كلما كان أكثر تفهما لمتطلبات الموقف بما في ذلك إدراكه لعادات واتجاهات مرؤوسيه ومساعديه.

– **القدرة على المبادرة والابتكار:** إن توفر هذه القدرة لدى صانع القرار تمكنه من ابتكار وإبداع أفكار جديدة تساعد على إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل الصعبة، وعليه صنع قرارات صائبة وتنفيذها دون تردد.

– **القدرة على تحمل المسؤولية:** تظهر قدرة صانع القرار على تحمل المسؤولية وثقته في نفسه من خلال بعض المؤشرات أهمها سعيه وراء أفكار جديدة وقدرته على تنفيذ قراراته، وإصراره وعدم تردده عند مواجهة المواقف الصعبة مع قدرته على صنع القرارات التي لا تكون محبة ولكن ضرورية.

– **اتجاهات صانع القرار وأخلاقه:** تأثر صانع القرار بقيم اجتماعية تحكم سلوكه وتصرفاته، حيث اثبت إحدى الدراسات أن الأفراد ذوي الميولات التسلطية يميلون إلى اتخاذ قرارات بشكل انفرادي إشباعا لرغبتهم في السيطرة والتحكم. كما تؤثر الأخلاق في عملية صنع القرار كالشجاعة والعدالة والثقة وبقظة الضمير ...

– **الخبرة:** خبرة صانع القرار تمكنه من موازنة الجوانب الايجابية والسلبية للبدائل المتاحة والتنبؤ بآثارها.

ب – **مساعد صانع القرار:** يحكم قرب المساعدين من صانع القرار يمكن أن يؤثر في توجيه قراراته، كما تتأثر هذه الأخيرة بمدى متانة العلاقات الموجودة بينه وبين مساعديه، فعدم متانتها يعيق عملية الاتصال إلا ضمن حدود ضيقة، مما يترتب عليه عدم كفاية ودقة المعلومات التي يبني عليها قراراته، والنتيجة صنع قرارات بناء على معلومات مشوهة.

ج- **المرؤوسون وغيرهم ممن يمسه القرار:** يتضح دور المرؤوسين وتأثيرهم في فعالية القرار في المراحل الأولى لعملية صنع القرار والخاصة بتحديد المشكلة وجمع المعلومات الوافية، إذ يكون لاقتراحاتهم وتصوراتهم واتجاهاتهم حول المشكلة والحلول البديلة تأثير في اختيار البديل الأفضل. بالإضافة إلى دورهم في مرحلة تنفيذ القرار، إذ يكون لتعاونهم واقتناعهم بالحل أثر فعال في عملية تنفيذه.

2- **العوامل البيئية:** بيئة القرار هي مجموعة العناصر أو النظم البيئية التي تؤثر في القرار وتتأثر به، ويمكننا التمييز بين بيئتين: داخلية وخارجية. ويلعب كل منهما دورا هاما في عملية صنع القرار.

أ- **عوامل البيئة الداخلية:** تتمثل في العوامل التنظيمية ومن أهم هذه العوامل:

— **نمط التنظيم الإداري:** تتأثر القرارات بدرجة اللامركزية في التنظيم، لما يترتب عن هذه الأخيرة من مزايا تنعكس أثارها الإيجابية على عملية صنع القرار، ومنها تحقيق السرعة في صنع القرار وزيادة في تقبل القرار

و إدراك أكبر لظروف المشكلة محل القرار...¹، كما تتأثر القرارات بالمستوى الإداري، فتعدها يصعب وصول المعلومات من القاعدة إلى قمة التنظيم مما ينعكس سلبا على عملية صنع القرار.

— **الاتصالات الإدارية:** تحتاج عملية صنع القرار الفعالة إلى شبكة اتصالات فعالة لجمع المعلومات والحقائق التي تستند عليها مراحل هذه العملية وكذا توصيل القرار إلى من يعينهم الأمر في الوقت المناسب.

ب-عوامل البيئة الخارجية: تتكون البيئة الخارجية من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية كالأشطة الخاصة بالشركات المنافسة والصناعات الأخرى والاكتشافات العلمية والنظم المالية والبنكية والابتكارات التكنولوجية والتعليمات والقوانين والعادات والتقاليد والقيم وكلها عوامل تؤثر في درجة فعالية القرار.

خاتمة:

إن عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية حصيلة جهد جماعي، فهي نشاط يقوم من خلاله صناع القرار باختبار بديل من بين عدة بدائل من أجل إيجاد الحل المناسب للمشاكل المتزايدة التي تواجهها المؤسسة بسبب عدم الأكادة المرتبطة ببيئة القرار سواء البيئة الداخلية أو الخارجية للمؤسسة، ولهذا من المهم أن يتمتع صناع القرار بالكفاءات اللازمة التي تمكنهم من الحصول على المعلومات في الوقت الحقيقي واستخدام توليفة من الطرق من أجل تقليص هامش عدم الأكادة، الأمر الذي يتيح لهم تحقيق الأهداف المسطرة.

¹ المرجع السابق، ص 294.

خاتمة الفصل الأول:

خلصنا من خلال هذا الفصل إلى تبيان الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير مبرزين مفهوم عملية الرقابة وما تناولته مختلف المدارس الفكرية ورواد علم الإدارة حتى أخذ مفهومه الشامل الذي يهتم بكل ما تقوم به المؤسسة الاقتصادية بداية بوضع الخطط والأهداف واختيار الوسائل وكيفية استخدامها وصولاً إلى تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها فاتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة، حتى تظهر أهمية علمية الرقابة في تقييم الأداء وقياس مدى تحقيق أهداف المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة، ثم كيفية إدارة عملية الرقابة ومتطلبات نظام الرقابة السليم. وختمنا بتوضيح خطوات مراقبة التسيير من حيث وضع المعايير الرقابية، قياس الأداء وتقييمه من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة، وهذا بالنسبة لكل أنواع الرقابة: الداخلية أو الخارجية، المستمرة أو اللاحقة، المتعلقة بالأنشطة أو بالأفراد إلى غير ذلك. كما سلطنا الضوء على ماهية فعالية القرارات في المؤسسة الاقتصادية وأنواع القرارات والعوامل المؤثرة فيها.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل الثاني:

يرتبط تسيير المنشآت أو المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولكن استخدام هذه الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير إستراتيجيتها وأن تنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح. ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في التفسير والتوضيح يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المحاسب والمسؤول على اتخاذها.

إن تطور مفهوم المحاسبة من مجرد أداة لمتابعة تنفيذ خطة معينة إلى أداة فعالة تساهم في بناء الخطة ذاتها وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، حيث تعطي المحاسبة التحليلية التحليل الدقيق كونها تقوم بحساب التكاليف و تحليلها و التحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وبتقييم المخزونات، والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية عند اتخاذ القرارات تعتبر اهتماما بالغا للمسيرين وأقدم القرارات داخل المؤسسة، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات من الطرق الكمية إلى المعطيات الكيفية، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، أكثر إلحاحا من غيرها، حتى يقف أخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها بالقرارات المناسبة، ولعل المحاسبة التحليلية كأداة فعالة في مراقبة التسيير يمكن لها أن تقدم الكثير في هذا المجال.

الفصل الثاني : أدوات مراقبة التسيير أدوات مساعدة على صنع القرار في المؤسسة

المبحث الأول: المحاسبة التحليلية كأداة لصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارة العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، ولهذا النظام القدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو كيفية تسيير التكاليف، لما تشتمل عليه من أدوات و أسس التجميع بيانات التكاليف و تحليلها و تبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة عليها، ومن ثمة مساعدة المؤسسة على اتخاذ القرار المناسب ورسم السياسات الإنتاجية والتسويقية.

المطلب الأول :تعريف المحاسبة التحليلية وأهدافها

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة ،وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية التسيير المؤسسات . ومن النتائج التي تهدف إليها المحاسبة التحليلية :

- 1 - بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل :
 - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائمة وهذا تسهل أيضاً عملية تحديد النتائج،
 - تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة .
 - مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
- 2 - دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب :
 - تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)
 - مراقبة التكاليف: التموين ، الإنتاج ، التوزيع . أي السهر على الضغط عليها (خفضها) بقدر الإمكان ومراقبة المردودية على مختلف الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتجات أو مجموعات المنتجات، أو مع المبالغ المثالية أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المشابهة ، وهنا بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً".

3- تسمح بقياس النتائج التحليلية : بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة تستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة أو مجموعات المنتوجات والمبيعات أو الخدمات كل منها على حدة، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وأن المردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة .

4 - تساهم أيضاً في وضع الميزانيات التقديرية¹ .

2-وظائف ومجالات تطبيق المحاسبة التحليلية

تقوم المحاسبة التحليلية بوظيفة تحليل التكاليف، في المؤسسة وإعطاء بيانات تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها، ولذلك لقت محاسبة التكاليف استعمال واسع في مختلف المجالات.

الفرع الأول:وظائف المحاسبة التحليلية

تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي :

- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة ،وذلك بإمدادها بالبيانات والمعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاءة في المؤسسة ؛

-أداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما ؛

- كأداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنة بين ما يحدد مقدما وما يتحقق فعلا ؛

-قياس التكلفة الفعلية لأغراض النتائج النهائية ؛

-التخطيط والرقابة على عناصر التكلفة والمسئولية عنها ؛

-اتخاذ القرارات والتخطيط لسياسات الإستراتيجية ؛

- تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات. وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة.

الفرع الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة التحليلية

تتمثل مجالات تطبيق محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية حتى يمكن لهذا النظام أن يؤدي مهمته يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها نذكر :

¹ناصر الدادي عدون ،تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية،دار المحدية العامة الجزائر،1994،ص 8-9.

- التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب إن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة للوصول إلى الأهداف المسطرة وكذلك من شروط النجاح يجب إن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات ؛
- وجود نظام للمعلوماتية حيث إن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث إن وسائل الإعلام الآلي واستعمالاتها في المؤسسات من شأنها إن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك في اتخاذ قرارات بسرعة وفي التوقيت المناسب. ومنه يمكن تطبيق المحاسبة التحليلية في¹ :
 - المؤسسات الإنتاجية أو الصناعية ؛
 - المؤسسات الخدمية والتجارية؛
 - القطاع الزراعي؛
 - المؤسسات الحكومية لمراقبة التكاليف.

المطلب الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة الكلية)

إن طريقة الأقسام المتجانسة أو كما يطلق عليها بمصطلح الكلية، هذه الطريقة تعتمد على مبدأ التفرقة أو تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج ، إلى مصاريف مباشرة يتم تحميلها مباشرة للمنتج، ومصاريف غير مباشرة، يتم معالجتها بشكل خاص، ثم بعد ذلك يتم تحميلها على المنتجات .

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول طريقة الأقسام المتجانسة

1-تعريف القسم المتجانس: لقد عرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف²

2-أنواع الأقسام: هناك نوعين من الأقسام، الأقسام الرئيسية و الأقسام الثانوية تحدد هذه الأقسام انطلاقا من دراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة ونشاطاتها معتمدة على الهيكل التنظيمي، حيث يتم الحرص على

¹ أبو يعقوب عبد الكريم المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر . بدون سنة نشر ،،ص 11.

² عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار الإثراء، 2008 ،ص 80.

تجانس العمليات داخل كل قسم، وهذا لكي تسهل عملية تحميل المصاريف، غير المباشرة لكل قسم فتحدد الأقسام كما يلي:

أ- الأقسام الرئيسية: وتضم الأقسام التي لها علاقات مباشرة بالإنتاج والمواد، وتمثل هذه الأقسام غالبا (قسم الإنتاج وقسم الشراء وقسم التوزيع)

ب الأقسام الثانوية (الأقسام المساعدة): هي عبارة عن الأقسام التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، ونجد من بينها (قسم الصيانة ، الطاقة وقسم الإدارة).

3-تحديد مفاتيح التوزيع: يجب على المؤسسة أن تبحث عن مفاتيح توزيع مناسبة، لتوزيع وتحميل المصاريف غير المباشرة على كافة الأقسام . حيث يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة الى أخرى، ومن بين هذه المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التمويل، كمية التمويل، قيمة الآلات، عدد العمال، المساحة¹.

الفرع الثاني: عرض طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

لحساب النتيجة التحليلية باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة، يجب على المؤسسة أن تتبع الخطوات التالية²:

1 -تخصيص التكاليف غير المباشرة على كافة أقسام المؤسسة.

2 -إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الرئيسية.

3 -تحديد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة لكل منتج ولكل قسم إنتاجي (رئيسي).

4 -إضافة المصاريف المباشرة المحملة لكل منتج، للمصاريف الغير المباشرة الخاصة به.

بالنسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على كافة الأقسام، يتم عن طريق تحديد مفاتيح التوزيع، حيث يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام ويختلف من حالة إلى أخرى ومن بين هذه المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد (تكلفة الإنتاج، كمية التمويل، قيمة الآلات، عدد العمال، المساحة)³.

¹ ناصر دادي عدون، نظام التكاليف، تقنيات المراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1994 . ص39

² عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار الإثراء، 2008، ص80.

³ ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية، تقنيات المراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص39.

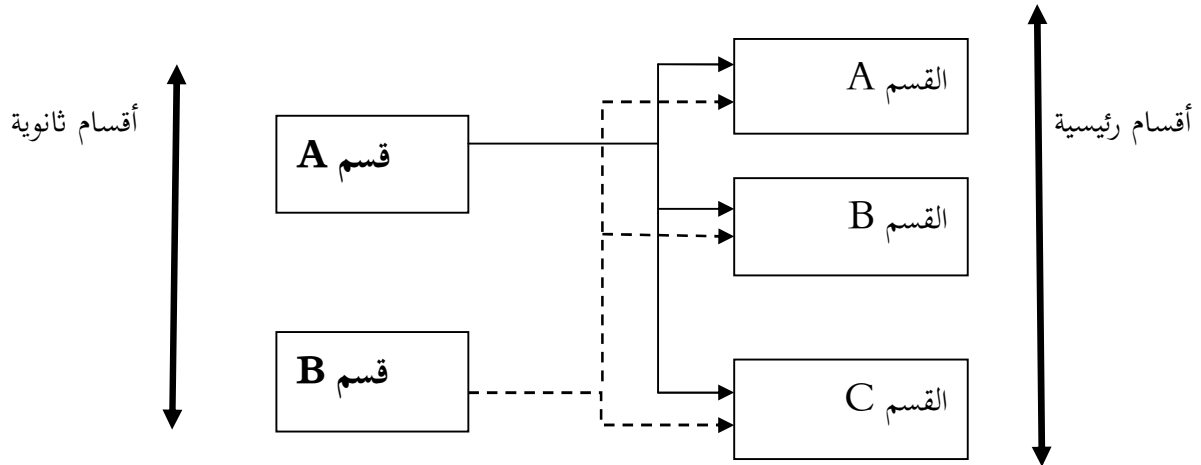
كل هذا يهدف إلى تحقيق عدالة في نصيب التكاليف لكل قسم من أقسام المؤسسة.

—بعد هذه المرحلة، يتم توزيع المصاريف غير المباشرة الخاصة بكل قسم مساعد (خدمي) على كافة الأقسام الرئيسية (الإنتاجية)، وهو ما يطلق عليه بعملية التوزيع الثانوي. بالنسبة لتوزيع هذه المصاريف فإنها تتم على ثلاثة طرق هي¹:

1- التوزيع المباشر لأقسام خدمات الإنتاج

: حسب هذه الطريقة، فإنه يتم توزيع التكاليف غير المباشرة الخاصة بأقسام الخدمات على الأقسام الرئيسية بشكل مباشر، وذلك حسب نوع الخدمات التي يقدمها كل قسم خدمات إلى قسم رئيسي، كما يلي

الشكل: (1-2) : يوضح طريقة التوزيع المباشر لتكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.



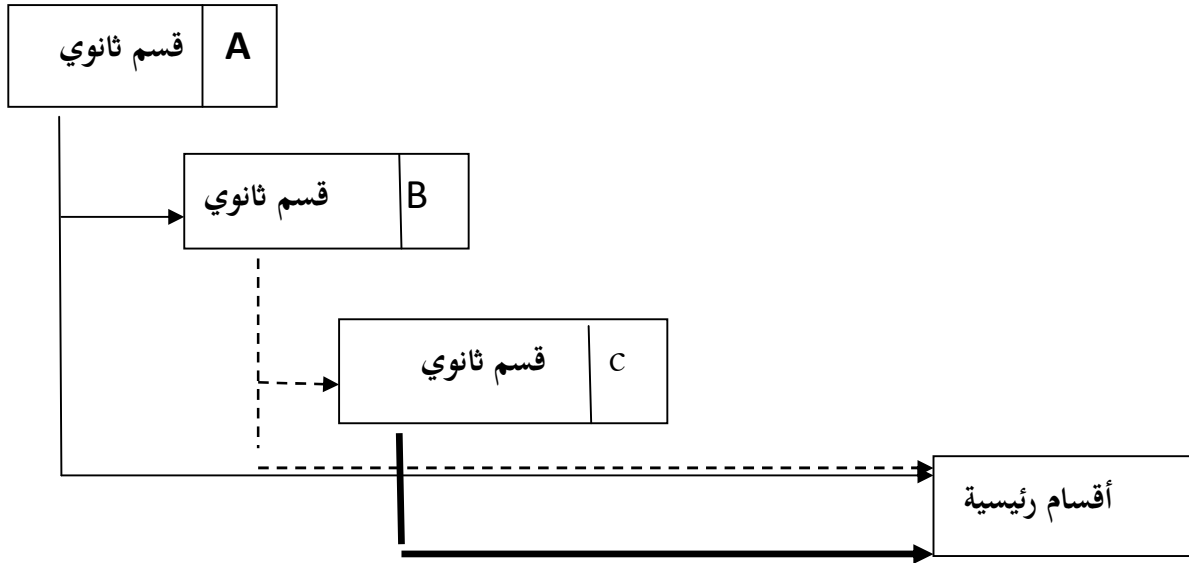
المصدر: دادي عدون، محاسبة التحليلية، تقنيات المراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر 1994 ص 39.

2- طريقة التوزيع التنازلي:

وفقا لهذه الطريقة يأخذ في الحسبان استفادة جميع أقسام الرئيسية من خدمات الأقسام المساعدة، ويتم التكاليف غير المباشرة لأقسام خدمات الإنتاج التي تؤدي خدمات لأكثر عدد من أقسام الإنتاج وأقسام خدمات الإنتاج، ثم يليه القسم الثاني، والشكل التالي يوضح توزيع التكاليف حسب هذه الطريقة:

¹ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 40.

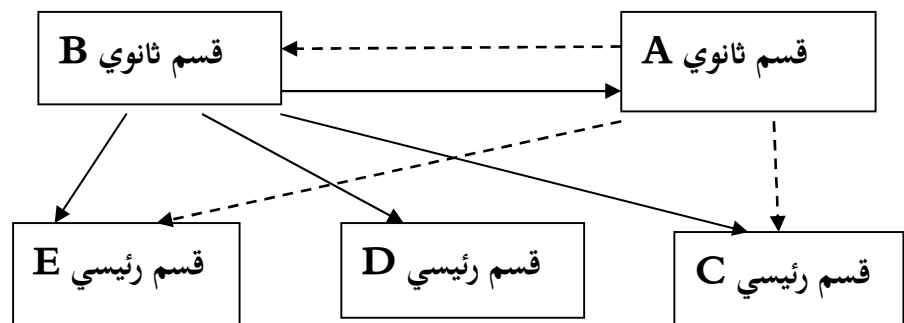
الشكل (2-2): يوضح طريقة التوزيع التنازلي بين أقسام المؤسسة



المصدر: Thierry Cuyaubere Jacques Muller Contrôle de Gestion P126.

3- طريقة التوزيع التبادلي: وفقا لهذه الطريقة فإن كل قسم من أقسام خدمات الإنتاج يقدم خدمات لجميع الأقسام لما فيها الإنتاجية وغير الإنتاجية (الرئيسية والثانوية)، أي أن هناك تبادل في الخدمات بين الأقسام الثانوية (المساعدة ، ويتم التوزيع كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل (2-3): التوزيع التبادلي للتكاليف غير المباشرة لأقسام الرئيسية والخدمات



المصدر : من إعداد الطالبين

بعد عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة بالنسبة لأقسام الخدمات على الأقسام الرئيسية، تقوم بحساب معدلات التحميل للمصاريف لكل قسم من الأقسام الرئيسية وذلك بقسمة التكاليف الإجمالية لكل قسم على عدد وحدات ذلك القسم

معدل التكلفة لكل قسم = $\frac{\text{اجمالي تكاليف القسم}}{\text{عدد وحدات القسم}}$ وبالتالي فإن حساب سعر التكلفة يكون كما يلي :

عدد وحدات القسم

سعر التكلفة = المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة المعالجة عن طريق الجدول

النتيجة = سعر البيع - سعر التكلفة

الفرع الثالث: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة ودورها في اتخاذ القرار

1-تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

وكغيرها من الطرق، إن لهذه الطريقة عدة مزايا، كما أنها لا تخلو من بعض العيوب

أ. -المزايا: نذكر من هذه المزايا ما يلي¹ :

في إطار هذه الطريقة يتم حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

-إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر التكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن تكلفة الكلية للمنتج.

-مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) استخدامها في المخزون السلعي

ب. -النقائص: وكما أن لهذه الطريقة عدة مزايا، فإنها لا تخلو من بعض الانتقادات الموجهة لها، من هذه الانتقادات نذكر ما يلي :

-كون هذه الطريقة يصطلح عليها بالكلفة الكلية، أي أن شموليتها وثقل المعالجة الناجمة عنها يجعلها طريقة جد مكلفة سواء من الناحية البشرية (تكوين، تنفيذ) أو من الناحية التقنية (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع).

¹ أحمد طوايبي، نظام التكاليف كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص 102 .

—طريقة التكاليف الكلية تقسم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية، مما ينجم عنه جمود تنظيمي للمؤسسة، وبالتالي أي تغير في الهيكل التنظيمي أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف .

—هذه الطريقة لا تأخذ أثر حجم النشاط بعين الاعتبار، بحيث أن التغير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات، قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن يطرأ أي تغير على المصاريف غير المباشرة، هذا ما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتجاتها.

—إن التغيرات الحاصلة في البيئة الصناعية للمؤسسات، من الاعتماد على تكنولوجيا معلومات و إنتاج متطورة، جعل من مفاتيح التوزيع الخاصة بطريقة الأقسام المتجانسة لا توفى بالغرض وتؤدي إلى انحرافات في تحميل التكاليف على المنتجات، و بالتالي ضرورة البحث عن مفاتيح جديدة لتوزيع المصاريف غير المباشرة توافق و تتماشى مع التطورات الحاصلة .

3- طريقة التكاليف الكلية واتخاذ القرار:

تمثل مخرجات طريقة الأقسام المتجانسة كمصدر معلومات تستند لها الإدارة لاتخاذ مجموعة من القرارات. ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة التكاليف الكلية ما يلي¹:

أ **قرارات التسعير:** تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، حيث يساهم السعر في ذلك حيث أن استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن تكون كافيا لتغطية جميع المصاريف (المباشرة وغير المباشرة)، وتحقيق عائد مناسب مقابل استخدام المؤسسة لأموالها.

ب- **قرار الإنتاج:** إن الحديث عن قرارات الإنتاج يعني الحديث عن قرارات قصيرة المدى أي استخدام الطاقة المتاحة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة مستنديين في قراراتنا على سلوك التكاليف خلال الأمن القصير، ومدى الأثر الذي يحدثه القرار على ربحية المؤسسة، ككل في المدى الطويل واتخاذ القرار يعني المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل، أين يتم اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد وبأقل تكلفة.

¹كسائي رشيد، د. أوكيل نسيم، تحليل التكلفة محاسبيا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث ص 08.

المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

هذه الطريقة تعتمد أساساً على الفصل بين المصاريف وغير المباشرة، وكذلك التمييز بالنسبة للمصاريف غير المباشرة بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة.

1- أهداف الطريقة ومضمونها الاقتصادي:

يرجع الفضل في ظهور الطريقة Cantt Lawrence Horry ، المهندس التاييلوري، الذي عرض هذه الطريقة عام 1915¹. إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف الوحيدة الكلية لمراكز النشاط و المنتجات.

إن توزيع العشوائي للمصاريف غير المباشرة ف طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)، يجعل من هذه الطريقة، طريقة مضللة بإعطاء تكاليف كلية خاطئة وهذا بسبب تعرض التكاليف الوحيدة للتغيير في غالب الأحيان نتيجة تغيير النشاط بخلاف طريقة التحميل العقلاني التي تهتم بالتكاليف الثابتة، وذلك يربطها بحجم النشاط .

قبل عرض هذه الطريقة وكيفية حساب النتيجة، يجب أولاً التعرف على المبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة.

أ - مبدأ استعمال طريقة التحميل العقلاني: يقوم هذا المبدأ على الربط بين التكاليف الثابتة بمستوى النشاط الطبيعي، بالتالي فهي تسمح بتخصيص جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف، والذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط الطبيعي .

ب- تحديد مستوى النشاط الطبيعي: يعتبر تحديد المستوى النشاط الطبيعي للنشاط النقطة الأهم في هذه الطريقة، إذ أن المصطلحات التي تعبر عن النشاط الطبيعي قد تختلف من مفهوم لآخر، إلا أن تحديد هذا المستوى رغم اختلافها المفاهيم قد يرجع إلى مجموعتين من العناصر داخلية وخارجية².

¹ رحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير، مرجع سبق ذكره، ص 211.

² المرجع السابق، ص 212.

- **العناصر الداخلية:** فهي تشمل كافة المعطيات التقنية، بما فيها طاقة الإنتاج التي تمتلكها المؤسسة المكونة من مجموع وسائل الإنتاج المتاحة للمؤسسة، كذلك القدرات الإنتاجية، إضافة إلى المعطيات الاجتماعية (حيث أن أوقات العمل المدفوعة الأجر في الغالب للمؤسسة)، ومعطيات تنظيمية متمثلة في الصيانة، الإصلاحات .

- **العناصر الخارجية:** التي تأخذ بعين الاعتبار المنافسة التي تتعرض لها المؤسسة، الحالة الظرفية العامة الدولية أو الوطنية، أو الخاصة بقطاع نشاطها من خلال الأخذ بعين الاعتبار كافة العناصر الداخلية والخارجية، نستطيع المؤسسة تحديد معايير النشاط بشكل دقيق، بالرغم من أن هذا صعب نوعاً ما.

ج- **كيفية حساب النتيجة التحليلية باستخدام طريقة التحميل العقلاني:** إن المبدأ الأساسي الذي تقوم عليه طريقة التحميل العقلاني هو معامل التحميل العقلاني أي يعتبر حساب معامل التحميل العقلاني أو خطوة في هذه الطريقة ويحسب هذا المعدل وفق القانون التالي :

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط الفعلي}}$$

النشاط الفعلي

بعد حساب هذا المعدل يمكن الخروج بحالتين :

- **ربح الفعالية:** ومعناه زيادة في نشاط المؤسسة، بعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، هذا سيؤثر على سعر التكلفة بحيث سوف يرتفع أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية، والفرق بينهما يمثل ربع الفعالية نتيجة لزيادة يضاف إلى النتيجة وبالتالي فهو يؤثر على النتيجة النهائية .
- للمؤسسة

تكلفة البطالة: ومعناه أن قدرة المؤسسة العادية لم تستغل كاملة وفي هذه الحالة يجب أن يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة.

ويتم حساب النتيجة وفق هذه الطريقة كما يلي :

بنفس طريقة الأقسام المتجانسة، تعالج المصاريف غير المباشرة وتحمل لكل قسم وقت مفاتيح توزيع محددة، إلا أنه بالنسبة لطريقة التحميل العقلاني، يتم احتساب التكاليف الثابتة المحملة فقط والتي تحصل عليها بضرب التكاليف

الثابتة غير المباشرة في معامل التحميل لكل قسم، ثم تضاف لها المصاريف غير المباشرة المتغيرة، هذه الخطوة تتم قبل التوزيع الثانوي، بعد ذلك نواصل بنفس خطوات طريقة الأقسام المتجانسة ويكون سعر التكلفة يساوي كما يلي :

سعر التكلفة = المصاريف المباشرة + المصاريف غير المباشرة المحملة (المتغيرة والثابتة المحملة) غير أنه عند حساب النتيجة يجب أن ندرج فروق التحميل .

في حالة كان معامل ت ع 1 > أي أن النشاط الفعلي النشاط الطبيعي يعني هذا أن جزء من التكاليف الثابتة فقط حمل للمنتج، وفرق التحميل (التكاليف الثابتة - التكاليف محملة) بعد ويعالج كما يلي :

النتيجة الإجمالية = سعر البيع - سعر التكلفة - فرق التحميل

*في حالة كان معامل ت ع 1 > أي أن النشاط الفعلي النشاط الطبيعي يعني هذا أن المنتج تحمل التكاليف ثابتة، أما بالنسبة لفرق التحميل (التكاليف الثابتة - التكاليف محملة) بعد ويعالج كما يلي :

النتيجة التحليلية = سع البيع - سعر التكلفة + فرق التحميل

وكخلاصة يمكن القول أن الفرق بين التكاليف الكلية وطريقة التحميل العقلاني هو فروقات التحميل أي أن:

ن ت بطريقة التكلفة الكلية = ن ت بطريقة التحميل العقلاني + ربح الفعالية

2- دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات :

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية للمحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات الغير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار . ففي حالة الأزمة مثلا (تراجع المبيعات)¹.

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة، فإن التكلفة الثانية للوحدة السوق ترتفع، أما التكلفة المتغيرة للوحدة فتبقى ثابتة، هذا ما يؤدي الى ارتفاع سعر التكلفة للوحدة المنتجة، وهو ما يدفع المؤسسة الى الرفع سعر الم

¹ بوكساني رشيد د أوكيل نسيمه تحليل التكلفة محاسبتا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، ورقة بحث ، ص 10.

نتج لتغطية الخسائر، غير أن هذا القرار سيعمق من مشكلة المؤسسة، لأنه في حالة الرفع من السعر ينخفض الطلب وبالتالي انخفاض حجم المبيعات.

عند استعمال طريقة التحميل العقلاني تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات التسعير في حدود مسؤولياته، ويتم ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي، وبالتالي تحديد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط، لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير، وعليه فإن متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو إنتاج الم نتج أو التخلي عنه .

3 - تقييم طريقة التحميل العقلاني

لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تعلق بأثر مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفي ما يلي تتعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة¹

أ- المزايا: من مزايا هذه الطريقة نذكر ما يلي :

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره

-مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير المشغلة

- تحقيق عدالة في تحديد التكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة المستعملة.

-الجمع إلى حد ما بين المزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

ب- النقصان: وكما أن لهذه الطريقة مزايا، فإنها لا تخلو من بعض النقصان وهي

-صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة

¹ طوايبة أحمد، المحاسبية التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج ، مذكرة لنيل الماجستير، 2002، ص 105

—مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثارها على النتيجة

—فوائد هذه الطريقة أهميتها كبيرة في حدود المؤسسة، أما الأطراف الخارجية فليس لها أهمية.

المطلب الرابع : طريقة التكاليف المتغيرة :

1-تعريف الطريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تعتمد أساس على الفصل بين التكلفة المتغيرة، وحساب سعر التكلفة يتم فقط بالتكاليف المتغيرة، لإغراض التسيير، وي طرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال تحصل على هامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية¹ وظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية، وتعد أثر ملامة من حيث استعمالها في التحليل و التسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط والمراقبة فعالية التسيير من إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها.

2 -أهداف طريقة التكلفة المتغيرة: من أهداف هذه الطريقة يمكن أن نذكر ما يلي²:

—تهدف إلى الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة باعتبار أن التكلفة المتغيرة يمكن التحكم فيها ولو نسبيا بحكم اعتمادها على حجم النشاط.

- تهدف إلى التعرف على نسبة التكلفة المتغيرة في النتيجة التحليلية.

- محاولة تخفيض التكلفة والقدرة على التحكم فيها والتقليل منها إلى حد ما.

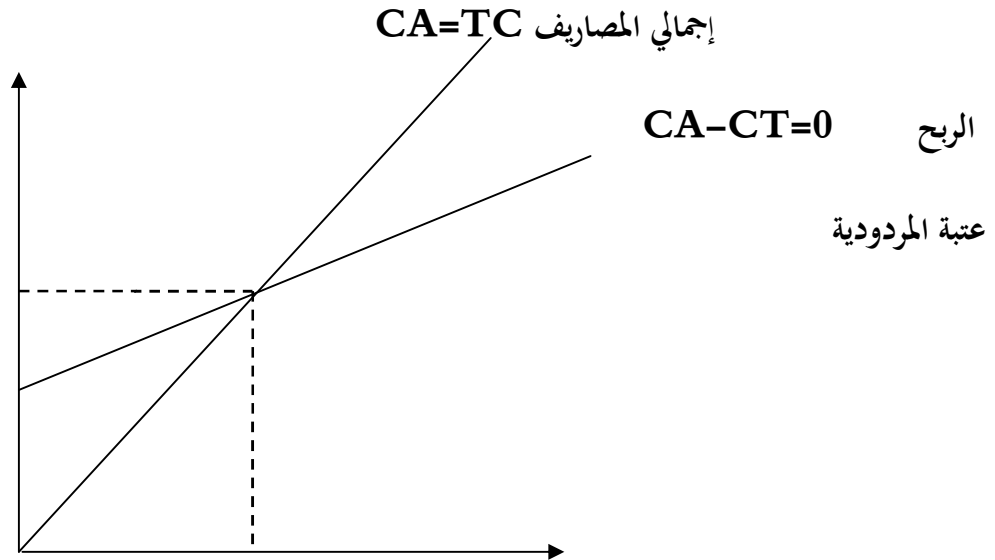
- المساهمة في التخطيط والرقابة في المدى القصير.

—تساعد على تحديد عتبة المردودية والهامش الأمان.

¹مصطفى سالم، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الخامسة العدد 35 خريف 2007، نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير ص10.

²المرجع السابق ص 11.

3- تعريف عتبة المردودية: هي عبارة عن مستوى نشاط، عادة ما يعبر عن هذا المستوى برقم الأعمال، الذي تكون عنده النتيجة مساوية للصفر (0)، يمكن أن يعبر عنها كذلك بوحدات كمية و وحدات نقدية بعبارة أخرى هي النقطة التي، منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح¹.



المصدر: Toufik Saada, Alain Brulaud, Claude Simon, Comptabilité: Analytique est C.G P 58

نشير هنا إلى أن (عتبة المردودية) يعتمد تحليل التعادل على مجموعة من الافتراضات المهمة في إطار تطوير العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح وهذه الافتراضات يمكن التلخيص منها على النحو التالي:

- ثبات التكلفة الثابتة، أي بقائها ضمن مدى معين ثابتة أو أنها تتغير بصورة طفيفة، بحيث يمكن اعتبارها إلى حد ما عناصر غير متغيرة وقد يحصل عندما تتجاوز الإدارة نطاق معين من الإنتاج، أن تتغير هذه التكاليف بقفزة، حيث تبقى خلال مستوى الإنتاج الحالي غير متغيرة، وهي بهذا تسمى أحيانا بالتكاليف المتغيرة بقفزات - . وجود علاقة خطية ذات نسبة ثابتة بين حجم الإنتاج الكلي والإيرادات ويقتضي هذا ضرورة ثبات سعر بيع الوحدة بغض النظر عن التقلبات في كمية المبيعات.
- لا يوجد هناك تقلبات في أسعار عوامل الإنتاج، ومستوى إنتاجية الفرد خلال فترة التي يراء فيها تحديد نقطة التعادل لها.

¹ Abdellah Boughba, Comptabilité. Analytique D'Exploitation.p.125.

وبالرغم من أن هذه الافتراضات لا يمكن حدوثها في الواقع، إلا أن المؤسسات وضعت هذه الفرضيات و اعتمدت عليها من أجل عملية تخطيط الأرباح ومراقبة التسيير.

4- طريقة التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار:

إن أهم عنصر أو مؤشر يميز هذه الطريقة هي مؤشر عتبة المردودية، الذي يعتبر الأساس في اتخاذ القرارات التي يمكن أن تساهم بها هذه الطريقة يمكن في استعمالات عتبة المردودية

وهذه بعض استعمالات عتبة المردودية¹:

- تحديد المنتجات ذات المردودية و اتخاذ القرار إما بإنتاجها أولا
- اعتماد هذا الم نتج في التقدير عن طريق تحديد النتيجة الموافقة لرقم أعمال معين أو رقم الأعمال الموافقة لنتيجة معينة.
- تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن تجاوزه دون أن تدخل المؤسسة في منطقة الخسارة.
- اتخاذ بعض القرارات الاستثمار أي عند تغير هيكل المؤسسة و الرفع من طاقتها.
- يسمح هذا النموذج في اتخاذ قرار اختيار أسلوب الإنتاج البديل وذلك عن طريق مفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا أو ميكانيكيا.
- المساهمة في قرار التغير.

5- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

لقد جاءت هذه الطريقة بمدخل جديد من حيث تقييم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة كذاك، كما أنها تحتوي على مؤشر مهم هو عتبة المردودية الذي يساهم بشكل كبير في التخطيط والمراقبة التسيير، أي أن هذه الطريقة تتمتع بعدة مزايا، غير أن هذا لا ينفي كذلك أن لهذه الطريقة بعض النقائص و الانتقادات موجهة لها.

¹ بوكساني رشيد، تحليل التكاليف محاسبيا واتخاذ القرارات المؤسسة مرجع سبق ذكره ص 11.

أ- المزايا: لان طريقة التكاليف المتغيرة عدة مزايا نذكر منها ما يلي¹:

- سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأن تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف الصناعية المتغيرة، وهذه تسهل فهم تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون وتزيد من فعالية الرقابة على عناصر التكاليف الثابتة، حيث أن هذه الأخيرة يتم رقابتها على أساس قيمتها الإجمالية

-عدم التلاعب في الأرباح لأن الأرباح تتوقف على عدة وحدات المباعة، أما في طريقة التكاليف الكلية مثلاً فتعتمد الأرباح على عدة وحدات المنتجة والمباعة، ففي طريقة التكاليف الكلية تحمل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج وهذا قد يؤدي إلى التلاعب في رقم الربح، فمن المعروف أنه إذا زادت وحدة أخرى مدة عن أول المدة، يتم تحويل جزء من التكاليف الثابتة إلى الفترة القادمة و بالتالي تزداد أرباح طريقة التكلفة الكلية عن أرباح طريقة التكلفة المتغيرة

-تحليل علاقة التكلفة وحجم الأرباح، هذا التحليل يعتبر من أهم الأمور في التخطيط الربحية وللقيام بذلك لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحديد هامش مساهمة الوحدات، لذلك فإن قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة يعتبر نقطة البداية في إجراء هذا التحليل.

ب- النقصان: بالرغم من أن لطريقة التكاليف المتغيرة العديد من المزايا إلا أن ذلك لا يعني أنها تخلو من بعض النقصان التي يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- صعوبة تصنيف بعض العناصر. أي هل تعتبر تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة.

- كون أن هذه الطريقة تعتمد في تحديد السعر على التكاليف المتغيرة فقط ، وعند ذلك فإنه يمكن أن يكون السعر غير كافٍ لتغطية التكاليف الثابتة، غير أن أصحاب نظرية التكاليف المتغيرة ردوا على هذا المشكل بأن الطريقة تعتمد في وضع سياستها التسعيرية على اعتبار الحد الأدنى للسعر هو التكلفة المتغيرة للوحدة، وكون أن الهامش يغطي أو لا يغطي قيمة التكاليف الثابتة . فإن ذلك مرتبط بظروف الطلب و العرض في السوق، ولا يوجد مانع في ظل النظرية في وضع أقصى سعر يمكن أن تحدده ظروف السوق.

¹ محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، 2009 الطبعة الرابعة، ص 300.

- فرض أن التكاليف المتغيرة تتغير بنفس النسبة التي يتغير بها رقم الأعمال. يجعل من هذا الفرض لا يعكس النشاط الطبيعي، أي أنه فرض بعيد عن الواقع.

الخلاصة:

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم التقنيات في مراقبة التسيير فعبّر وسائلها وأدواتها يمكن لأخذ القرار داخل المؤسسة أن يقف على أهم النتائج وتطورها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، وبالنظر إلى الطرق المتجددة التي تستعملها والتي تمثل في نفس الوقت تطوراً يمكن تنويع التقييم والمتابعة بحسب الأهداف المحددة من قبل المؤسسة.

فطريقة التكلفة الحقيقية تستدعي متابعة ومسايرة التكاليف كما هي تاريخياً، فهي تواكب المحاسبة العامة من حيث الغرض غير أنها تتيح في الآجال القصير التعرف على مسار تطور التكاليف.

وإذا كان الهدف تحليلياً أكثر فإن طريقة التحميل العقلاني التي جاءت لتقدم حلولاً لإشكالية طوابع التكاليف وتحديد أثر الثابت منها لتحديد فاعلية الأموال المنتجة إن صح التعبير وتعتبر طريقة فعالة في قياس النجاعة التسييرية المتعلقة بتوجيه الأموال.

وفي نفس السياق تقريباً فإن طريقة التكاليف المتغيرة تمثل وسيلة ممتازة لتحليل التكاليف وربطها بالمستقبل حيث تمكن من الفصل النهائي بين الأعباء المتغيرة والثابتة، لتقريب عملية التحليل إلى مستويات التقدير المستقبلي لما يمكن أن تكون عليه نتائج المؤسسة، وكذلك لفهم مستويات تفاعل الأموال المنتجة وقدراتها وحجمها. إن هذه السياقات المختلفة في التحليل تمكن من بلورة قنوات للاتصال داخل المؤسسة، تسهل بصورة جلية عمليات المتابعة التنفيذ، وإذا كان القرار في كل هذا المنتج الطبيعي لحركة المؤسسة فإن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة فاعلة في هذا المجال خاصة ما يتعلق بالجوانب التالية:

- تقدم التحليل الدقيق حيث تقوم بحساب التكاليف وتحليلها التحكم فيها.
- تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات الاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة. ه وسيلة لاكتشاف الحقائق ذات الصلة الوثيقة بالقرارات الإدارية.
- تساعد في إعداد التقارير المختلفة وإجراء المقارنة التي تعبر عن أداء المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
- توفر معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل. نظراً للدور الكبير الذي وضحه في هذا العمل المتواضع ارتأينا أن نقترح بعض التوصيات من أجل النهوض بنشاط المؤسسات الجزائرية.
- استعمال المحاسبة التحليلية في مختلف فروع وهيئات المؤسسة الاقتصادية والخدمية الجزائرية من أجل ضمان السير الحسن وعدم ارتكاب الأخطاء و اكتشافها مبكراً من أجل تصحيحها.

- الاعتماد على المحاسبة التحليلية كوسيلة أو ركيزة لاتخاذ مختلف القرارات من أجل اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة وبأقل تكلفة وبأسرع وقت.
- ضمان اليسر الحسن والمراقبة المستمرة للمدخلات والمخرجات داخل كل مؤسسة لضبط الأخطاء المعتمدة وغير المعتمدة.

المبحث الثاني: التحليل المالي أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر التحليل المالي، أداة لتشخيص الوضعية المالية الماضية والحاضرة، للمؤسسة واتخاذ القرارات المستقبلية من خلال القوائم المالية، التي تتضمن كم هائل من البيانات المحاسبية الخاصة بالفترات المالية السابقة والحالية، ويتم تحليلها باستخدام الأساليب والأدوات المناسبة، لتحويل تلك البيانات إلى معلومات مفيدة عن أداء المؤسسة في الماضي إضافة إلى التنبؤ بمستقبلها، ثم تفسير نتائج التحليل لخدمة كافة الأطراف المستخدمة للبيانات المحاسبية، ويعتبر التحليل باستخدام المؤشرات المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها¹

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التحليل المالي

1-1: مفهوم التحليل المالي

تختلف تعريف التحليل المالي باختلاف المنهج العلمي المتبع ويمكن إعطاء مجموعة من التعاريف تتمثل في ما يلي:

يعتبر التحليل المالي : " بأنه مجموعة العمليات التي تعني بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمنشأة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها في الحكم على مركز المنشأة المالي وتكوين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، وتساعد أيضا في تقييم أداء المنشأة وكشف انحرافات والتنبؤ بالمستقبل² . "

ويعد التحليل المالي على أنه " عملية دقيقة و مدروسة تسعى إلى تعزيز القرارات التي أثبتت القوائم المالية نجاحها، ومن جهة أخرى تعديل القرارات التي تبين وجود ثغرات فيها، وأيضا تكوين منظومة معلومات يستند إليها المدير المالي في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات³ . "

ويعرف أيضا على أنه " عملية معالجة للبيانات المالية المتاحة عن المؤسسة ما لأجل الحصول منها على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي و

¹أوراع خولة، مساهمة التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص2

²هيثم محمد الزعي، الإدارة والتحليل المالي، (عمان، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، سنة 2000)، ص157.

³نفس المرجع السابق، ص 157.

الحاضر و كذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية) وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل¹ . "

التحليل المالي " يقصد به فهم و تفسير وقراءة القوائم المالية للمؤسسة وبهدف إلى تحديد العوائد المالية ومستوى المخاطر للأصل، وهو حساب النسب التحليلية من القوائم المالية وتفسير هذه النسب لمعرفة اتجاهات كأساس للقرارات الإدارية² .

يعرف التحليل على انه " دراسة القوائم المالية بعد تبويبها باستخدام الأساليب الكمية ، وذلك بهدف إظهار الارتباطات والعلاقات بين عناصرها و التغيرات التي تجري على هذه العناصر واثار هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المنشأة من الناحية الائتمانية و التشغيلية و التمويلية و تقييم أداء هذه المنشأة وتقديم المعلومات لكافة الأطراف المستفيدة من اجل اتخاذ القرارات السليمة³ . "

ويعرف أيضا "فالتحليل المالي يعتبر تشخيصا شاملا وتقييما للحالة المالية لفترة زمنية ماضية معينة من نشاط المؤسسة ، و الوقوف على الجوانب الايجابية و السلبية من السياسة المتبعة ، باستعمال أدوات ووسائل تتناسب مع طبيعة الأهداف المراد تحقيقها. ويعتبر التحليل المالي مهمة من مهام التسيير المالي و يعتبر الركيزة التي يستند عليها المسير المالي في وضع البرامج و الخطط المالية المستقبلية⁴ .

- خصائص التحليل المالي: تتمثل خصائص التحليل المالي في:

- 1- هو عملية تحويل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية إلى معلومات تستعمل كأساس اتخاذ القرارات.
- 2- يشمل كافة الأنشطة عند كل المستويات الإدارية وليس فقط النشاط المالي.
- 3- هو نشاط مستمر في المؤسسة.
- 4- يميز بين كل من البيانات والمعلومات المساعدة في عملية اتخاذ القرارات.
- 5- يقتصر على بيانات مالية محدودة بل يمتد إلى ميزانية وقوائم الدخل

1-2: أهمية التحليل المالي:

تتمثل أهمية التحليل المالي في النقاط التالية:

¹ عبد الحكيم كراجه ، و آخرون ، (الإدارة والتحليل الماليأسس- مفاهيم -تطبيقات) (عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع) ، ط 1 ، 2000 ص 141

² شباح نعيمة ، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية ، (رسالة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، كلية

العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2007) ص 43.

³ منير شاكر محمد ، و آخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات (عمان، دار وائل للنشر، الطبعة 2005) 2، ص 12.

⁴ مبارك لسلوس ، التسيير المالي (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 2، 2012) ص 15.

- يساعد إدارة المؤسسة في رسم أهدافها و بالتالي إعداد الخطط السنوية اللازمة لمزاولة النشاط الاقتصادي.
- تمكين الإدارة من تصحيح الانحرافات حال حدوثها و ذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- اكتشاف الفرص الاستثمارية الجديدة.
- يعتبر أداة فعالة لزيادة فعالية عملية التدقيق.
- تشخيص الحالة المالية للمؤسسة.
- الحكم على مدى إدارة المؤسسة.
- تحديد قدرة المؤسسة على الاقتراض و الوفاء بديونها.

المطلب الثاني: أنواع التحليل المالي

تحليل داخلي وخارجي:

للتحليل المالي أنواع مختلفة يشترطها موضوع البحث والاستنتاج التي ينفذها المحلل وحجم المشكلة التي يدرسها والوقت الذي تستغرقه العملية التحليلية.

فالتحليل الذي يستند على دراسة البيانات والمعلومات الاقتصادية_الاجتماعية لوحدة معينة يسمى بالتحليل الداخلي، وبمعنى آخر دراسة الأنشطة الاقتصادية لمشروع منفرد دون المقارنة مع المنشآت الاقتصادية الأخرى التي يرتبط بها المشروع.

- إن هذا النوع من التحليل يبقى قاصرا دون مقارنته مع المشاريع والمؤسسات الاقتصادية الأخرى التي تشابهها في طبيعة العمل أو النشاط.

فإذا تمت مثل هذه المقارنة، ففي هذه الحالة يكون التحليل خارجيا، ولتوضيح الفكرة الأخيرة الواردة ذكرها، نفترض أن إحدى المنشآت تمارس عما تجاريا في إحدى المدن، ومنشأة ثانية تمارس نفس العمل وفي نفس المدينة، فإذا قامت إحدى المنشأتين بعملية تحليلية لنشاطها دون أن تقارنه مع المنشأة الثانية فيكون التحليل داخليا، أما إذا تمت المقارنة فيكون التحليل خارجيا¹.

البعد الزمني للتحليل:

إن للتحليل المالي بعدا زمنيا، يمثل الماضي والحاضر، وبناء عليه يمكن تبويب التحليل المالي من حيث عاقته بالزمن إلى ما يلي:

التحليل الرأسي (الثابت أو الساكن):

بمعنى أن يتم تحليل كل قائمة مالية، بشكل مستقل عن غيرها، كما يتم بشكل رأسي لعناصر القائمة المالية

¹ زياد رمضان، أساسيات التحليل المالي، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 1998، ص 11.

موضوع التحليل، حيث ينسب كل عنصر من عناصرها إلى المجموع الإجمالي لهذه العناصر، أو إلى مجموع مجموعة جزئية منها.

التحليل الأفقي (المتغير):

يهتم هذا التحليل بدراسة سلوك كل عنصر من عناصر القائمة المالية وفي زمن متغير، بمعنى متابعة حركة هذا العنصر زيادة أو نقص عبر فترة زمنية، وفقاً لتحليل الرأسي الذي يتصف بالسكون، فإن التحليل يتصف بالحركة أنه يوضح التغيرات التي حدثت خلال فترة زمنية محددة.

الفترة التي يغطيها التحليل:

يمكن تبويب التحليل المالي استناداً إلى طول الفترة الزمنية التي يغطيها التحليل إلى ما يلي:

التحليل المالي قصير الأجل:

قد يكون التحليل رأسياً أو أفقياً، ولكنه يغطي فترة زمنية قصيرة، ويستفاد منه في قياس قدرات وإنجازات المشروع في الأجل القصير، وغالباً ما يركز هذا النوع من التحليل على قابلية المشروع في الأجل القصير على تغطية التزاماته الجارية وتحقيق الإيرادات التشغيلية، لذلك غالباً ما يسمى بتحليل السيولة وهذا النوع من التحليل يهتم بالدرجة الأولى الدائنين والبنوك.

التحليل المالي طويل الأجل:

يركز هذا التحليل على هيكل التمويل العام والأصول الثابتة، والربحية في الأجل الطويل، إضافة إلى تغطية التزامات المشروع طويل الأجل¹.

- بما في ذلك القدرة على رفع فوائد وأقساط الديون عند استحقاقها، مدى انتظامها في توزيع الأرباح، وحجم هذه التوزيعات وتأثيرها على أسعار أسهم المشروع في الأسواق المالية، ولتحقيق الغايات السابقة يقوم المحلل المالي بتحليل التناسق في هيكل التمويل والاستخدامات.

مما يعني الجمع بين التحليل قصير الأجل (عند دراسة مصادر التمويل قصير الأجل ومجالات استخدامها) وبين التحليل طويل الأجل عند دراسة مصادر التمويل طويلة الأجل (داخلية وخارجية) ومجالات استخدامها².

■ هناك بعض المحللون يستخدم نوعين من التحليل المالي:

¹ خلدون إبراهيم شريفات، الإدارة و التحليل المالي، دار وائل للنشر، 2011، ص 119.

² المرجع السابق، ص 120.

أ- تحليل الاتجاهات:

يلجأ المحللون الماليون إلى تحليل الاتجاهات لدراسة حركة الحساب أو النسبة المالية على مدار عدة فترات مالية، وذلك للتعرف على مقدار و اتجاه التغير الحادث في حركة الحساب أو النسبة على مقدار الفترة الزمنية مجال المقارنة، ما يوفر للتحليل المالي سمة الديناميكية التي يسعى إليها المحلل المالي، والتي تمكنه من تكوين صورة دقيقة عن واقع حال الشركة وعن اتجاهاتها المستقبلية، ويتخذ تحليل الاتجاهات شكل التحليلي المالي الأفقي للقوائم المالية على مدار عدة فترات مالية، ليتم بعد ذلك إظهار قيم كل بند من بنود القوائم المالية في الفترات التالية على شكل نسبة مئوية من قيمته في سنة الأساس.

ب - التحليل المالي للنسب:

يعتبر هذا الأسلوب مرادف للتحليل الرأسي، إذ تتم مقارنة الأرقام في القوائم المالية للفترة المالية نفسها، ويمكن لهذه المقارنة أن تتم بين بند معين كالمخزون السلعي، بالقيمة الإجمالية للبند الذي ينتمي إليه الحساب وهو بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة على شكل نسبة مئوية، كما يمكن أن تتم المقارنة بين رقمين يرتبطان معا بعلاقة سببية، وتكون حصيلة المقارنة نسبة مالية، كنسبة التداول التي تشتق من خال مقارنة قيمة الأصول المتداولة في نهاية فترة مالية معينة بقيمة المطلوبات المتداولة في نهاية الفترة المالية نفسها¹.

المطلب الثالث: أهداف التحليل المالي

يهدف التحليل المالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المالية، المتمثلة بقراءة وتفسير البيانات المالية و تشكيلها بطريقة تساعد جهات مختلفة على اتخاذ القرار المالي المتعلق بنشاطات و عمليات مالية مختلفة ومن الأهداف التي يسمى التحليل التالي إلى تحقيقها:

- 1- تحديد المركز المالي للمنشأة، وتحديد قيمتها السوقية
- 2- تحديد مركز المنشأة الائتماني سواء كان قدرة المنشأة على الاقتراض أو قدرتها على خدمة دينها .
- 3- تحديد نسبة المخاطرة المحيطة بكل عملية مالية أو نشاط استثماري
- 4- تحديد اتجاهات المنشأة وطريقة أدائها وسياساتها المالية.
- 5- تحديد فعالية وجدوى الاستثمار في كل نشاط
- 6- المساعدة في اتخاذ القرارات المالية بأقل كلفة وأعلى عائد

¹ فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، رام الله، فلسطين، 2008، ص5

- 7- تقديم المعلومات المالية الجاهزة التي تساعد المسؤولين في كل المواقع عند اتخاذ القرارات التي لها اثر مالي.
 - 8- توجيه أصحاب الأموال والراغبين بالاستثمار إلى مجالات الاستثمار المختلفة والعائد المتوقع من كل مجال
 - 9- تحديد نسبة العائد المتحقق على أموال الملاك في كل منشأة ودرجة المخاطرة المرافقة لها.
 - 10- تحديد نسبة نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها، ونسبة الأرباح المحققة¹
- يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسة من زوايا متعددة، وبكيفية تحقق أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، ذلك بقصد تحديد مواطن القوة والضعف، ومن ثم الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم في ترشيد قراراتهم المالية ذات العاقبة بالمؤسسة. ويمكن بشكل عام حصر أهداف التحليل المالي في الجوانب التالية:
- ✓ التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.
 - ✓ معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض.
 - ✓ تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.
 - ✓ الحكم على كفاءة الإدارة.
 - ✓ الاستفادة من المعلومات المتاحة اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم².
- وهناك بعض الأهداف التي اكتسبها التحليل المالي في وقتنا الحالي سوف نقوم بذكر بعضها:
- ✓ معرفة المركز المالي للمؤسسة.
 - ✓ معرفة مركز قطاعها الذي تنتمي إليه.
 - ✓ مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع المؤسسات من نفس القطاع.
 - ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات المالية بأقل تكلفة وأعلى عائد.
 - ✓ اقتراح سياسات مالية لتغير الوضعية المالية والاستقلالية للمؤسسة.
 - ✓ توجيه أصحاب الأموال والراغبين في الاستثمار في المجالات الاستثمارية المختلفة والعائد المتوقع لكل مجال.
 - ✓ التحقق من المركز المالي للمؤسسة والأخطار المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة نتيجة سياسة التمويل المعتمدة.

¹ جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1980، ص 79.

² عبد الحكيم كراجة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، دار الصفاء للنشر، ط 1 عمان، 2000 ص 143.

✓ تحديد نسبة العائد المحقق على أموال الملاك في كل منشأة ودرجة المخاطر المرفقة لها.

✓ تحديد نسبة نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها ونسبة الأرباح المحققة¹.

المطلب الرابع: دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات

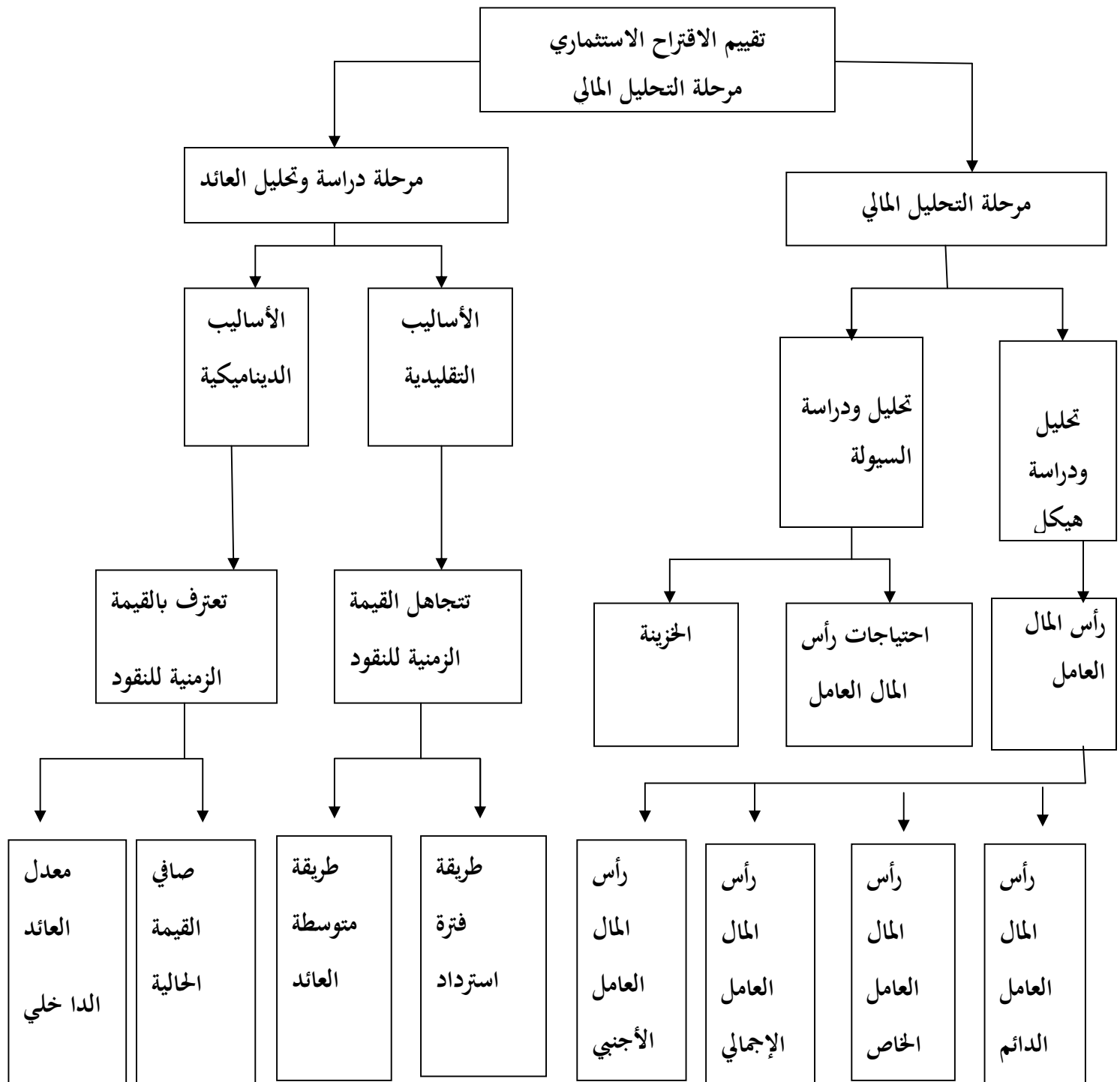
إن للتحليل المالي دور كبير في اتخاذ القرارات والرامي أساسا إلى صحة الوضع المالي يجعل المؤسسة مطمئنة في بيتها وهذا بضمان الاستمرارية والقدرة على تنفيذ إستراتيجيتها، كما يضمن سامة القرارات. لذا فإن دوره في اتخاذ القرارات يستوجب توفيرهما معبرا من المعلومات وكذا استعمال تقييمات حديثة وأساليب تسيير فعالة والتعرف على طرق التمويل وكذا مواطن القوة لتعزيزها ومراكز الضعف لتفاديها و يتم هذا من خلال جمع تبرير، تنظيم تحليل المعلومات المتعلقة والمؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة. سنتطرق من خال هذا المطلب عن دور مؤشرات التوازن المالي في اتخاذ القرار الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بمدى قدرة المؤسسة على الحفاظ بدرجة كافية من السيولة تضمن لها تعديل دائما للتدفقات النقدية وكذا مراحل تقييمه.

الفرع الأول: دور مؤشرات التوازن المالي في اتخاذ القرار و مراحل تقييمها:

إن المؤشرات التوازن المالي تعطينا الوضعية الحقيقية للمؤسسة كما أنها تقيم أداء المؤسسة فهي تقدم للمدير المالي معلومات اتخاذ القرارات المتعلقة بمصدر التمويل المثلى وقرار التخطيط كما أنها تعطي معلومات حول سيولة المؤسسة وحول الهيكل المالي للمؤسسة فإنها تساعد على اتخاذ القرار الاستثماري. كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ الزغبى هيثم محمد، الادارة والتحليل المالي، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن، ص 167.

الشكل (2-4): دور مؤشرات التوازن في اتخاذ القرار



المصدر :حنفي عبد الغفار،المرجع السابق،ص. 22.

2- مراحل تقييمها:

في المرحلة الخاصة بالتحليل المالي حيث يتم هذا التحليل على مدى العمر المتوقع لاستثمار للتأكد من توفر التمويل الضروري لتنفيذه وان الاستثمار ينتج عنه سيولة لتغطية التزاماته.

(أ) تحليل السيولة: يهدف هذا التحليل لمعرفة التدفق النقدي خال فترة التنفيذ وتشغيل الاستثمار.

(ب) تحليل هيكل رأس المال: يهدف هذا التحليل للتعرف على مدى الملائمة بين الاستثمار والتمويل أي التحقق أن التمويل يتأقلم مع الاستثمار من حيث النوع والمدة بالنسبة لاستثمارات في رأس المال العامل¹.

الفرع الثاني: دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية

نظرا لما يترتب من قرارات من الأهمية والدور الذي تلعبه في إدارة نشاطات المؤسسة باعتبارها الموجه والمؤشر استمرار المؤسسة في أداء مهامها ومواجهة الظروف المحيطة ويتوقف ذلك على اتخاذ القرارات الفعالة بالاعتماد على مختلف الأساليب المتاحة والظروف الحديثة والمتطورة والفعالية وبما أن القرارات هي التي تهمنا أن لها صلة بالتحليل المالي، ارتأينا أن نتناول القرارات المالية قصيرة الأجل والقرارات المالية طويلة الأجل.

أولا: دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية قصيرة الأجل

إذا كانت القرارات المالية طويلة الأجل دقيقة ومستقلة فإن القرارات المالية قصيرة الأجل مرتبطة بها تماما، حيث أن استعمال الأموال قصيرة الأجل تجد مصادرها في أجل عمل دورة الاستغلال ونتاجة عن حجم النشاط، فالمخزونات ترتبط بطبيعة النشاط وأشكال السوق الأخرى إلى وظيفة الإنتاج والحقوق والديون ترتبط أيضا بالسوق.

ولكن كل هذه الاستعمالات هي نتيجة استعمال طاقة الإنتاج الناشئة عن قرار طويل الأجل وشروط تغطية هذه الاحتياجات تعتمد أيضا على قرار طويل الأجل، ومن أهم هذه القرارات توظيف السيولة أي استخدامها، التنازل عن الحقوق بمعنى حجم تجاري، الافتراض عن طريق ديون المورد واللجوء إلى القروض البنكية، فالقرارات قصيرة الأجل كثيرة وهي قرارات مكمل للقرارات طويلة الأجل، وحتى تكون القرارات المتخذة ذات فعالية وناجحة ابد من تزويد متخذها بمعلومات على قدر من الدقة والوضوح، وأن تقوم بالخصائص المتعلقة بالمشكلة وتحليلها وتحديد المؤشرات الأخرى التي ترتبط بها، وبما أن المعلومات التي يحتاجها القرار يتم الحصول عليها من مصادر متنوعة فإنه من مهمة الإدارة تنويع هذه المعلومات واختيار مدى صحتها، حتى يمكن الاستفادة منها ثم تقوم بحفظها وتخزينها بطريقة تسمح باسترجاعها بسرعة وتوزيعها إلى مراكز صنع القرار، ومن الخصائص الواجب توفرها في المعلومات هي أن تكون منسقة ومرتبطة بالحالة التي

¹حنفي عبد الغفار، أساسيات التحليل المالي ودراسة الجدوى، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص 23.

يتخذ فيها القرار كما تكون ذات ثقة عالية وصياغة محكمة، ومن أهم كل هذا أن تكون تكاليف إعدادها معقولة بحيث الفائز من استعمالها تكون أكبر من تكاليف تحضيرها¹.

ثانيا : دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية طويلة الأجل

وتتعلق هذه القرارات بنشاطات المؤسسة طويلة الأجل ومن أهم هذه القرارات قرار الاستثمار فالمؤسسة تقوم بعملية الاستثمار، تتوقع بذلك أن المشروع سيعود عليها بأرباح خال عدة سنوات متتالية، ولذلك تقوم بالمخاطرة بين المشاريع المتاحة وهذا على ضوء الربح المتوقع لكل مشروع، كون قرار الاستثمار يتعلق بنشاط المؤسسة مستقبلا ويازمها لفترة طويلة من الزمن فتتطلب اتخاذها بأحسن أسلوب، حيث لا يتقرر الاستثمار إلا بأخذ إمكانية تمويله في الحسبان، وكذلك تكلفة التمويل بالمقارنة مع المردودية المنتظرة. إن الفصل بين القرار التمويلي لمشروع وقراره الاستثماري يؤكد كون القرار الاستثماري يحمل التمويل بالديون في بعض الأحيان إلا أن القرار التمويلي هو قرار استثماري مدعم بأسلوب تمويلي بالديون أنه يعمل على تعديل مردودية الاستثمار، يفاضل بين مختلف موارد التمويل أي عدة قرارات تخص التمويل بالديون².

الفرع الثالث: دور النسب المالية في اتخاذ القرارات وحدود استخدامها

الهدف الرئيسي للتحليل المالي بالنسب هو فهم البيانات الواردة في القوائم المالية والتقارير المالية لتكوين قاعدة من المعلومات تساعد متخذ القرار في عمله، إضافة إلى استخداماتها التي سنتطرق إليها من خال هذين الفرعين:

- أولا : دور النسب المالية في اتخاذ القرار

تعرف النسب المالية بأنها محاولة إيجاد العاقبة بين المعلومات الخاصتين، إما بقائمة وهي ترد الآلات المعنية بالتحليل المالي (أي الفهم الأفضل لحقيقة وضع المؤسسة)، وإما باعتمادها على تحليل كل معلومة على حدا. ويقدم العدد الكبير لهذه النسب تحليل معلومات هامة عن الربحية وخدمة الدين، كما أنها تغطي نسبة واحدة من المعلومات الكافية اتخاذ القرارات لو التعرف على أساليب مشكلة ما، بل يجب تحليل مجموعة من النسب أن النسب المالية تعطي الفرصة اختبار حجم متواضع من النسب المالية على نحو يكفي لتزويده بالمعلومات وكل نسبة لها دور في اتخاذ القرار.

● نسب السيولة تقوم بتهيئة المناخ الملائم اتخاذ التمويل والائتمان.

● نسب الربحية تعبر عن مدى الكفاءة التي تتخذ فيها المؤسسة قراراتها الاستثمارية والمالية³.

¹ منعم زمير المونسي، اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر، عمان، ط 1، 1998، ص 13.

² المرجع السابق، ص 02.

³ يوسف قريش، الياس بن سامي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 27.

● نسب النشاط تساعد على قرار التخطيط والرقابة المالية واتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما أنها تقيم إنجازات ونشاط المؤسسة في ضوء سلوك محدد، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة بعد تعدد أسباب التغير إلى جذورها والحكم على مدى مناسبة البيانات المتبعة من الإدارة.

ثانيا : استخدامات النسب المالية في اتخاذ القرار

تستخدم النسب في عدة قرارات مالية نذكر منها:

1- استخدام النسب المالية في قرار التخطيط المالي للعمليات:

بحيث يمكن للشركة اتخاذ القرارات متعلقة بالأداء التشغيلي المستقبلي وكذلك قائمة المركز المالي التقديرية باستخدام النسب المستهدفة وتعد هذه الأخيرة من واقع الخبرة والتقدير الشخصي، والاسترشاد بالنسب المالية للشركات المماثلة داخل القطاع الصناعي.

2- استخدام النسب المالية في قرار الإنفاق العام :

تستخدم النسب المالية في تقدير التدفق النقدي الذي يتم إدخاله في عملية تقييم مشروعات الإنفاق الاستثماري باستخدام أساليب متعددة.

وتقوم عملية استخدام التدفق النقدي الإضافي في مجال الموازنة الرأسمالية على تقدير التدفقات النقدية الخارجية رأس المال العامل ثم التدفق النقدي داخل رأس المال نتيجة الاقتراح الاستثماري، ترتبط التدفقات النقدية الداخلة والخارجة رأس المال بالتوسعات الإنتاجية والتي تتطلب زيادة بنود نقدية من الذمم والمخزون نتيجة تنفيذ هذا الاقتراح وقد يتضمن الاقتراح الاستثماري في كثير من الأحوال إدخال منتجات جديدة أو عملية إنتاجية مختلفة أو نظام توزيعي جديد.

إلا أنه يصعب استخدام البيانات التاريخية لتحديد العاقبة بين المخزون والذمم النقدية وبين المبيعات نظرا لطبيعة المقترحات الاستثمارية التي تغير من هذه العاقات، فإذا كان الاقتراح متشابها لاستثمارات الحالية، فإنه من المقبول استخدام النسب المالية للشركة لتقدير حجم الأصول المالية وأوراق القبض، والمخزون التي تساعد على اتخاذ القرار المالي¹.

المبحث الثالث : الموازنة التقديرية كأداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر الموازنة التقديرية من بين الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر كأداة فعالة للتسيير والرقابة وكتجمة للقرارات المستقبلية تأخذ حصتها من المدخل الكمي الذي يعتبر مدخلا حديثا من مداخل إدارة الأعمال، هذا وتعتبر

¹ يوسف قريش، الياس بن سياسي، مرجع سابق ص 47، 48

الموازنة التقديرية كنظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساعد الموازنة التقديرية المسؤولين في المؤسسة خاصة على المفاضلة بين القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار، وبالتالي فهي تساهم وبشكل فعال في عملية صنع القرار.

المطلب الأول: ماهية وأهمية الموازنة التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل إذ أن أول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، بحيث قام بإعداد ما يشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات المقبلة كما حدد حجم الإنفاق وخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة¹.

وقد نبعت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1712*² وقد كان المفكر الأمريكي DegaZeux ديقازو أول من تطرق إلى هذا الموضوع في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" سنة 1825 حيث خصص له فصلا كاملا³.

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية هي السباقة في استعمال الموازنة التقديرية لتسيير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الاقتصادية 1929 PPBS (Planning Programming Budgeting)

System و تلاهم في ذلك الفرنسيين سنة 1950

(Rationalisation des Choix Budgétaire) RCB

1-1 تعريف الموازنة التقديرية:

يرجع أصل كلمة موازنة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougettes والتي تعني حقيبة ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنة التقديرية في الحكومة كانت تقدم في شكل كشوف داخل حقيبة جلدية⁴.

وقد تعددت التعاريف الخاصة بالموازنة التقديرية حسب تعدد الرؤى ونظرة مختلف الأخصائيين إليها، ولكن تتفق مختلف التعاريف في مضمونها من حيث أنها أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة لجل أوجه نشاط المؤسسة.

وفيما يلي بعض التعريفات الخاصة بالموازنة التقديرية:

¹ شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002، ص: 08.

² -Didier LECLERE, Gestion budgétaire, Ed EYROLLES, Paris, 1994, P:06

³ - نفس المرجع أعلاه، ص 08.

⁴ Didier LECLERE. Op-cit. 1994, P: 05.

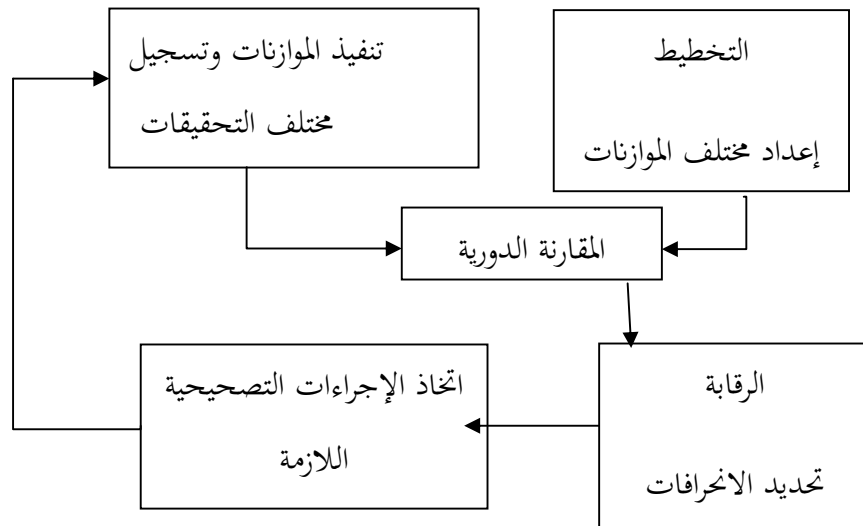
— يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها "خطة كمية و رقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"¹.

— ويعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة ومختلف المسؤولين إلى برنامج عملي رقمي"².

— ويمكن تعريفها بأنها "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب أو المتوسط"³. " وعلى هذا الأساس، يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها خطة رقمية مسبقة لنشاط المؤسسة إيراداتها ونفقاتها، فهي تعبير كمي ومالي مفصل لبرنامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة. وعليه فإن نظام الموازنة التقديرية يقوم بأربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز، بحيث يمكن تمثيل الوظائف الثلاث الأولى من خلال الشكل الموالي:

بالإضافة إلى هذه الوظائف يعتبر التحفيز عاملا مساعدا في نجاح الموازنة التقديرية إذ يشجع الأفراد على التعاون وبذل جهد أكبر لتحقيق الأهداف المسطرة.

الشكل (2-5): وظائف الموازنة التقديرية



Source : Claude ALAZAR et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion, DUNOD, Paris, 5^e édition, 2001, P:275.

¹Claude ALAZAR et SABINE SEPARI, Op.cit., P: 275

²فر كوس مجّد، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الطبعة الأولى، ص: 04

³خالص صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997، ص: 15.

2-1 أهمية الموازنة التقديرية

في المرحلة الأولى يمكن التعرف على أهمية الموازنة التقديرية من خلال أهدافها التي تتضح بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجالي التخطيط والرقابة، والشكل السابق (2-7) يبين الترابط بين كل من المحاسبة والإدارة في أداء وظيفتي التخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة، ذلك أن مرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الامكانيات المتاحة¹، وذلك من خلال مرحلة الموازنة budgétisation أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل جدول حسابات النتائج التقديري، الميزانية التقديرية Bilan provisionnel وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام و هي تنفيذ البرنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.

المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية

تحكم الموازنة التقديرية جملة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كأداة للتسيير وكأداة للرقابة (مراقبة التسيير)، وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة، وفيما يلي هذه المبادئ:

2-1 مبدأ الشمولية

ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة، وإن كانت الموازنة التقديرية خطة شاملة فهي لا تخلو من بعض القيود التي على المسؤولين دراستها و تكييفها مع أهداف المؤسسة، وهي :

— قيد المبيعات

— قيد التوزيع

— قيد القدرات الإنتاجية للمؤسسة

— قيد احتياجات الإنتاج (الموارد الأولية واليد العاملة)

— قيد الاستثمارات

2-2 مبدأ التقدير ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة، وأي خطة تبني على التنبؤ إذ أن الموازنة التقديرية هي

تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية، فالتنبؤ هو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التقدير.

¹ محمد سامي راضي و وحدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص:13.

3-2 مبدأ التوقيت عند إعداد الموازنة التقديرية لا بد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة

وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولاً أو أشهراً، و تجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية ومن بين هذه العمليات:

— التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج.

— التوزيع الزمني للتدفقات النقدية.

— ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج.

— ضبط وقت عمليات استبدال الأصول والصيانة.

2-4 مبدأ المرونة¹: تحد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات وذلك راجع لأسباب عدة منها:

— صعوبة استيراد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية

— ندرة أحد المواد الأساسية من السوق.

— المضاربة في أسعار بعض المواد.

— تأخر وصول مجموعة من الآلات متفق على استلامها في وقت محدود.

— إضرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي إلى توقف الإنتاج وبالتالي تدهور المبيعات.

— نقص إقبال المستهلكين بسبب المنافسة مما يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات. كل هذه الأسباب وأخرى قد تجعل الموازنة غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، لكن عملية التعديل هذه لن تتم في يوم أو يومين بل قد تمتد إلى أسابيع مما يترك المؤسسة في فراغ ووقت إضافي يحملها الكثير على صعيد التكلفة، لذلك يجب عند إعداد الموازنة التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات قد تكون عفووية. فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية.

2-5 مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار أن الموازنة

التقديرية أداة فعالة للرقابة إذ أن بعد الكشف عن الأخطاء التي تضمنتها الموازنة التقديرية فيجب أن تحدد الجهات المسؤولة عن هذه الأخطاء، أي الجهة المسؤولة عن القيام بالتنبؤ حسب كل قسم من أقسام المؤسسة، وذلك

¹ Caroline SELMER. Toute la fonction financière Ed DUNOD. Paris, 2006, P:193.

بغرض سواء المكافئة في حالة نتائج إيجابية والعكس في حالة نتائج سلبية، إذ يكون بإمكان المؤسسة اتخاذ قرارات إما بالتكوين أو التدريب . . . الخ.

2-6 مبدأ قياس الأداء إذ تعتبر الموازنة التقديرية كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية و كمرجع للاسترشاد بها عند التنفيذ.

3 -الموازنات التقديرية الاستغلالية والاستثمارية يعتبر مبدأ الشمولية من بين المبادئ الهامة التي تحكم نظام الموازنة التقديرية ذلك أن هذه الأخيرة هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة. وهذا يعني أن الموازنة التقديرية ستشمل بالضرورة نشاط المؤسسة الاستغلالي القصير الأجل والنشاط الاستثماري الطويل الأجل، على اعتبار أن الدورة الاستغلالية تشمل الموازنات التقديرية للإنتاج، المبيعات، والتموينات، أما الدورة الثانية فهي تشمل الموازنة التقديرية للاستثمارات.

1-3 الموازنات التقديرية الاستغلالية

تتكون الدورة الاستغلالية من ثلاث أنشطة أساسية وهي الشراء، الإنتاج والبيع بحيث تتخلل هذه الأنشطة عمليتي تخزين، وبالتالي فالموازنات التي على المؤسسة إعدادها ضمن نشاطها الاستغلالي وهي: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التموين على الترتيب.

1-1-3 الموازنة التقديرية للمبيعات: ((Mother Budget » تترأس هذه الموازنة باقي الموازنات التقديرية وتعتبر حجر الزاوية في وضع الموازنات التشغيلية وهي تشمل المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة، إذ أنها المصدر الرئيسي لإيرادات المنشأة كما تعتبر موازنة المبيعات المصدر أو الأساس في إعداد موازنة الإنتاج، والمواد والمشتريات والأجور والتكاليف الصناعية وتكاليف البيع والتوزيع، وعلى هذا الأساس فإن سلامة ودقة نظام الموازنة يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية (في حالة المنافسة الكاملة).

والتنبؤ بالمبيعات المستقبلية يقتضي الاعتماد على جملة الأساليب الكيفية والكمية، كما يقتضي التنبؤ بالمبيعات الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة مثل: السياسة العامة للمؤسسة، العوامل الداخلية والخارجية، الطاقة الإنتاجية، أسس تحديد الأسعار وغيرها من القيود والاتجاهات المفروضة على المؤسسة. و بعد اعداد برنامج المبيعات التقديري يصبح من الضروري ترجمته ماليا على شكل موازنات تفصيلية حسب الأهداف المسطرة ومراكز الاهتمام، ويأخذ توزيع الموازنات الأشكال الموالية:

— توزيع الموازنة حسب الفترة أو التوزيع الموسمي¹

— توزيع الموازنة حسب المنطقة.

¹Caroline SELMER. Construire et défendre son budget "Outils méthodes et comportement". D'UNOD, Paris, 2001, P:77.

— توزيع الموازنة حسب المنتج. وفي الأخير تأتي مرحلة الرقابة، والتي تقتضي إيجاد الانحرافات ومعرفة إن كانت ملائمة أم لا، ففي حالة عدم ملائمتها، يتم التركيز على الانحرافات الهامة حسب مفهوم الإدارة بالاستثناء ثم دراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية أي اتخاذ القرارات الملائمة بغرض تصحيح انحرافات التسيير .

3-1-2 الموازنة التقديرية للإنتاج تختص هذه الموازنة بتقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة الموازنة بما يتلاءم مع المبيعات التقديرية التي تم تحديدها في الموازنة التقديرية للمبيعات.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى وجود حالتين تتعلق الحالة الأولى بنظام الإنتاج بالطلبات بحيث يصعب التنبؤ بالمبيعات المستقبلية في هذا النظام، وبالتالي يكون من الصعب إنتاج كميات مقدما قبل الحصول على الطلبات، ورغم ذلك فيمكن للمؤسسة أن تبدأ في إنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تلي طلبات الزبائن في الأوقات المحددة. وتتعلق الحالة الثانية بنظام الإنتاج المستمر الذي يعتمد على التخزين بكميات كبيرة لمواجهة الطلب، وفي هذا النظام يحدد برنامج الإنتاج وفق العلاقة الموالية:

الإنتاج التقديري = المبيعات التقديرية + مخزون اخر المدة - مخزون اول المدة

وبعد تحديد مستوى الإنتاج تأتي مرحلة التعرف هل أن الطاقة الإنتاجية الحالية والمتوقعة تكفي لتنفيذ برنامج الإنتاج أم لا وهذا معناه معرفة مختلف القيود الإنتاجية ومحاولة تحديد الكميات المثلى من المنتجات والتي تؤدي إلى تعظيم الربح في خلال فترة الموازنة وهذا معناه الأخذ بعين الاعتبار المبيعات المقدرة. وتستعمل البرمجة الخطية (طريقة السمبلكس أو الطريقة البيانية) في تحديد الحجم الأمثل من الإنتاج في ظل الموارد المتاحة. ويتطلب إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج إعداد ثلاث موازنات أخرى وهي الموازنة التقديرية للمواد الأولية والموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة، بحيث تقتضي الأولى تقدير كميات وأسعار المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج كما تهدف هذه الموازنة إلى تحقيق الرقابة على المواد. أما الثانية فهي تتعلق بتقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتقدير الوقت المتاح حيث يتطلب هذا تحديد حجم الساعات المنتجة والساعات العاطلة إن أمكن بالإضافة إلى تقدير معدل الأجر الساعي سواء بالساعة أو بالقطعة، وتتعلق الموازنة الثالثة بتقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة كإهلاكات، القوة المحركة الصيانة، الإيجار وغيرها من المصاريف التي تمكن من تحسين الإنتاج.

3-1-3 الموازنة التقديرية للتموينات

ويكون الهدف من وراء إعداد هذه الموازنة هو ضمان أن الكمية التي يحتاجها تنفيذ برنامج الإنتاج سيتم شراؤها بالكميات المناسبة، وفي الأوقات المناسبة وبالأسعار المناسبة وبالجودة المناسبة، والأهم في هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بفوائد كثيرة.

وتقتضي الموازنة التقديرية للتمويلات تقدير الحجم الأمثل للطلبية وذلك عن طريق نموذج وليس¹ Wilson، تحديد الحد الأدنى والحد الأعلى للمخزون تقدير نقطة إعادة الطلب، تقدير مخزون الأمان... إلخ، ذلك أن زيادة حجم المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه تكاليف كثيرة منها:

- ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون.
- ضياع فرصة بديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون.
- ارتفاع التكاليف الإدارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتفاظ. كما أن نقصان المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عنه خطر النفاذ والذي يؤدي بدوره إلى تكاليف و أخطار منها:
- تعطيل الإنتاج نظرا لانقطاع الإنتاج وهذا ما يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة.
- فقدان نسبة من المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب.
- عدم الحصول على خصومات نظرا للشراء بكميات صغيرة.

3-2 الموازنة التقديرية الاستثمارية: وتشمل هذه الموازنة التخطيط الطويل المدى لكل ما يتعلق بالدورة الاستثمارية بحيث يقتضي ذلك تقدير كل من نفقات الاستثمار، وتقدير إيراداته المستقبلية، بحيث يتم الاعتماد على جملة من المعايير من أجل المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية المطروحة واختيار أنسبها إذ يمكن تقسيم هذه المعايير إلى مجموعتين²:

— المعايير التي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقد ومنها: فترة الاسترداد DR تكرار الاسترداد، معدل العائد المتوسط TMR.

— المعايير التي تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقد ومنها: القيمة الحالية الصافية VAN، معدل العائد الداخلي TIR مؤشر الربحية IP. وتجدر الإشارة في هذه الحالة إلى أن هذه المعايير يتم اعتمادها في حالة المستقبل الأكيد أما في حالة المستقبل غير المؤكد فيتم الاعتماد على مجموعتين من المعايير، تضم المجموعة الأولى معايير اختيار المشاريع الاستثمارية في حالة مستقبل يمكن احتمالها، في حين تضم المجموعة الثانية معايير اقتناء المشاريع في حالة مستقبل لا يمكن احتمالها³.

¹Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, Ed DUNOD, Paris, 7ème édition, 2005, P: 102.

²A.LARBI. Analyse financière de l'entreprise et décisions à court terme université d'Oran, institut des sciences économiques, 1984, P: 325

³- Chouam BOUCHAMA, Evaluation et choix des investissements. Ed Dar el GHARB, Algérie, 2002, P:83

ويعد اختيار المشروع الملائم على المؤسسة إعداد موازنة الاستثمار من خلال إعداد الجدول الزمني للاستثمار والذي يمكن إنجازه حسب ثلاث طرق: حسب تاريخ الالتزام، حسب تواريخ التسديد، حسب تواريخ الاستلام. وكخطوة أخيرة وهامة، من الضروري تحديد كيفية وطرق تمويل الاستثمار وذلك بتحديد مصادر التمويل والتي – يمكن أن تكون إما داخلية أو خارجية كالقروض الطويلة والمتوسطة المدى

(Plan de financement) مخطط التمويل

المطلب الثالث: الموازنة التقديرية للنقدية **budget de trésorerie**

يتناول هذا العنصر الموازنة التقديرية للنقدية بصفة مستقلة، و ذلك أنها حوصلة لجميع الموازنات التقديرية السابقة سواء الاستغلالية أو الاستثمارية إذ أنها تعتبر كترجمة نقدية لهذه الموازنات في شكل مدفوعات و مقبوضات نقدية encaissements et décaissements

وعليه فالموازنة التقديرية للنقدية تمثل أداة هامة في يد المدير المالي، كونها تظهر حاجة المؤسسة إلى السيولة شهريا، أسبوعيا وأحيانا يوميا، وهذا يعني أن هذه الموازنة تمكن من توقيت الحصول على الأموال المطلوبة.

1-4 تعريف الموازنة النقدية

تعرف الموازنة النقدية بأنها "تحويل للأعباء والمنتجات الخاصة بالموازنات المدروسة سابقا إلى مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية¹

ويمكن تعريفها أيضا بأنها "وسيلة للتخطيط المالي على المدى القصير، وهي تسمح بتحديد احتياجات التمويل في المدى القصير بالإضافة إلى تحديد فرص توظيف الأموال placement فهي وسيلة لتقدير المصادر والاستعمالات المستقبلية للنقدية²."

وبالتالي يمكن القول أن الموازنة النقدية هي ملخص للتقديرات الخاصة بالنفقات والإيرادات بالنسبة لكل شهر من الأشهر المقبلة كما أنها تبين أيضا رصيد أو قيمة النقدية في كل شهر.

2-4 التنبؤ بالنقدية³

تتضمن موازنة النقدية تقرير كل التكاليف والنتائج باستثناء التكاليف غير المدفوعة

charges non décaissables و النتائج الغير مقبوضة encaissable: produits non

¹ – Claude ALAZAR et Sabine SEPARI, Op.cit. P:480.

²Stephen. AROSS et autres, Finance Corporate Ed DUNOD. Paris, 2005, P.915. "

³Nathalie GARDES. Les prévisions de trésorerie.

http://gestionfin.canalblog.com/docs/NG_Gestion_de_trésorerie_chapitre_1_consulter_le_06/05/2017

و بالتالي يتطلب إعداد موازنة النقدية إعداد كل من جدول المقبوضات وجدول المدفوعات.

جدول المقبوضات Tableau des encaissements

ويتطلب إعداده ما يلي:

— الأخذ بعين الاعتبار آجال التسديد délais de paiement

— بعض المقبوضات يتم الحصول عليها من مبيعات الفترة السابقة وهو ما تبينه الميزانية الافتتاحية.

جدول المدفوعات Tableau des décaissement

ويتطلب إعداد هذا الجدول ما يلي:

— يتم تجميع كل الأعباء المتوقعة والقصيرة الأجل.

— إظهار بعض المدفوعات التي تكون تابعة لالتزامات الفترة السابقة. وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أهمية إعداد موازنة الرسم على القيمة المضافة Budget de TVA ، والشكل الموالي يوضح مختلف الأدوات اللازمة لتقدير وإعداد موازنة النقدية:

من خلال هذا الشكل يمكن لموازنة النقدية في آخر الفترة أن تكون ذات رصيد إيجابي أو رصيد سلي، ففي الحالة الأولى يكون لدى المؤسسة فائض نقدي excédent وبالتالي يجب البحث عن أنسب الطرق لتوظيف هذا الفائض بالإضافة إلى تحديد المبلغ المناسب الذي سيتم توظيفه ومدة التوظيف. أما في الحالة الثانية تكون المؤسسة أمام عجز نقدي trésorerie déficitaire، وفي هذه الحالة يجب تحديد طريقة ومصادر التمويل المناسبة وكذا حجم القرض ومدته (Crédit de trésorerie)

وفي الأخير وبعد إعداد كل الموازنات التقديرية الخاصة بكل أنشطة المؤسسة على المدينين القريب والبعيد، يكون بإمكان المؤسسة إعداد المستندات الختامية Documents de Synthèse والمتمثلة في الميزانية التقديرية جدول حسابات النتائج التقديري، الجدول التقديري للاستخدامات والمصادر، وهذا ما يفسره ترابط وتسلسل مختلف الموازنات .

المطلب الرابع: استخدام الموازنات التقديرية في حل المشاكل وصنع القرار:

لاشك أن من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى الاهتمام بعملية صنع القرار في المؤسسة، هي زيادة الاتجاه نحو حل العديد من المشاكل باستخدام الطرق العلمية المختلفة، حيث اهتمت هذه الطرق بتحليل المشكلة موضع الدراسة، واختيار القرار المناسب ووضعه للتطبيق.

غير أن دراسة المشاكل المتعددة وتحليلها يقوم على جملة من البيانات والمعلومات والحقائق المتعلقة هذه المشاكل، التي من شأنها أن تساعد المسير في معرفة احتمال حدوث المتغيرات والحالات غير المتوقعة.

من هنا تبرز إحدى أهم المشاكل الأساسية التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية، ألا وهي مشكلة نقص المعلومات المتعلقة بظروف العمل وإمكانياته والقيود المفروضة على أدائه وعدم القدرة على توفيرها عند الحاجة، الأمر الذي يجعل عملية صنع القرار تتصف بالمخاطرة وعدم التأكد إذا لم تتوفر لدى المسير أساليب عملية جيدة تعمل على توفير البيانات والمعلومات الصحيحة والملائمة.

من هذا المنطق فإن الإدارة تواجه يوميا العديد من الحالات التي يختلف فيها مستوى التنفيذ المحقق عن المستوى المطلوب الوصول إليه، أو بصيغة أخرى اختلاف النتائج عن الأهداف المرسومة فإذا كانت هذه الحالات معروفة أو عادية فإن معالجتها لها إجراءات معروفة ومحددة، وإذا كانت غير واضحة المعالم فإن ذلك يستدعي المعالجة الدقيقة للتقليل من الاختلافات الحاصلة. ولمعالجة المشاكل غير العادية يمكن الاعتماد في ذلك على الأسلوب الكمي وفق الخطوات التالية:

1 - تحديد طبيعة المشكلة: لابد من جمع مختلف المعلومات ذات الصلة بالمشكلة وتحديد العوامل التي لها تأثير عليها، أخذا بعين الاعتبار القيود المفروضة على الظاهرة المكونة للمشكلة، وبالتالي تحديد الهدف المطلوب الوصول إليه من حلها.

2- بناء النموذج الرياضي: التعبير عن العلاقات التي تربط بين المتغيرات والمعاملات في صورة معادلات رياضية، للبحث عن البدائل والحلول المختلفة.

3- حل النموذج: في هذه الخطوة يتم حل الجملة المكونة للنموذج ثم تحدد أهم البدائل المتعلقة بالمشكلة لاختيار أحسنها وتحديد أنسبها.

4- اختيار النموذج: تقتضي هذه الخطوة ضرورة اختيار صحة البديل الذي تم اختياره والتأكد من أنه الحل المناسب للمشكلة.

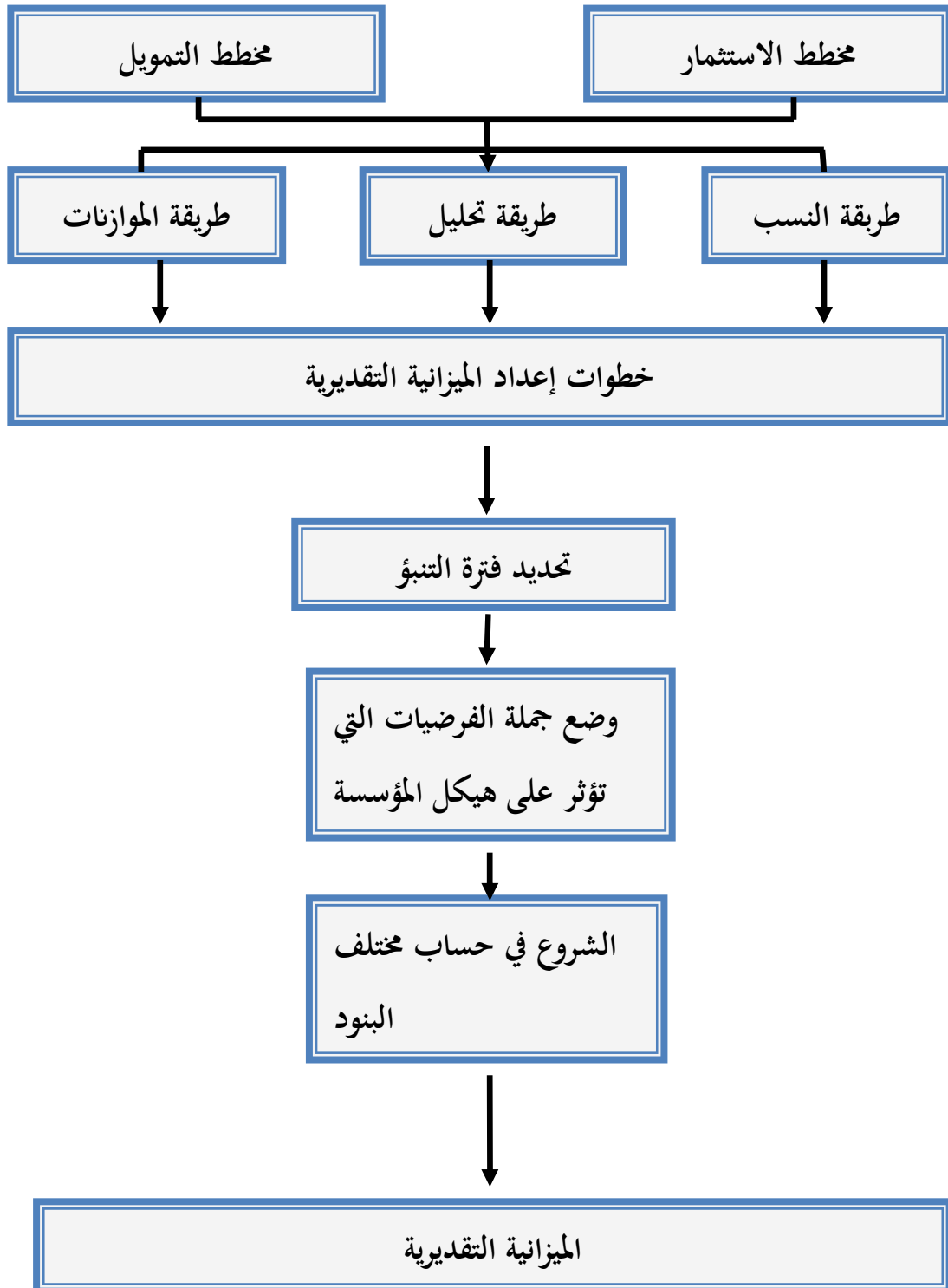
5- تطبيق النموذج ومراقبته: تنفيذ البديل الذي تم اختياره لحل المشكلة والتأكد من فاعليته عن طريق المتابعة المستمرة حتى يضمن المسير تحقيق الأهداف المرجوة، وقد ينتج عن هذه المراجعة ضرورة القيام ببعض التعديلات فيما يتعلق بالهدف المطلوب تحقيقه أو بعض المتغيرات والعلاقات القائمة من أجل تصحيح أي انحراف يحدث مستقبلا.

خاتمة:

وعلى أساس ما سبق، يمكن استخلاص أن الوصول إلى إعداد وثائق مثل الميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج بالاعتماد على الموازنة التقديرية سيمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساسا بتحقيق الغايات الاستراتيجية لها وتتمثل في قرارات الاستثمار و التمويل، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة من المشاريع الاستثمارية واختيار أفضلها التي تحقق أعلى مردودية لها وأقل خطر، أما الثانية فتتضمن تحديد طرق التمويل وأنسب مصادرها.

والشكل الموالي يبين العلاقة بين الميزانية التقديرية والموازنة التقديرية التي ينتج عنها صنع قرارات استثمارية وأخرى تمويلية:

الشكل (6-2): مخطط يمثل منهجية إعداد الموازنات التقديرية



المصدر من إعداد الأستاذين بن زعيط وهيبة، مهاي بخرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، جامعة مستغانم.

المبحث الرابع: لوحة القيادة كأداة فعالة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: ماهية لوحة القيادة و مبادئها

إن التسيير الجيد للمؤسسة يستدعي أن يكون مسيروها ملمين بجميع المعلومات والمعطيات (محاسبة مالية، اقتصاد... الخ) سواء كانت من مصدر داخلي أو خارجي، حتى يتمكنوا من أخذ نظرة شاملة عن وضعيتها ومدى نجاعة أساليب التسيير فيها تبعا للنتائج المحققة ها، والقيام بجمع هذه المعلومات في جداول وتمثيلات بيانية مختلفة لتشكل لوحة للقيادة، هذه الأخيرة التي أصبحت

من أهم أدوات ووسائل اتخاذ القرار في المؤسسات الحديثة.

- تعريف لوحة القيادة

أعطيت للوحة القيادة عدة تعريفات أهمها:

التعريف الأول: نظام للمعلومات، هدفه الأساسي تسهيل الحصول على المعلومات للمسئول في المؤسسة وعرضها بشكل واضح وتدرجي¹.

التعريف الثاني: هي تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة، معبرة، يستطيع من خلالها المسير تقدم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات⁽²⁾.

التعريف الثالث: هي تجميع منظم للمعلومات التي تسمح للمسير وبشكل سريع بمعرفة ما إذا كان سير نشاط المؤسسة وأجهزتها الرئيسية هو نفسه ما تم تقديره وتخطيطه ووضع الانحرافات المحتملة له وتوضيحها³.

التعريف الرابع: عبارة عن وثيقة تركيبية ملخصة وشاملة، توضح للميسر العناصر الأساسية الخاصة بحياة المؤسسة وتطور أداء العمليات فيها⁴.

ومنه يمكن القول أن لوحة القيادة هي عبارة عن نظام للمعلومات المحصلة من مصادر داخلية أو خارجية والمعرضة بشكل واضح، تحليلي وتركبي تتعلق بجميع وظائف المؤسسة، ويكون هذا النظام شاملا وسهل الاستعمال كما يسهل ممارسة المسؤوليات وكذلك اتخاذ القرارات. ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

¹Jean Meyer. Le Contrôle de Gestion, Presse Universitaires, France, 4ème édition, 1980, P:117

²Gilbert Pillot. Maîtrise du Contrôle de Gestion, édition Sedifor, P: 110

³Jean Gerbier, Organisation et Fonctionnement de L'entreprise, coule l'imprimerie, France, 1993, P:827

⁴Jean Follego, ABC de la gestion, Nouvelle édition Marabout, France, 1995, P:42

- تشكل لوحة القيادة وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة.
- تتجه لوحة القيادة نحو مراقبة التسيير واتخاذ القرار.
- تسمح لوحة القيادة للمسئول في المؤسسة بتحليل الوضعيات وتوقع التطورات والاستجابة في الوقت الفعلي.
- تعتبر لوحة القيادة وسيلة اتصال متجانسة بالنسبة لمختلف الأطراف التي تشكل منها المؤسسة.
- تمثل لوحة القيادة أداة مخاطبة بين الرئيس والمرؤوس انطلاقاً من الأهداف المسطرة التي يسعى لتحقيقها.
- تبرز الغاية من لوحة القيادة في تحقيق الأهداف المحددة (أين تشكل المؤشرات التعبير الرقمي لهذه الأهداف).
- بالرغم من الحجم الكبير للمعلومات المرتبط بنشاط المؤسسة، إلا أنه يجب أن لا تكون لوحة القيادة مزدحمة بالمعلومات، وإنما تكون واضحة من خلال اعتماد مؤشرات تتعلق بالحصيلة.
- تظهر لوحة القيادة في شكل رسوم وأشكال بيانية وجداول مقارنة تحتوي على أرقام، تسمح بتحديد الانحرافات والكشف عن المشاكل واتخاذ الخطوات الضرورية لمعالجة الوضعية.

مبادئ لوحة القيادة:

- تقوم لوحة القيادة على مبادئ أهمها أنها:
- تتضمن معلومات ومؤشرات، تعرض بشكل واضح، تحليلي، سهل التفسير، تام ويعكس سير المؤسسة في جميع المجالات (مالية، استغلال، توزيع...) ¹.
 - تحتوي مقاييس موضوعية تسمح بالسيطرة على قرار المؤسسة ومحيطها، وتتضمن: لا خط سير المؤسسة (تقديرات، أهداف...). لا تقرير على الإنجازات المحققة. لا الانحرافات بين التقديرات والإنجازات المحققة.
 - تختلف لوحة القيادة باختلاف حجم المؤسسات، فإذا كانت المؤسسة صغيرة تكون لها في أغلب الأحيان لوحة قيادة واحدة، يمسكها عادة المسئول الأول، أما إذا كانت المؤسسة كبيرة يكون لها لوحات قيادة تحليلية تخص كل فرع، وعموماً يجب إعداد لوحة قيادة عامة على مستوى كافة المصالح والمديريات الفرعية كلوحة قيادة للإنتاج، لوحة قيادة للتسويق ولوحة قيادة للمالية، حيث إذا قرر المسئولون اتخاذ القرارات التصحيحية لمعرفة طبيعة المشكلة، فإنهم يلجئون إلى لوحة قيادة جزئية لدراسة الأداء العام في المؤسسة ومردوديتها، وهو ما يعني أن المدير العام لا يمكن إعطاؤه كل المعلومات والمؤشرات، إنما فقط تلك التي تدله على الخطة العامة، فقراءة المعلومات من اللوحات الجزئية تسمح للمدير العام بتشخيص المشاكل وتحديد الأسباب ².

¹Robert Mazars, Pierre Rudelli, Gestion Financière. Imprimerie Quercy Cahars, France, 7^e Edition, 1992, P:245

²Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et budgets, Normandie Roto, France, 8^e édition, 1997, P:249

- لوحة القيادة للإدارة العامة تحوي لوحات القيادة للمصالح الفرعية للمؤسسة، بالإضافة إلى أن المعلومات الخاصة بعملية مراقبة التسيير لا تدمج في لوحة القيادة للإدارة العامة بل تدمج في لوحات القيادة الخاصة بالمصالح¹.
- لا توجد لوحة قيادة نموذجية ومع ذلك على المسئول اختيار المعلومات التي يحتاجها ثم عرضها بشكل ملائم، وتشكيل لوحة قيادة خاصة به تتوافق مع أهدافه².

المطلب الثاني : مزايا وأهمية لوحة القيادة

تتميز لوحة القيادة بأنها:

- نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات.
- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير.
- تساهم في اتخاذ القرارات.
- تهدف للاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال.
- توضح وضعية المؤسسة ومحيطها.
- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري.
- توجه المسؤولين بإعطاء العناية والاهتمام مصلحة المؤسسة.
- تساهم في إمكانية التحاور اللازم بين أرباب الشركات هدف تدعيم وتطوير السبل الإيجابية.
- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

2-4- أهمية لوحة القيادة

إن للوحة القيادة أهمية خاصة باعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسات في المدى القصير وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات، ويمكن إيضاح أهميتها في النقاط التالية:

2-4-1 - عند وضع خطة المؤسسة

- إلزام كل مسئول بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.

¹Jean Paule Semeray. Le Contrôle de gestion, l'imprimerie Colet, France, Tome 2, 1998, P:89

²Pierre Baranger, Guy Huguel, Gestion de la production Acteur techniques et Politique l'imprimerie Aubin, France, 1981, P: 140* ."

- إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف.
- المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.
- تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من المستويات الإدارية وكل فرد من أفرادها، وكذا تحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك.

2-4-2 - خلال سير نشاط المؤسسة¹

- وضع كل العناصر اللازمة للرقابة وكشف الانحرافات والمساهمة في تقديم الإجراءات التصحيحية.
- تحديد نوعية المعطيات المستعملة في إرسالها إلى المستويات العليا.
- تسهيل عملية الحصول على الائتمان من البنوك.
- السماح بتحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة.
- السماح بتقديم سريع ودائم لنتيجة المؤسسة.
- السماح بإعطاء وضعية الخزينة، متابعة تطور الهامش الإجمالي ومراقبة مستوى عتبة المرودية.

5 - مصادر محتوى لوحة القيادة

تمثل المصادر المعتمدة في إعداد المعلومات المحتواة في لوحة القيادة في نوعين، مصادر داخلية وأخرى خارجية².

5-1 المصادر الداخلية تتمثل في:

- المصادر المحاسبية: التكاليف المختلفة (مباشرة وغير مباشرة)، المردودية...
- المصادر الإحصائية: عدد المستخدمين، دراسات تطور الأعباء...
- المصادر المأخوذة من الميزانية: تقييم الاستثمارات، ترتيب الديون حسب مدة استحقاقها...
- المصادر التقنية: الكمية المثلى للإنتاج، عدد ساعات العمل...

5-2 المصادر الخارجية

- معلومات تخص المتعاملين مع المؤسسة بصورة مباشرة كالبنوك.
- معطيات تقنية للنقابات المهنية كتحديد ساعات النشاط القصوى للعمل المستنبطة من الجمعيات العمالية لمختلف المستويات.

¹Jean Gebiet, op-cit, P: 828

²C. Perochonet jLLerion, Analyse comptable et gestion Prévisionnelle, Edition Fouchet, Paris, 1982, P:340

- نتائج دراسة السوق

المطلب الثالث: دور لوحة القيادة في المؤسسة مكانتها والرقابة عليها

1- دور لوحة القيادة في المؤسسة

لقيادة المؤسسة في ظل بيئة تتسم بعدم التأكد و الحركية، يظهر دور ومكانة لوحة القيادة كوسيلة على مستوى المؤسسة بمختلف وظائفها ومستوياتها التنظيمية تسمح بالوقوف على مدى تحقق الأهداف وطبيعة الإجراءات التصحيحية التي يتخذها المسير من خلال تحليله للانحرافات وترجمة مسبباتها. ومنه يمكن القول أن الفعالية التنظيمية تنعكس في صورة لوحة قيادة تنسجم والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة وتظهر الأدوار التي تلعبها والمكانة التي تحظى بها في النشاط التالية :

يتضح دور لوحة القيادة فيما يلي:

1-1- لوحة القيادة كوسيلة تجميع تعبر لوحة القيادة عن بناء نظام معلوماتي متكامل عن المؤسسة في صورة معلومات كمية واضحة وسهلة الفهم. تمكن متخذ القرار من استغلالها بيسر و فعالية.

1 - 2- لوحة القيادة وسيلة مراقبة ومقارنة لوحة القيادة تساعد المدير في مراقبة التسيير ومراقبة كل الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، بالإضافة إلى تحديد مردودية رؤساء الأقسام من خلال النتائج المحققة، حيث تسمح بمراقبة دائمة للنتائج بالنسبة للأهداف في إطار خطوات الميزانية، وتثير الانتباه إلى النقاط التي تمام التسيير وانحرافاته المحتملة بالنسبة للنتائج المتوقعة كما أنها تسمح بتقدير نقاط الضعف وإظهار كل ما هو غير طبيعي وكل ما له انعكاس على المؤسسة، إن نوعية وظيفة المقارنة والتقدير تكون حسب ملائمة المؤشرات المأخوذة¹، كما تجدر الإشارة إلى أن لوحة القيادة تسمح بمتابعة وضعية السوق وإعطاء معلومات حول المنافسين وتقييم أداءهم".

1-3- لوحة القيادة كأداة للحوار والاتصال

عند مقارنة ومعاينة النتائج فإن لوحة القيادة تسمح بالاتصال، وذلك بتسهيل تبادل المعلومات بين رؤساء الأقسام، أي تسمح بالحوار بين مختلف المستويات الهرمية عن طريق إصدار تعليمات، تقديم قرارات، تبادل المعلومات...، كما تسمح للمسئول أن يفسر نتائج عمله، ويحدد نقاط القوة والضعف².

1-4- لوحة القيادة كوسيلة إعلام

تساهم لوحة القيادة في بعض الحالات في إعلام المشرفين على المؤسسة (مساهمين، أعضاء مجلس الإدارة، المدراء الرئيسيين... الخ)، بمستويات الأداء المحققة على مستوى كل مصلحة وعلى مستوى المؤسسة ككل.

¹C. Alazard, S. Separie, Contrôle de Gestion, Dunod, France, 5eme édition, 2001, P:598.

²Michel Gervais, op-cit, P: 598.

5-1- لوحة القيادة كوسيلة لتحسين كفاءات الإطارات

تمكن لوحة القيادة من التحسين والتعبئة المستمرة للمسيرين نحو الأهداف المسطرة، لإيجاد أفضل الحلول للمشاكل المطروحة، وإثراء معارف الإطارات المسيرة من حيث القدرة على اتخاذ القرار والقدرة على الاتصال مع المسؤولين والقدرة على تحفيزهم.

6-1- لوحة القيادة كوسيلة قياس تقدم لوحة القيادة النتائج في شكل مادي أو مالي (رقم أعمال) بالنسبة للأهداف المسطرة والتي تشكل قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة واستخراج الانحراف وتصحيحها.

1-7- لوحة القيادة مساعد في اتخاذ القرار إن لوحة القيادة تعطي معلومات حول النقاط المهمة للتسيير على أن تكون إجبارية وممكنة بواسطة تحليل أسباب هذه الظواهر، وبوضع أعمال تصحيحية ومتابعتها للحد منها، من خلال هذه الشروط تعتبر لوحة القيادة كمساعد لاتخاذ القرار، وتأخذ مكافأ الحقيقي في مجموع وسائل مراقبة التسيير".

1-8- لوحة القيادة كجهاز إنذار تلعب دوراً حائثاً، وذلك بكشف الانحرافات والتجاوزات في الأداء، وتسمح للمدير بفحص الأنشطة المتغيرة و التركيز على الحالات الغير العادية، وكشف تجاوزات العمال¹.

1-9- لوحة القيادة وسيلة لتقييم الأداء تؤكد لوحة القيادة على أهمية القيام بتحليلات معمقة، والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة إزاء الانحرافات التي تعاني منها المؤسسة، أي توضح أهمية قيام المسير بعمل ما أو تحليل معمق تجاه القطاع الذي يوجد به مشاكل، وتوجه المسير للقيام بالإصلاحات المطلوبة في الوقت والمكان المناسبين.

1-10- لوحة القيادة وسيلة للتشخيص المالي حيث تقوم بعرض التحليل المالي للمؤسسة من خلال دراسة الميزانية وجدول حسابات النتائج، مع حساب مختلف النسب والتعليق عليها².

2- مكانة لوحة القيادة في المؤسسة للوحة القيادة مكانة هامة، فلا يستطيع المسير أو العاملين القيام بأي أداء إلا بتوفرها، وسيتم التعرف على مكانتها ضمن حلقة التسيير، وكذا مكانتها ضمن أنظمة مراقبة التسيير³.

2-1- مكانة لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير

يمثل التسيير مجموعة العمليات المنسقة والمتكاملة فيما بينها، وهو العنصر المسئول عن تحقيق الأهداف والنتائج التي تسعى لبلوغها جميع المؤسسات، وذلك بالاستغلال العقلاني للموارد المتاحة، وتعتمد المؤسسة في ذلك على

¹Alain Fernandez. Les Nouveaux Tableaux de Bord pour Piloter. L'entreprise, édition D'organisation, France, 1999, P: 18.

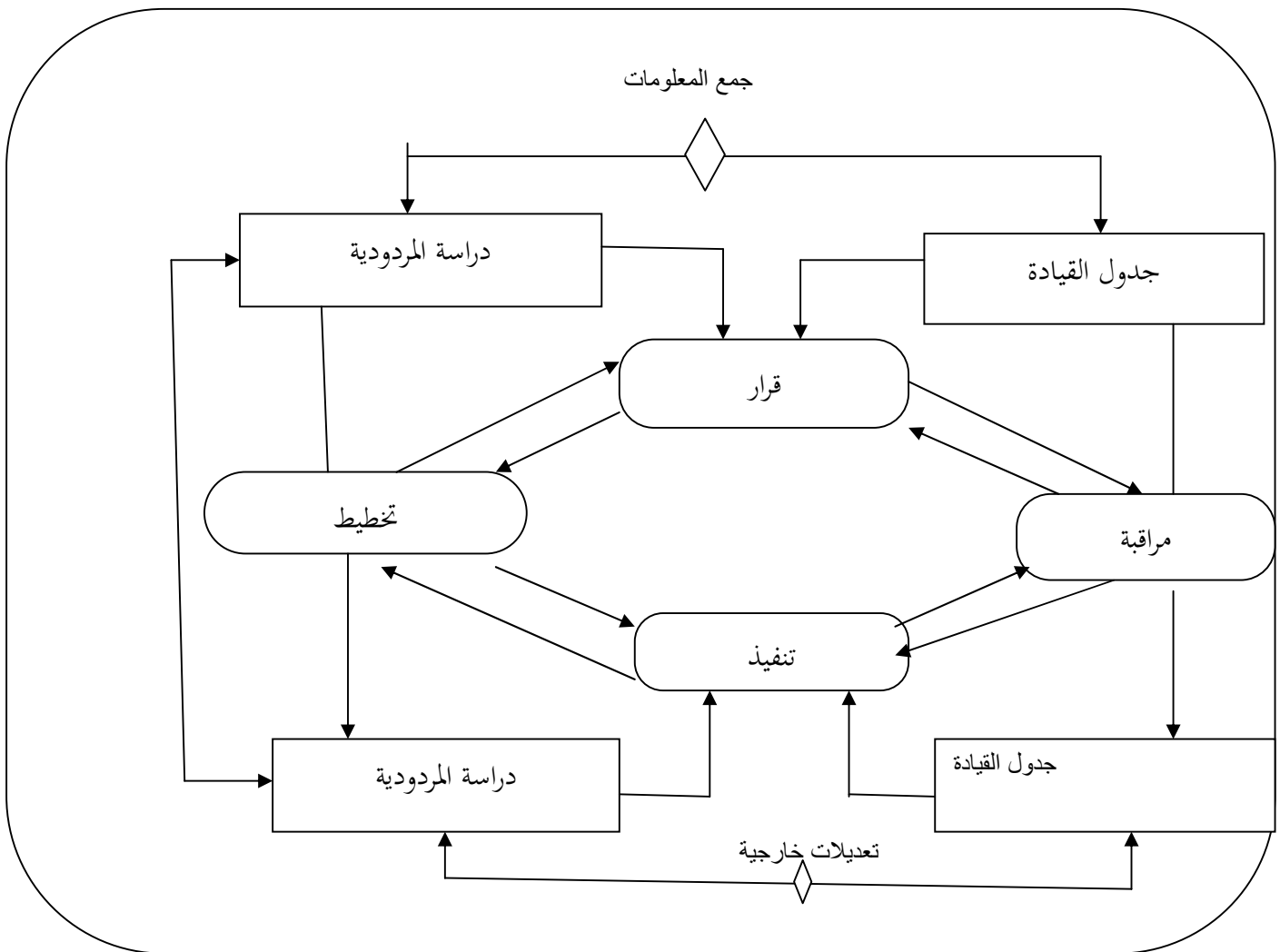
² Michel Gervais, Op-cit, P: 598.

³Alain Fernandez, op-cit, P: 149.

مجموعة تقنيات تحقق لها أهدافها، حيث تقوم بجمع المعلومات ثم وضع خطة لسيير أعمالها، ويتم التنفيذ وفق الخطة المرسومة تتبعها في ذلك عملية المراقبة وبعد ذلك اتخاذ القرار، لكن للانتقال من مرحلة من المراحل السابقة الذكر لا بد من اللجوء إلى تقنيات معينة تظهر من خلالها لوحة القيادة التي تشكل حلقة وصل بين وظيفتي المراقبة واتخاذ القرارات، حيث يتم تزويدها بمعلومات خاصة بأهداف المؤسسة، إنجازها، والانحرافات التابعة لها، والتي بموجبها يتم اتخاذ القرارات المناسبة.

إذن فلوحة القيادة تمثل نظام للمراقبة، وقاعدة لاتخاذ القرارات، ويمكن تحديد موقع لوحة القيادة ضمن حلقة

التسيير من خلال الشكل التالي: الشكل (2-7): موقع لوحة القيادة ضمن حلقة التسيير



Source: pierre baranger .gay-hanguel .op-cit ,p :140

2-2- مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير تعتمد وظيفة مراقبة التسيير بدرجة كبيرة على نظام لوحة القيادة، لأنه يعرض المعلومات الضرورية عرضاً تاماً سهل الفهم وملخص المحتوى، ونظام عمل لوحة القيادة

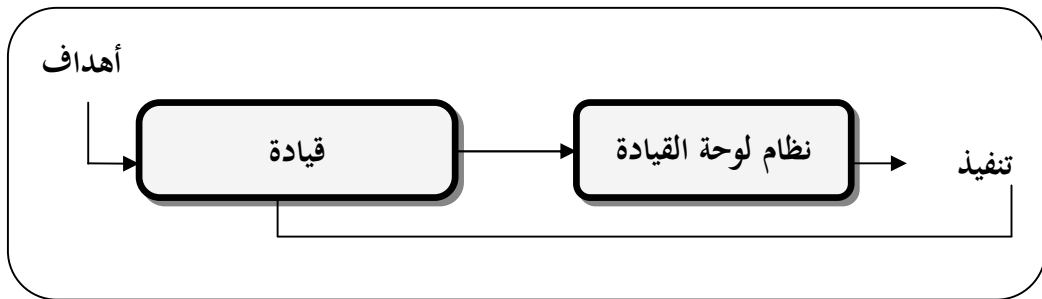
يعتمد على النظام المحاسبي الذي تستمد منه المعلومات الضرورية واللازمة للتحليل، التشخيص واتخاذ القرار...، وتعتمد كذلك على نظام الموازنات في تحديد شكلها وهيكلها، وذلك في ضوء الخطة العامة للمؤسسة.

المطلب الرابع: الرقابة على لوحة القيادة وحدود استعمالها :

الرقابة على نظام لوحة القيادة¹:

إن نظام القيادة بواسطة لوحة القيادة يجب أن يخضع للرقابة لضمان فعاليته في تحسين الأداء، وذلك بالنظر إلى الأهداف المقررة، ويوضح الشكل التالي الرقابة على نظام لوحة القيادة.

الشكل رقم (2-8): الرقابة على لوحة القيادة



Source: Alain Fernandez, Op-cit, P: 18.

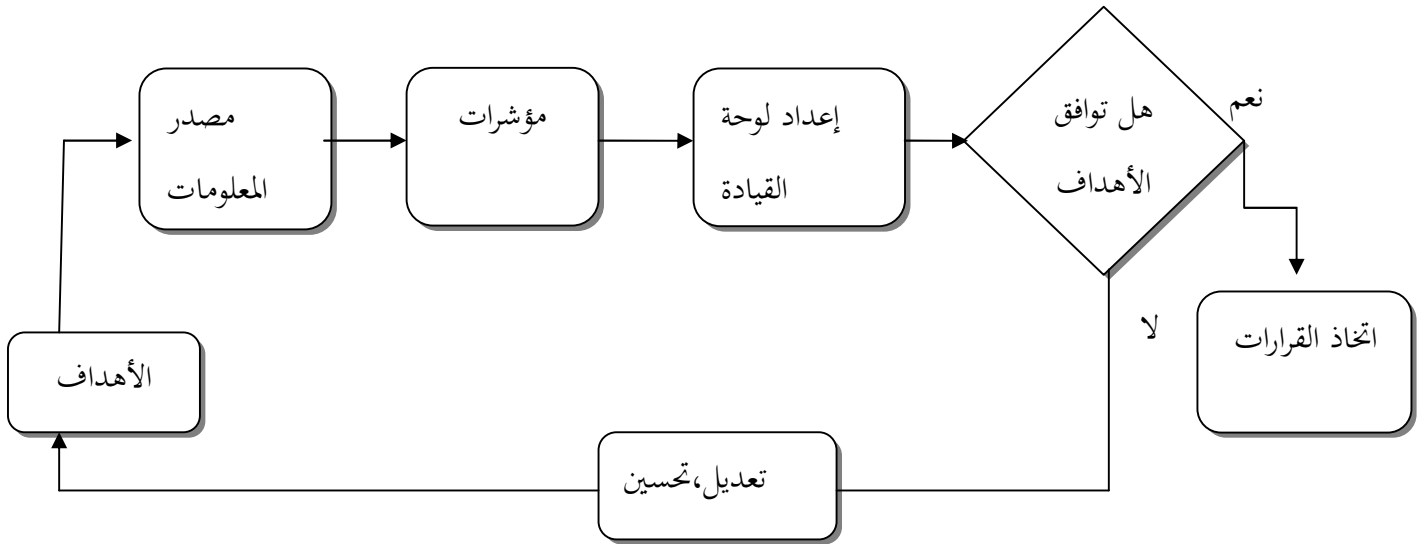
تحقق وحدات العمل أي نتائج، ولا أهمية لها في مراقبة ومتابعة حالات التقدم، أي أن الأهداف المقررة إذا لم تتوافق مع السياسة العامة للمؤسسة فإن لوحة القيادة عندئذ تقتضي بموجب ذلك اتخاذ قرارات سلبية، وفي هذه الحالة يتم الحكم بأن فعالية لوحة القيادة مرتبطة بمدى ثبات الأهداف ومدى مطابقتها للسياسة العامة للمؤسسة. أيضا إذا كانت أهداف المؤسسة المقررة كثيرة ومكررة وأكثر رسمية، أي لا تهتم كثيرا بأهداف العمال ومراكز النشاطات، فإن لوحة القيادة تكون بلا جدوى ولا تؤدي إلى تحسين الأداء الكلي في المؤسسة، ومنه وحتى تقوم لوحة القيادة بدورها بفاعلية، يجب صياغة الأهداف بما يضمن تحسين الأداء على مستوى جميع الوحدات.

2-3-2 - ملائمة المؤشرات بعد وضع الأهداف وتثبيتها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للسياسة العامة، يجب إعداد المؤشرات الملائمة التي تضمن وتؤمن قيادة النظام في أحسن الشروط، ولو أن المؤشرات لم تعكس النظام ولم تكن مرتبطة بالأهداف المقررة، فستكون لمتخذي القرار نظرة خاطئة للوضعية، ومنه تقدم لوحة القيادة قرارات مرفوضة وغير مقبولة، فيتم عندئذ إلغاؤها.

¹Idem, pp:303-305.

2-3-3 - فعالية التغذية العكسية إن تقدم الأنشطة يجب أن يكون متابعا على لوحة القيادة، فمن الضروري التأكد من أن المؤشرات المختارة تسمح بمتابعة ومراقبة الأنشطة للحكم على صحة القرارات وضبطها وتعديلها في حالة الضرورة وإلا أصبح دور لوحة القيادة دورا سلبيا¹، وذلك كما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (9-2): تغذية عكسية لنظام لوحة القيادة



Source :idem p :306

2-3-4 - الانحرافات التنظيمية يمكن أن تستعمل لوحة القيادة كأداة للتلاعب والمناورة، فتؤثر وبشكل سلبى على درجة تحقيق الأهداف المسطرة وذلك من خلال :

- بناء لوحة القيادة بناءا على مؤشرات تقوم على تحقيق أهداف خاصة تقدم نتائج خاطئة على مستوى المؤسسة ككل .
- القيام بنشر النتائج الإيجابية فقط على لوحة القيادة في مؤسسة تعتمد على مبدأ الحذر في تعاملها مع بيئتها، محاولة منها تقديم صورة إيجابية لها.
- إمكانية استعمال لوحة القيادة لغاية تشويه الحقائق والتعميم، وهو ما ينعكس في شكل قرارات غير سليمة تشجع إيجاد بيئة تنظيمية تميزها الصراعات بصورها المختلفة.

¹Ibid. P. 306.

الخاتمة:

تشكل لوحة القيادة أداة جد هامة في مجال إدارة المعلومة، وذلك من كونها تمثل شكل مختصر ومنهجي لمجموعة من المؤشرات التي يتم اختيارها بعناية وبعدد محدود، تمكن المؤسسة من توجيه عملية القيادة في الاتجاه السليم بناءً على مجموعة من الأهداف الواقعية، وقد عرفت لوحة القيادة تطوراً ملحوظاً في المحتوى والدور الذي تلعبه، وانتقلت من اعتماد المؤشرات المالية والكمية إلى المؤشرات النوعية، ومنه إمكانية اعتمادها في مجال اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى توفرها على خاصية أساسية تتمثل في كونها أداة مرنة يمكن إدخال التعديلات الضرورية عليها حسب الضرورة، ويمكن اعتبارها كأداة شخصية ترتبط بالمسير وظروف عمله .

وتتأثر فعالية لوحة القيادة الخاصة باتخاذ القرارات بثلاث متغيرات، تتمثل في:

- فترة إنتاج المعلومات من مختلف المصادر المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- فترة إنتاج لوحة القيادة في حد ذاتها، و يلي ذلك عملية الإعداد والتصميم وهذا يرتبط بشكل خاص مع تواجد نظام معلومات ملائم على مستوى المؤسسة يمكن من تموين لوحات القيادة بالمعلومات الضرورية حين الحاجة.

خاتمة الفصل الثاني:

لقد برهنت أدوات مراقبة التسيير في العديد من الدراسات المذكورة على نجاعتها وفعاليتها في التأثير على قرارات المؤسسة الاقتصادية باعتبارها المصدر الأول لتمويل المؤسسة بمختلف المعلومات الأولية الضرورية التي تساعد في قراراتها الحاسمة والفورية.

فنجد أن المحاسبة التحليلية عن طريق كل من طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التحميل العقلاني للأعباء و طريقة التكلفة المتغيرة، ساهمت في تقديم تقارير أولية ذات طبيعة محاسبية تساهم في صنع القرار.

كما نجد إن دور التحليل المالي لا يقل أهمية عن المحاسبة التحليلية فبعد تقديم الكشوفات و التقارير المالية يتم ترجمتها الى نسب وإحصائيات تساعد في صنع القرار.

تعتبر الموازنة التقديرية الركيزة الأساسية في المؤسسة فمن خلالها يتم الربط بين ما هو متوقع وبين ما هو محقق فعلا ومن ثم تحليل ودراسة الانحرافات واتخاذ القرارات بشأنها.

تقدم لوحة القيادة تلخيصا شاملا للأدوات السابقة وبالتالي تسمح باتخاذ القرار حال وقوعه مما يضمن عدم استفحال الخطأ وسرعة معالجته من جهة، ومن جهة أخرى يمكن المؤسسة من العودة الى مسارها الصحيح بسرعة.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل الثالث:

- بعد استقلال الجزائر قامت الدولة بإنشاء عدة مؤسسات عامة منها وخاصة، وذلك بهدف التخفيف من وطنة الاستعمار، في عملية منها لإيجاد مناصب شغل من جهة، وتوفير . احتياجات ومتطلبات الشعب الجزائري من جهة أخرى، ومع مرور السنوات أصبح من . الضروري مواكبة التطور الحاصل، والاعتماد على الطرق الحديثة في تسيير المؤسسات لمواجهة المنافسة الأجنبية المحلية في ظل اقتصاد السوق أو ما يعرف بالاقتصاد الموجه الذي دخلته الجزائر في السنوات الأخيرة.

وهذا ما أدى بالتفكير في انتهاج سياسات واستراتيجيات تسمح لكل مؤسسة من فرض نفسها في السوق، وتميزها عن غيرها من المؤسسات المنافسة، بهدف كسب رضا المستهلك وإعطاء صورة لمنتجها، وبالتالي تحقيق هدفها وهو الحصول على أكبر ربح ممكن.

ولمعرفة دقيقة عن هذا وذاك، جاء تربصنا الميداني لتعيش حقيقة ما تقول، فكان اختيارنا على مؤسسة ENIE ، محاولين دراسة السياسة الإستراتيجية المتبعة فيما يخص مراقبة التسيير، وما مدى تحقيقها لأهداف الوحدة.

المديرية العامة للمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية¹



¹www.enie.dz

المبحث الأول: نشأة المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية:

الشركة هي ذلك الشخص المعنوي الاعتباري الذي يتمثل في مجموع وحدات الشركة في شكل هيكل اقتصادي يعتمد على مجموعة من الأسس حسب المخطط الترتيبي المنتهج من طرف مسيري المؤسسة.

في يوم 21 أكتوبر 1969 طبقا للمرسوم رقم 86/68 تم إنشاء الشركة الوطنية للصنع والتركيب * SONELEC * ومن مهامها الأساسية:

1. صنع الأسلاك الإلكترونية.
2. صنع وتركيب الأجهزة الهاتفية.
3. صنع وتركيب الأجهزة الكهرومنزلية.
4. صنع المحركات.
5. صنع المحركات الإلكترونية.
6. صنع البطاريات ومركباتها.
7. صنع المصاييح.
8. أداء الكهروميكانيك.

ويوم 8 جوان 1980 وإثر قرار رقم 146 من الإدارة العامة المؤسسة * SONELEC * بدأت تتفرع إلى هياكل أخرى ونذكر منها:

- أ- قسم الأسلاك سطيف.
 - ب- قسم الكهرومنزلية تيزوزو.
 - ت- قسم الإلكترونيك سيدي بلعباس.
 - ث- قسم الهندسة وصنع المنتج سيدي بلعباس.
- يوم 23 أكتوبر 1982 وإثر قرار رقم 82/320 تجمعت الأقسام لتعطي لنا ميلاد المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية * ENIE *

هذه الأخيرة توجهت نحو البحث والتطور والإنتاج وأيضاً التوزيع والإصلاح الأجهزة الإلكترونية والتجهيزات التالية.

أ- الأجهزة الأكثر عمومي.

- المركبات الإلكترونية.

- الأجهزة الطبية.

- الإدارة والإعلام الآلي

ب- قياس ومراقبة التنظيم الإلكتروني.

وفي يوم 21 جانفي 1988 سمع القانون رقم 01/18 بتحويل المؤسسة *ENIE* إلى شركة ذات أسهم بدون خلق مسؤولية معنوية جديدة أو تغيير أهدافها أو مخططاتها أو اسمها أو مقرها.

أهدافها:

أصبحت تهتم في البحث العلمي، التطور، الإنتاج واستيراد التجهيز، إصلاح المعدات والأجهزة والمركبات الإلكترونية المتوزعة على جميع الفروع.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية *ENIE*

- مقرها: تقع المؤسسة في منطقة صناعية شمال مدينة سيدي بلعباس المحاذي للطريق الوطني رقم 07 ويبعد مقرها الرئيسي بـ 4 كلم عن وسط المدينة كما أنها تتربع على مساحة 30 هكتار بعد أن تنازلت عن مساحة لفائدة القطاع العسكري بعد أن كانت تغطي مساحة 50 هكتار سابقا، ويستحوذ المركب منها على مساحة 11 هكتار، ويقدر رأس مالها الاجتماعي الحالي مبلغ 8.322.000.000 دج، وتتمثل مختلف رأس المال المساهم فيه فيما يلي:

- الإلكتروني
- الاتصال والإعلام
- أحسن تجهيز
- الصناعة المختلفة

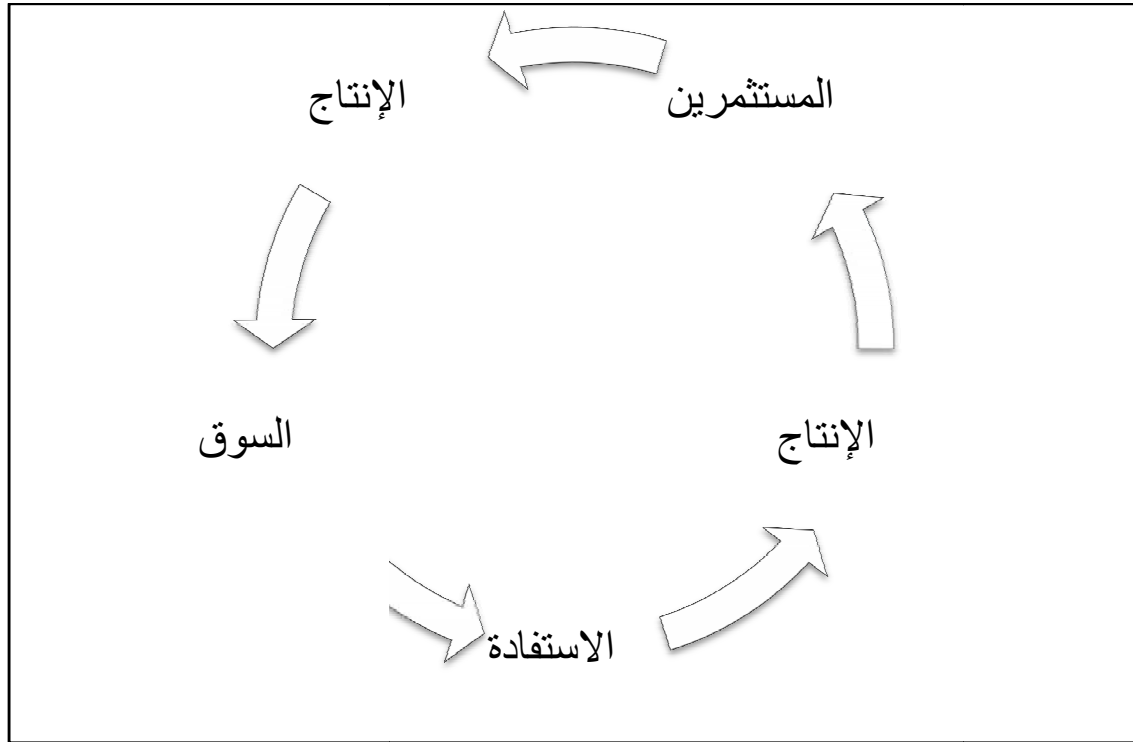
المطلب الثاني: دور المؤسسة الوطنية للصناعة الإلكترونية:

تهدف المؤسسة إلى تحقيق دورين مهمين أساسيين هما الدور الاقتصادي والاجتماعي.

الدور الاقتصادي: ويمكن القول أن دور المؤسسة يتمثل في وضع إستراتيجية لتطوير الصناعة الإلكترونية التي من خلالها يمكن:

- التحكم في التقنيات والتكنولوجيات والهندسة الصناعية اللازمة للتطور وكذلك التحكم في الإنتاج.
 - التوسع في مجالات صناعية أخرى.
 - تحسين المنتج.
 - تطوير شبكة التوزيع.
 - تطوير نظام التخطيط والمراقبة والتسيير.
 - اكتفاء الطلب الوطني على هذه المنتجات.
 - تطوير البحث في المجال الإلكتروني.
- بالإضافة إلى تحقيق الهدف المسطر والرئيسي كالتالي:

الشكل رقم 3-1 : أهداف المؤسسة الوطنية



المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير وحدة الطاقة الشمسية

الدور الاجتماعي:

ويتمثل الدور الاجتماعي في تحسين المستوى المعيشي للعمال بصفة أخص عن طريق دفع الرواتب الشهرية والمنح والتعويضات... الخ، وللمجتمع عن طريق توفير الرفاهية لهم وكذلك توفير فرص العمل إلا أن التوظيف في الشركة في الآونة الأخيرة أصبح معدومًا تمامًا وذلك لما تعيشه المؤسسة من أزمات مالية خانقة.

تخضع المؤسسة لنظام تسيير برأس واحد أي أن المدير العام كمنصب وظيفي يشغل في نفس الوقت منصب إداري كرئيس مجلس الإدارة، أي PDG وهو النظام الذي يتيح التحكم في اتخاذ القرار وفي بلورة الأهداف المراد تجسيدها بشكل يضمن الاتساق وعدم التناقض بعيدا عن التجاذب الذي قد يطرحه نظام برأسين.

إن صياغة الهيكل التنظيمي يخضع لدراسة حكيمة تنبني على أخذ المؤسسة كعنصر ضمن منظومة متكاملة لمحيطها الذي يطبعه التغير والاستقرار، الأمر الذي ينعكس إيجابا أو سلبا في السير العادي للمؤسسة، وعليه فإن المؤسسة عليها التكيف والتغيرات الطارئة، هنا نلخص بعض الإعتبارات التي تحتم على المؤسسة نسج هيكلها التنظيمي نجد:

- اعتبارات خارجية من هيئة الشركة القابضة (SGP) "شركة تسيير المساهمات"
- اعتبارات اجتماعية في التوظيف، الحفاظ على مناصب الشغل خاصة منها الدائمة
- اعتبارات سياسية الحفاظ على مؤسسة وطنية
- اعتبارات اقتصادية خلق ثروة وديمومة إنتاجها.
- اعتبارات تكنولوجية لطبيعة المنتج الإلكتروني الذي يحتم على أخذ التطورات المواكبة للتكنولوجيا.

المطلب الثالث: مهام المؤسسة

تسير المؤسسة بمديريات مركزية وبأقسام وظيفية وبمستشارين

فالأقسام وظيفية هي على النحو التالي :

- 1- قسم الإلكترونيك الأكبر العمومي EGP: ويمثل القسم الرئيسي بالمؤسسة، فهو يحوي وحدة التجميع التي بها يتم تركيب المنتوجات النهائية الإلكترونية ذات الطلب الواسع، وهذه المنتوجات هي

- منتجات القارئة للأبعاد المعروضة LCD بمختلف الأبعاد، ومنتج LED الذكي "SMART" الذي يتميز بتقنية عالية في العرض، الذي يمكن المشاهد من التمتع باستعمال العديد من التطبيقات:
- تطبيق تبادل الشبكة المحلية DLNA والتي تسمح بالتعامل مع مختلف وسائط الاتصال الأخرى التي تتيح استقبال الصورة على الجهاز مباشرة، إضافة إلى إمكانية التقسيم الصورة ببساطة.
- تطبيق HDMI « High Définition Multimédia Interface »، حيث يتيح وبواسطة واحدة جمع جهازين وتحويل الإشارات السمعية والبصرية الرقمية بكيفية فائقة الجودة، بهذه الخاصية يتم التحويل دون الاعتماد على جهاز المضغط "Compresseur" ودون التعديل، كما أن استقبال صورة معدلة يتم بطريقة آلية في غاية البساطة لغرض مثالي.
- خاصية ربط مفتاح "USB" Universal Serial Bus أو قرص صلب بالتلفاز والإستمتاع بالتزامن للأفلام، أشرطة وثائقية أو صور
- بالخوارزم المتطور في معالجة الصور، فإن الجهاز بإمكانه تحسين بصورة معتبرة لجودة الصور.
- خاصة تطبيق Skype، التي تتيح إجراء وبالمجان لمكالمات صوتية وبالصورة على تلفازك الذكي SMART TV، يمكنك أيضا التواصل مع أصدقائك أو عائلتك حول العالم بشاشة كبيرة وبصورة فائقة الجودة.
- خاصة تكنولوجيا "MHL" Mobile High Définition Link والتي من خلالها يتم التواصل بوسائط الاتصال من خلال شاشة كبيرة، هذا الربط يسمح بالبحث في الجهاز.
- خاصية IPS والتي توفر صور عالية الجودة، وألوان مذهشة.
- صوت فائق الجودة من خلال HOME CINEMA
- اقتصاد في تكلفة الكهرباء من خلال LED، حيث هذا النظام يملك العديد من الامتيازات كتقديم صورة فائقة الجودة، مع اقتصاد في تكلفة الكهرباء.
- استغلال سريع للوظائف للتلفاز الذكي LED Smart TV، حيث من خلال استعمال WI-FI المتاح من الجهاز، وبتسخير وسائط الاتصال الأخرى يمكن الاستفادة من خدمات الشبكة العنكبوتية Internet.
- يتيح الجهاز الذكي إستعمال تكنولوجيا ثلاثي الأبعاد 3D الولوج إلى فيلم أو وثائقي من خلال صورة حقيقية وسريعة، كما يتيح الجهاز إمكانية تحويل الأفلام من 2D إلى 3D، من خلال نظارات موجهة لهذا الغرض

2- القسمة الإحترافية **Division Professionnelle**: أنشئت هذه القسمة أملا في تحقيق

إيرادات أخرى غير النشاط الروتيني الذي وسم بالمؤسسة في إنتاج وبيع الأجهزة التلفزية، وهذا إنقاذا لحصة المؤسسة في السوق التي بدأت تنقلص بفعل المنافسة الشرسة، والتفرغ لأنشطة التي ظهر طلبها، لهذا الغرض تم استحداث مشاريع دعمت بمهندسين وتقنيين، حيث نجد:

1- نشاط المقايسة والمعايرة الإلكترونية Etalonnage الذي يتجلى نشاطه في:

- المعايرة الإلكترونية التي يستوجبها منتج المؤسسة
- المقايسات الإلكترونية والمعايرة التي يطلبها الغير الذي توفر لها قياسات دقيقة أثناء تأدية نشاطاته، كضبط دقة الأجهزة من قياسات تتعلق بالكمية بالمناخ بالرطوبة ودرجة ونمط وأسلوب الإنتاج حسب المعايير الدولية "ISO/CEI/17025" مثال شركة سونلغاز أثناء حدوث عطب كهربائي أثناء إصلاح المحولات الكهربائية، فإن المحولات أثناء تصليحها لتوفيرها الإنارة تحتاج إلى أجهزة تمت مراجعتها وضبطها من خلال المعايرة.
- توفير المعايرة لكل الشركات التي تعتمد في نشاطها على أجهزة القياس، وتلك التي مقيدة بمعيار "ISO9000"

2- نشاط التناول والمعالجة Sous-traitance الذي يكمن نشاطه في:

- توفير للمؤسسة احتياجاتها من المركبات التي يتطلبها منتج المؤسسة.
- الإستجابة للغير (مؤسسات عمومية أو خاصة) من المركبات ، كالمنتجات بلاستيكية كالقوالب، قطع الغيار، الآلات.
- معالجة المياه، المعالجة السطحية.
- صناعة أشكال وقطع حديدية عن طريق الصدم الآلي، أنواع العوازل والواقيات Polystyrène.
- الاستفادة من فرص بيع منتجات بموامش
- القيام بدراسات للغير تتعلق ببناء القوالب التي يريد توظيفها.

3- مشروع الطاقات المتجددة Energies Renouvelables الذي أنشأ من أجل:

- توفير للسوق احتياجاته من المركبات للإنارة العمومية أو الصناعية.
- توفير المركبات الإلكترونية ذات الاستعمال النفعي المرافقة للبيئة.

4- مشروع الدمج الإلكتروني Intégration Electronique الذي أنشأ من أجل:

التفاعل الإيجابي مع أذواق الزبون.

- تسيير المشاريع 'وحدات الإنتاج'
- توفير الأجهزة ذات العلاقة المباشرة بحسن الأداء (فعالية تسيير المستخدمين عن طريق منقطة مجهزة ببرنامج معلوماتي يدقق في تنقيط العمال).
- إدخال سلسلة جديدة للإنتاج
- توفير متطلبات الآلات من معدات ذات الصلة بالصيانة والوقاية.
- 5- مديرية الممتلكات والتي أنيط لها:
- متابعة الإستثمارات ذات الغاية التوسعية أو التجديدية التي يتطلبها الإنتاج.
- القيام بالدراسات الضرورية لإنجاز المشاريع.
- تسيير ومتابعة الوحدات المنحلة.
- 6- مديرية المعلوماتية والذكاء الاقتصادي والتي تسهر على:
- توفير برمجيات لحسن فعال وسريع للوظائف.
- التحسس على الغير والتجسس على الطرائق للحصول على سبق معلومة في ميدان التسيير، السوق، الخ.
- معرفة قوة المنافسين الخصوم في السوق، لتعزيز حصة المنافسة في السوق.

أما المديريات المركزية فيتجلى نشاطها في:

- 1- مديرية المركزية للمالية والمحاسبة:
- 1- مسك ميزانية المؤسسة.
- 2- مصادقة لسلامة الحسابات الاجتماعية المهنية.
- 3- متابعة سير خزانة المؤسسة والتغلب على الصعوبات المالية.
- 4- حسن سير عمليات الجرد وصدقية نتائج الجرد.
- 5- ضبط التقارير الممكنة بين المؤسسة والغير.
- 2- المديرية المركزية التجارية:
- 1- حسن توزيع أمثل لمبيعات المؤسسة.
- 2- توفير حصص ممكنة لمبيعات المؤسسة عبر وحدات البيع الجهوية.
- 3- تحقيق رقم أعمال ممكن حسب القدرات المتاحة.
- 4- التسويق الفعال لمنتجات المؤسسة.

- 5- التفاعل الإيجابي مع أذواق الزبون.
- 6- تمكين قوى البيع من الوصول إلى كسب زبائن جدد.
- 7- التعامل بذكاء للإستفادة من قوة المنافسين الخصوم وصبر إتجاهاتهم في السوق.
- 3- المديرية المركزية للإدارة والشغل:
 - 1- سير إداري عادي للوظائف.
 - 2- الحرص على تنفيذ القوانين الإدارية المنصوص عليها في الإتفاقية الجماعية.
 - 3- السهر على خلق مناخ عمل يتجاوب وسير العمل العادي دون مشاكل بالتنسيق مع الشركاء الاجتماعيين.
 - 4- معالجة ملفات الأشخاص من غير وعاملين الذين لديهم نزاع مع المؤسسة.
 - 5- الحرص على استغلال أمثل للوسائل واللوجيستيك
 - 6- متابعة وبانتظام للتأمينات من أفراد وعقارات.
 - 7- التنسيق مع الوكالة الوطنية للتشغيل للاستجابة لاحتياجات المؤسسة من التوظيف.
 - 8- التكوين لغرض التمكين: داخلي في مراكز العمل، خارجي للإستفادة من المعلومات الجديدة التي تتجاوب والتطور.
 - 9- متابعة مشوار العامل من خلال دراسة المنصب وقدرة العامل
- 4- المديرية المركزية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير:
 - 1- المطابقة للإجراءات السارية العمل
 - 2- الدقة في ضبط التجانس الضروري للوظائف.
 - 3- الحرص على موائمة الإجراءات للسير العام للمؤسسة.
 - 4- إعداد التقارير الدورية أو التلقائية لسير الوظائف.
 - 5- مراقبة التسيير من خلال التقرير الشهري لمؤشرات التسيير.
 - 6- إعداد الموازنات التقديرية لتحديد مدى إنجاز أهداف المؤسسة.
 - 7- أخذ القرارات الضرورية بما يتناسب والتصحيح الضروري المراد.

المطلب الرابع: الأقسام المستحدثة في مؤسسة ENIE

- وحدة الطاقة الشمسية UPV: هي ترجمة غير دقيقة لكلمة وحدة الطاقة الشمسية و هو اسم مستعار للاسم الرسمي للوحدة حيث نجد اسم unitie photo volta يقابلها اسم enie solar تم إنشاء هذه الوحدة على انقاض OER وحدة الطاقة المتجددة تم تأسيس هذه الوحدة في 01 افريل 2015 كوحدة إنتاجية مختصة في الأنشطة التالية :
- إنتاج اللوحات الشمسية للاستعمال المحلي.

- إنتاج اللوحات الشمسية للأنارة العمومية
- إنتاج اللوحات الشمسية للضخ الشمسي
- إنتاج اللوحات الشمسية للاتصالات
- الحقيبة الشمسية للاستعمال الفردي.
- العربات الشمسية المتحركة.

-وحدة المراقبة و إنتاج الكاميرات : وحدة انشأت حديثا هدفها إنتاج كميات المراقبة للمؤسسات كما تضمن هذه الوحدة تركيب هذه الكاميرات و صيانتها .

نشاط آخر لا يقل أهمية و هو نشاط موروث من أنشطة وحدات الصيانة و المعايرة التي تم حلها و انشأت بموجب ذلك

-وحدة المعايرة الالكترونية غايتها توفير الثقة لأجهزة القياس من طرف الأفراد و المؤسسات.

-وحدة المخابر و التطوير: و هي وحدة أيضا موروثة عن مركز تطوير التقنيات الالكترونية CDTE و التي اختصر نشاطها سابقا في اختبار منتج جديد على المؤسسة (في سبيل قبوله أو رفضه من قبل المورد) غير إن هذه الوحدة DRD تقوم الآن بأبحاث تطوير مع المعاهد و الجامعات لتوفير منتوجات تشكل طلب للمؤسسة لاحقا

-وحدة الدمج الالكتروني IE: و هي الوحدة التي تشكل الرهان الحقيقي للمؤسسة التي تعول عليها من خلال خلق المركبات و الأجهزة و المنتوجات محليا للوحدة ذاتها و لوحات المؤسسة الأمر الذي سينعش و يطور نشاط المقاولاتية الداخلية (داخل المؤسسة) أو في المحيط الاقتصادي

كما إن موقع هذه الوحدة يؤمل من خلاله توفير المنتوجات و المركبات التي يحتاج إليها القطاع العسكري المحاذي للمؤسسة (تم التنازل على 3 وحدات من المؤسسة لصالح القطاع العسكري :

1-وحدة التحويل للمؤسسة DAP

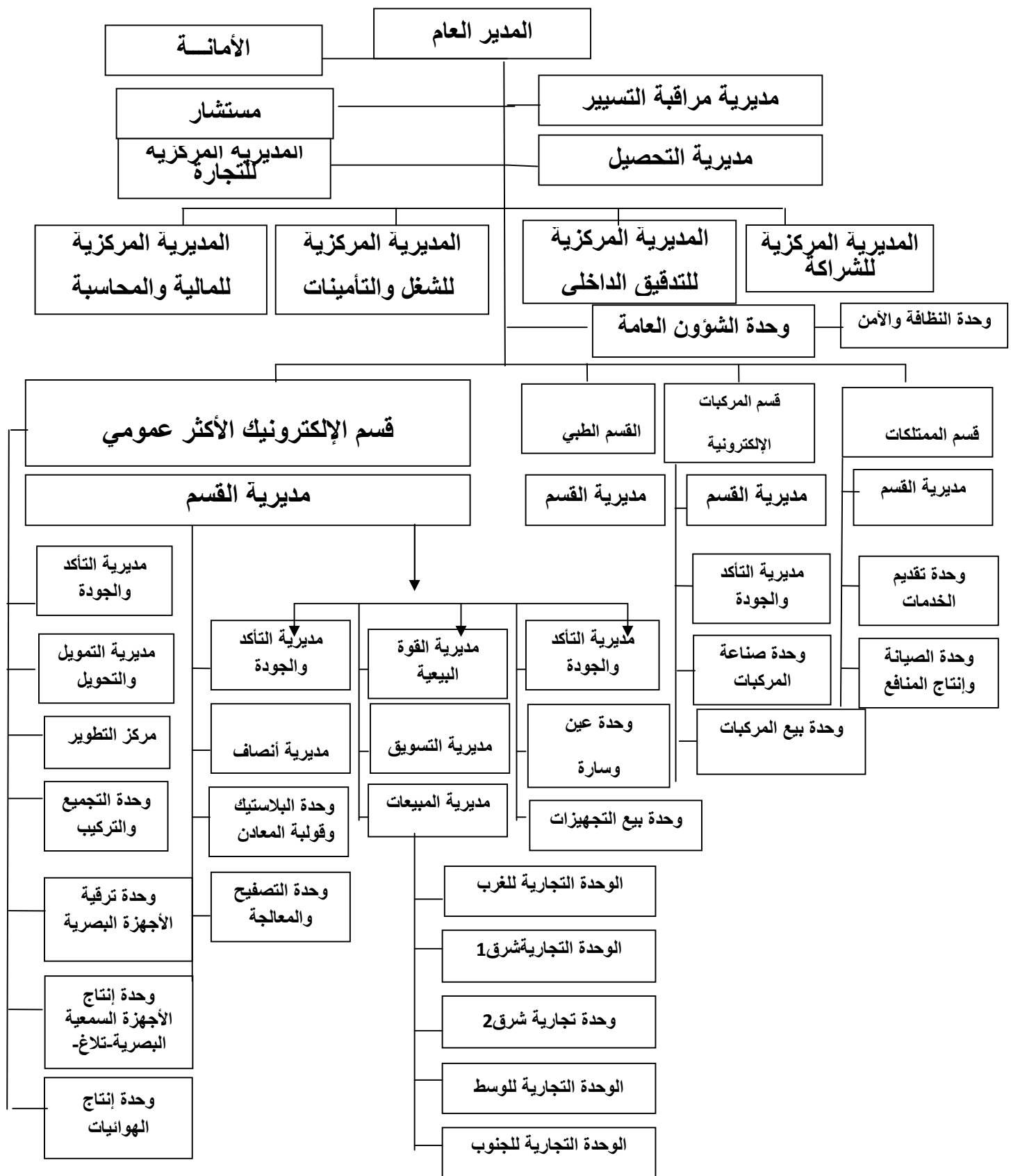
2-وحدة إنتاج المركبات التحتية الالكترونية FSSE

3-وحدة الخدمات الالكترونية UPE1

و المؤسسة الآن تعمل ضمن عقد مبرم بين المؤسسة و الجامعة في سبيل تطوير المنتوجات و الأبحاث التي تخدم المؤسسة (مديرية البحث العلمي لجامعة الجيلالي اليااس و هذه الوحدات تمت كمشاريع تحت قيادة و اشراف القسم الاحترافية التي انشأت لهذا الغرض و تم ميلاد هذه الوحدات الجديدة في 1 افريل 2015

-وحدة المقاولاتية الداخلية : و انشأت هذه الوحدة كباقي الوحدات السابقة كوحدة دعم لانشطة وحدات المؤسسة سواء كانت هذه الوحدة في قدرتها على إجراء المقاولات أو أنها تلجأ إلى التعاقد مع مقاولين خارجيين ليستجيبوا لحاجات المؤسسة بكاملها .

الشكل: 2-3 الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية ENIE



المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

المبحث الثاني: نظرة عامة حول نظام مراقبة التسيير في مؤسسة ENIE.**المطلب الأول: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة ENIE**

لا يمكن فصل وظيفة مراقبة التسيير عن الحالة العامة التي تحكم الوظائف داخل المؤسسة عادة ما يتم تجميع المعلومات لمتخذي القرار بناء على معلومات تحضر من القاعدة، غير إن هذه المعلومات ترتبط إلى حد بعيد بكفاءة العاملين في الوظائف و مدى توفر البرمجيات داخل هذه الوظائف.

القرارات المتخذة و عشوائية المعلومات المحصلة عادة ما تقود المؤسسة إلى اتخاذ قرارات تحيد عن الصواب مما يعطل دور متخذ القرار في اتخاذ القرار الناجع، و عملية إعادة جمع المعلومات و ترتيبها حسب أهدافها تتطلب مراجعة و هذا ما ينجم عنه ضياع الوقت و عدم جدوى بعض المعلومات .

التعطيلات الناجمة عن عدم الفهم ، عدم التنسيق لها اثر سلبي

مراقبة التسيير مصممة في المؤسسة من خلال مديرية مركزية لمراقبة التسيير ترتبط وظيفتها و تنظيمها مع وظائف الإدارة العليا و تضمن التزويد بالمعلومات للمدير العام المساعد و للرئيس المدير العام المعلومات المخولة لاتخاذ القرارات.

هذه المديرية المركزية تشرف تنظيميا على مصالح مراقبة التسيير المنتشرة عبر وحدات المؤسسة.

تقوم هذه المديرية بإعداد جداول القيادة توجه إلى الشركة القابضة

تقوم المديرية المركزية لمراقبة التسيير بمراجعة أولية على مستوى مصالحها و تقوم بحث القائمين على المصالح المنتشرة في الوحدات بإعداد التقارير الشهرية بمعلومات ذات جودة و مصداقية

المطلب الثاني: تنظيم مراقبة التسيير.

مراقبة التسيير مصممة في المؤسسة من خلال مديرية مركزية لمراقبة التسيير، ترتبط وظيفيا و تنظيميا مع وظائف الإدارة العليا و تزود هذه الاخيرة المدير العام المساعد و للرئيس المدير العام المعلومات المخولة لاتخاذ القرارات.

هذه المديرية المركزية تشرف تنظيميا على مصالح مراقبة التسيير المنتشرة عبر وحدات المؤسسة.

تقوم هذه المديرية بإعداد جداول قيادة توجه إلى الشركة القابضة.

تقوم المديرية المركزية لمراقبة التسيير بمراجعة أولية على مستوى مصالحها، وتقوم ببحث القائمين على المصالح المنتشرة في الوحدات بإعداد التقارير الشهرية وان تكون المعلومات المقدمة من طرفهم ذات جودة و مصداقية.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة enie.

مؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية تستعمل ميزانية تقديرية و لوحة القيادة لمتابعة مختلف نشاطاتها في تقييم مردوديتها بالمقارنة مع ميزانية تقديرية .

-معيار اختيار هذه الأدوات راجع إلى:

- 1-إمكانات المؤسسة من الموارد وهيكل قاعدية .
- 2-وضع ميزانية تقديرية يسهل من متابعة نشاط الوحدات بحيث كل وحدة تحاسب حسب التقديرات الموضوعة في الميزانية تقديرية.
- 3-لوحة القيادة تعكس حالة المؤسسة و تساهم في تقييم وضع المؤسسة لما تحتويه من معلومات أو بالاحرى من مؤشرات .

المطلب الرابع: فوائد هذه الأدوات

بعد مصادقة على الميزانية تلتزم كل وحدة في بلوغ التوقعات للوصول إلى نتيجة مرضية.

- محاسبة كل وحدة على حسب نتائجها.
- تحتوي لوحة القيادة على أهم المؤشرات التي تسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية .
- لوحة القيادة تسمح للمسير بشكل سريع بمعرفة ما اذا كان نشاط المؤسسة و أجهزتها هو نفسه ما تم تقديره وتخطيطه وتحديد الانحرافات .
- تعتبر لوحة القيادة وسيلة اتصال بين جميع مسيري المؤسسة.
- لوحة القيادة أداة مرنة يمكن إن تتغير من المؤشرات على حسب تطورات المؤسسة.
- تساعدنا على التنبؤ بالمشاكل قبل وقوعها

المبحث الثالث: إعداد الموازنات و لوحات القيادة

يمر إعداد الميزانية التقديرية في المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية بخطوات ومراحل متتالية، وتبدأ عادة بإجراء إداري و يتمثل في مراسلات تقوم بها مديرية مراقبة التسيير بدعوة جميع الوحدات للبدء في وضع الموازنات والتحضير لها ، ثم وضع الأهداف التنفيذية بشكل مناسب لإعداد الموازنات، ثم التنبؤ بحجم المبيعات أو الإنتاج. ويؤدي كل هذا إلى وضع الميزانيات التقديرية العينية. ثم تنتقل الخطوات إلى وضع الميزانيات التقديرية المالية على مستوى الأقسام والإدارات. و هذا كله يكون قبل حوالي أربعة أشهر من سنة المراد وضع الميزانية لها.

المطلب الأول: جدول حسابات النتائج التقديري

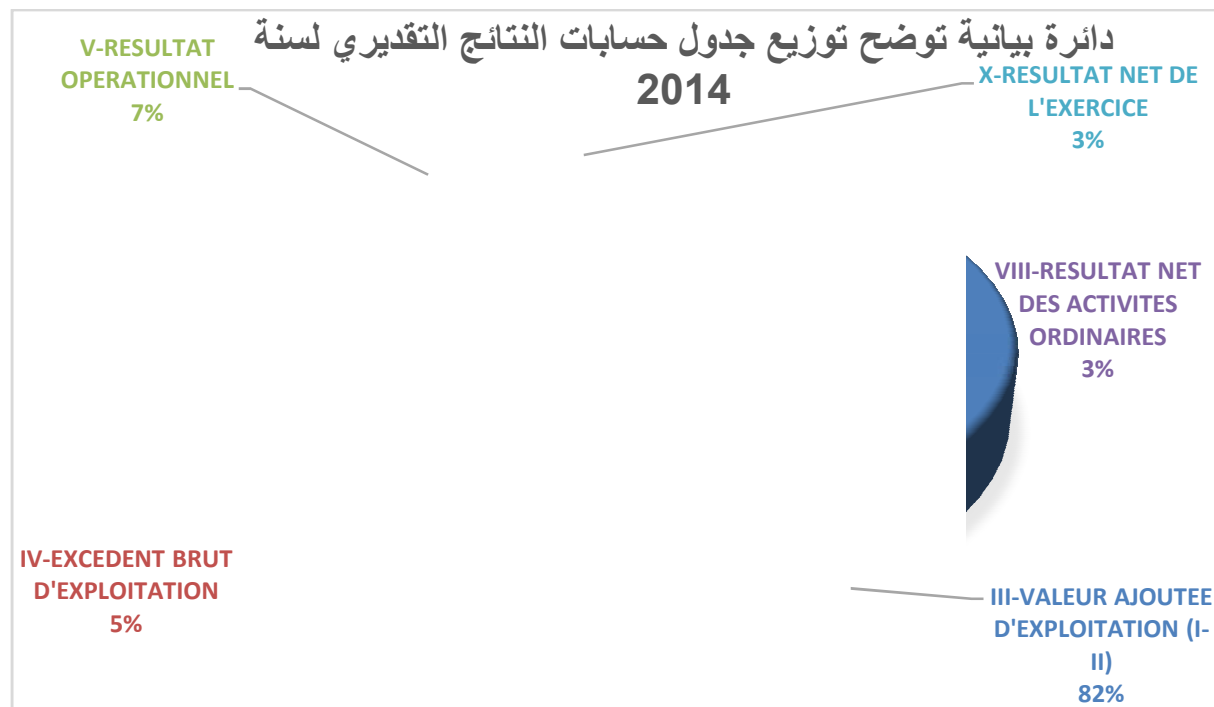
فيما يلي إليك جدول حسابات النتائج للميزانية التقديرية لسنة 2014 والمعدة مسبقا في الثلاثي الرابع من سنة: 2014

الجدول (3-1): جدول حسابات النتائج التقديري لسنة 2014

	Prévision	%
Ventes et produits annexes	3 052 908	100%
Variation stocks produits finis et en cours	82 909	
Production immobilisée	28 055	
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 163 872	
Achats consommés	-1 984 074	
Services extérieurs et autres consommations	-237 703	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2 221 777	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	942 095	30,86%
Charges de personnel	-837 815	
Impôts, taxes et versements assimilés	-47 329	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	56 951	1,87%
Autres produits opérationnels	106 720	
Autres charges opérationnelles	-30 128	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-175 359	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	121 563	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	79 746	2,61%
Produits financiers	12 861	
Charges financières	-32 842	
VI-RESULTAT FINANCIER	-19 981	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	59 765	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10 000	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-18 509	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 405 015	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-3 373 760	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	31 255	1,02%
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	31 255	0,99%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-3 يوضح توزيع جدول حسابات النتائج التقديري لسنة 2014 .



المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

المطلب الثاني: التقارير الشهرية

الميزانية التقديرية للمبيعات:

تترأس ميزانية المبيعات باقي الميزانية لأنها هي من ستحدد ميزانية المبيعات و ميزانية الموارد الأولية و المشتريات إذ يقوم المكلف بوحدة المبيعات بالتقدير لحجم المبيعات كميا ثم ماليا خلال فترة الميزانية ويتم تقسيم المبيعات إلى ثلاث أقسام رئيسية المنتجات و المشتريات التي يعاد بيعها و الخدمات.

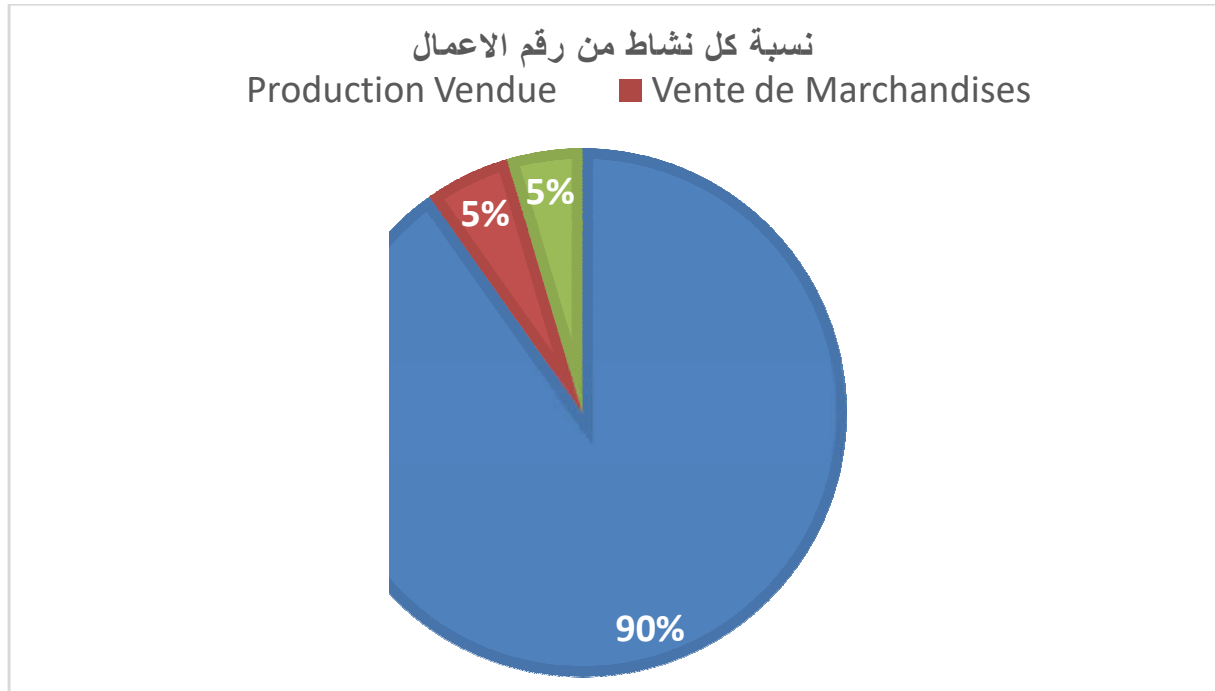
الجدول رقم 2-3 : الموازنة التقديرية للمبيعات

Rubrique	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
Production	Kda	270 280	257 140	238 620	231 880	228 680	237 600	212 680	112 200	244 680	230 860	247 880	241 480	2 753 980
Vendue	Kda	14 280	13 940	14 620	14 280	14 280	13 600	14 280	3 400	14 280	13 260	14 280	14 280	158 780
Vente de Marchandises	Kda	13 230	11 842	11 778	12 663	11 887	9 352	14 022	5 280	13 594	14 014	11 721	10 766	140 148
Prestation	Kda													
Total Valorisé HT	Kda	297 790	282 922	265 018	258 823	254 847	260 552	240 982	120 880	272 554	258 134	273 881	266 526	3 052 908

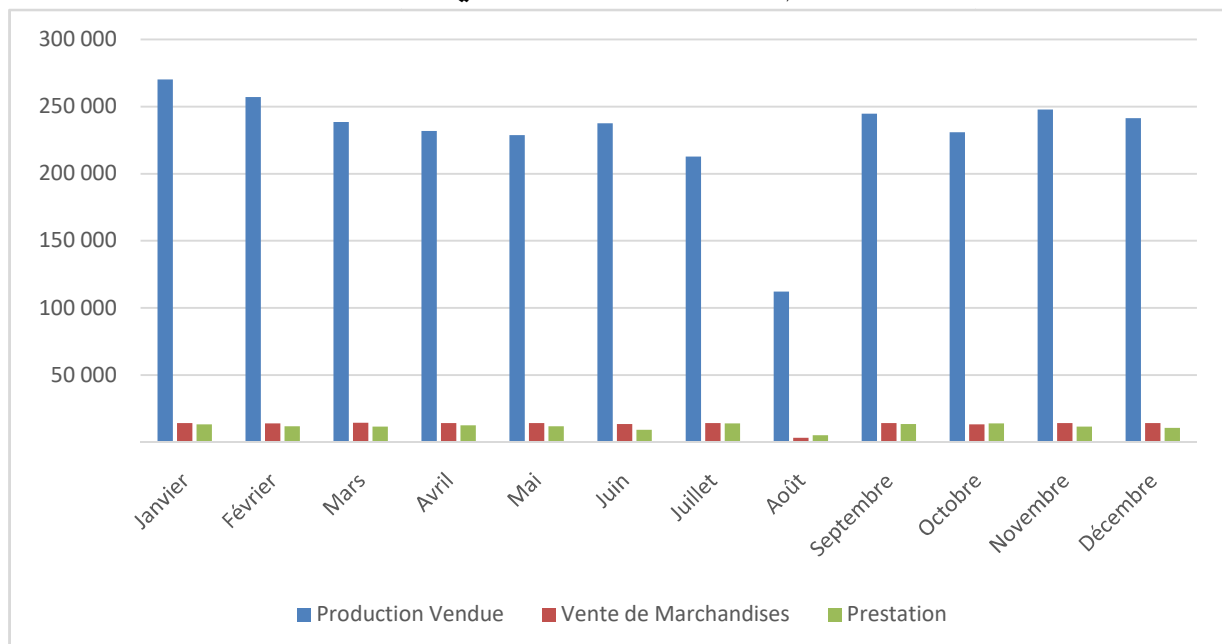
المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

في هذا الجدول نستعرض قيمة المبيعات موزعة على شهور سنة الميزانية حيث تكون مرتفعة في الثلث الأول من السنة ثم تبدأ بالانخفاض ثم تعود لترتفع في الثلث الأخير.

الشكل رقم 3-4 توزيع المبيعات بالنسب حسب كل نشاط



الشكل رقم 3-5: الموازنة التقديرية للمبيعات



من خلال الأشكال الموضحة أعلاه نلاحظ أن:

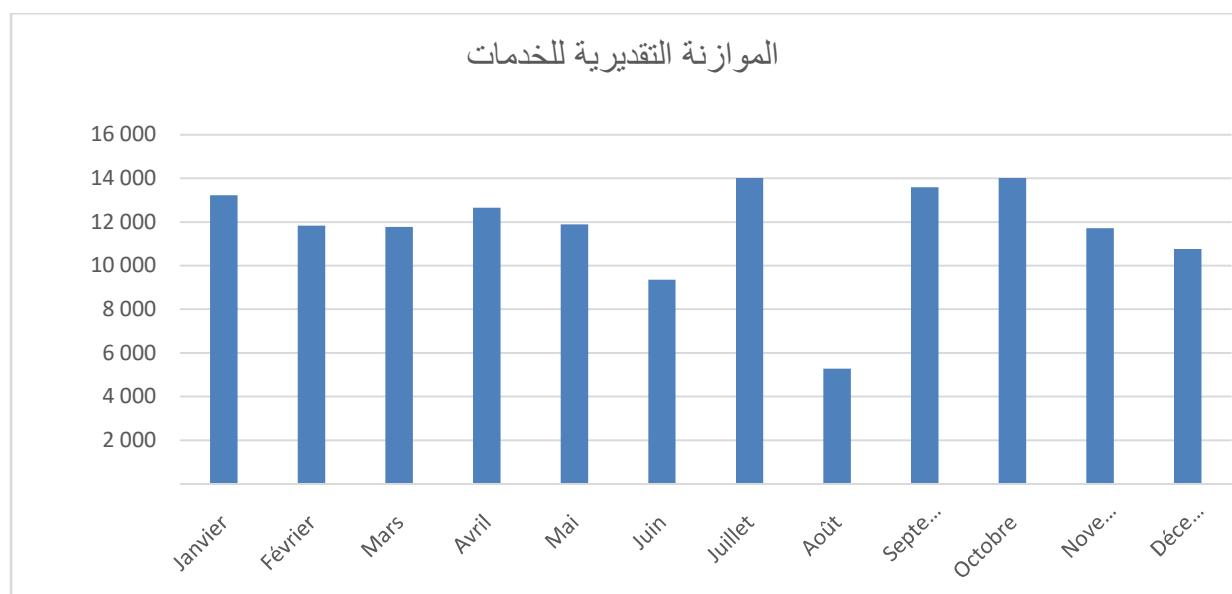
المؤسسة تعتمد في نشاطها على المنتجات المبيعة الإنتاج يمثل نسبة 91% من رقم أعمال المؤسسة .
المؤسسة لديها نشاط صناعي و تجاري لكن النشاط الغالب عليها هو النشاط الصناعي .
بعد الإنتاج المباع يأتي رقم الأعمال الخاص بالصناعة نسبة 5 % و في الأخير رقم الأعمال الخاص بالخدمات

الجدول رقم 3-3: جدول الموازنة التقديرية للخدمات

Produit	U/M	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total
Prestation	kda	13 230	11 842	11 778	12 663	11 887	9 352	14 022	5 280	13 594	14 014	11 721	10 766	163 521
Total Valorisé HT	kda	13 230	11 842	11 778	12 663	11 887	9 352	14 022	5 280	13 594	14 014	11 721	10 766	163 521

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-6 الموازنة التقديرية للخدمات



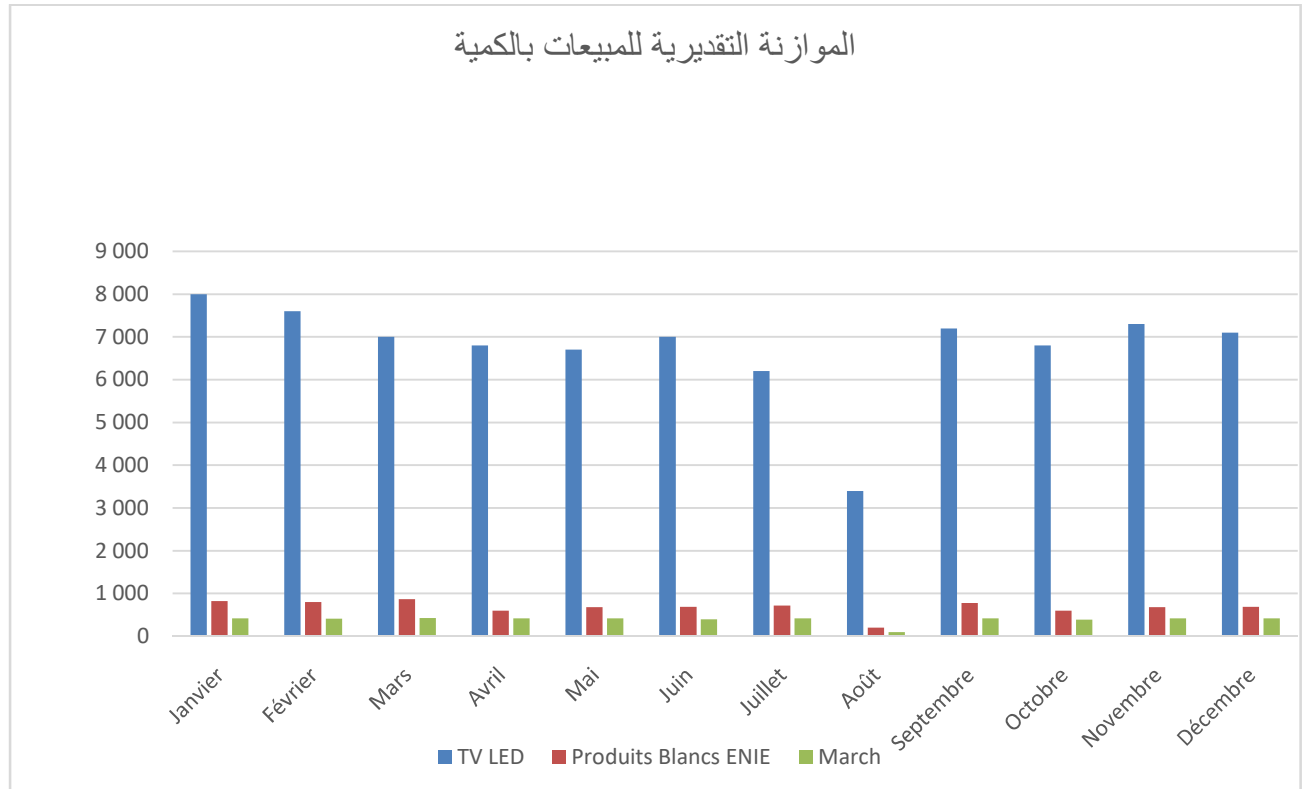
يجدر الإشارة إلى إن الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة لا تشمل فقط خدمات ما بعد البيع بل أيضا تشمل المنتجات خارج الضمان و التي تتقلى المؤسسة مقابلها أجرا و كما أن المؤسسة تعاقدت مع شركات من سونطراك و نפטال في مجال صيانة الآلات و تصليح المعيبة منها .

الجدول رقم 3-4 : الميزانية التقديرية للمبيعات بالكمية

Produit	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
TV LED	PC	8 000	7 600	7 000	6 800	6 700	7 000	6 200	3 400	7 200	6 800	7 300	7 100	81 100
March ENIE	PC	820	800	870	600	680	690	720	200	780	600	680	690	8 130
March	PC	420	410	430	420	420	400	420	100	420	390	420	420	4 670

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-7 الموازنة التقديرية للمبيعات بالكمية



يقتضي التنبؤ بالمبيعات عدة عوامل داخلية وخارجية منها الطاقة الإنتاجية وحجم مبيعات منتجات المؤسسة في السوق الوطني ومراعاة القيود المفروضة على المؤسسة مثل نوعية المنتجات لكي لا تتداخل مع منتجات مؤسسات وطنية أخرى.

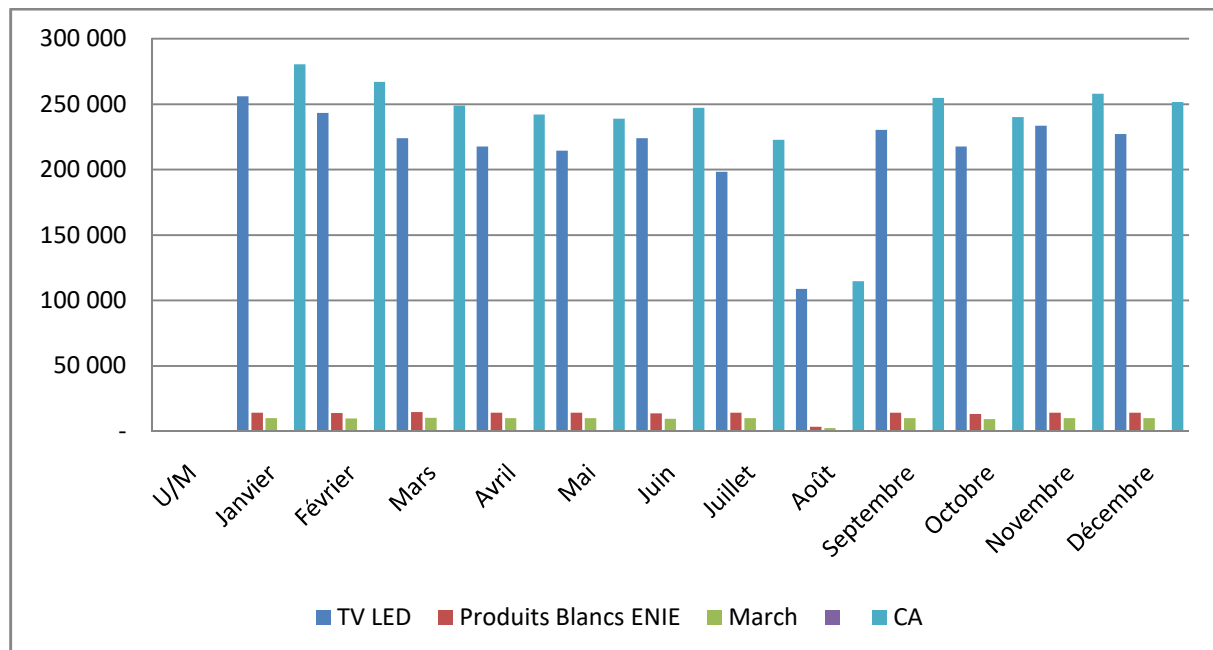
ويعتبر أجهزة التلفاز أهم منتجات المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية لذا نلاحظ إن تقديرات مبيعات التلفاز جد مرتفعة نظرا لحجم الكبير لهامش الربح الذي يقدمه ثم يليه المشتريات التي تباع باسم المؤسسة ثم المشتريات التي تكون منتجة من مؤسسات وطنية أخرى هما ENIEM Sonaric

الجدول رقم 3-5 : الميزانية التقديرية للمبيعات بالقيمة

Produit	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
TV LED	KD A	256 000	243 200	224 000	217 600	214 400	224 000	198 400	108800	230 400	217 600	233 600	227 200	2595 200
MarchE NIE	KD A	14 280	13 940	14 620	14 280	14 280	13 600	14 280	3 400	14 280	13 260	14 280	14 280	158 780
March	KD A	10 080	9 840	10 320	10 080	10 080	9 600	10 080	2 400	10 080	9 360	10 080	10 080	112 080
CA		280 360	266 980	248 940	241 960	238 760	247 200	222 760	114600	254 760	240 220	257 960	251 560	2 866 060

المصدر : معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل 3-8 الموازنة التقديرية للمبيعات بالقيمة



يعكس جدول المبيعات بالقيمة عن حجم المبيعات نقدا خارج الضريبة يكون بضرب الكمية في السعر المقدر للمنتوج

وقيمة المبيعات تساعدنا على تحديد مستوى الربحية بمقارنته مع النفقات. و من الجدول نلاحظ أن أكبر عائد مبيعات يكون للتلفزة و هذا ما يجعل المؤسسة تركز في استراتيجيات التسويق على أجهزة التلفاز مع عدم إهمال متابعة المنتجات الأخرى لتنتقل بها في المستقبل من مشتريات إلى التصنيع المحلي. وتعكس الأعمدة البيانية مدى مساهمة الإنتاج المباع في رقم الأعمال باعتباره الجزء الأكبر المكون لهذا الأخير

الميزانية التقديرية للمنتوجات بالكمية

تقوم المؤسسة بتقدير الكميات المراد إنتاجها انطلاقا من المبيعات التقديرية التي تم تحديدها في الموازنة التقديرية للمبيعات وتكون هاته الكميات في إطار الطاقة الإنتاجية سواء الحالية أو المقدرة ويتبع الميزانية التقديرية للإنتاج الميزانية التقديرية للمواد الأولية والميزانية التقديرية للموارد البشرية.

الجدول رقم 3-6: الميزانية التقديرية للمنتوجات بالكمية

Produit	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
TV LED	PC	7 000	8 500	8 200	7 000	6 500	7 000	8 000	0	7 300	7 500	8 000	7 300	82 300

المصدر : معلومات من قسم مراقبة التسيير

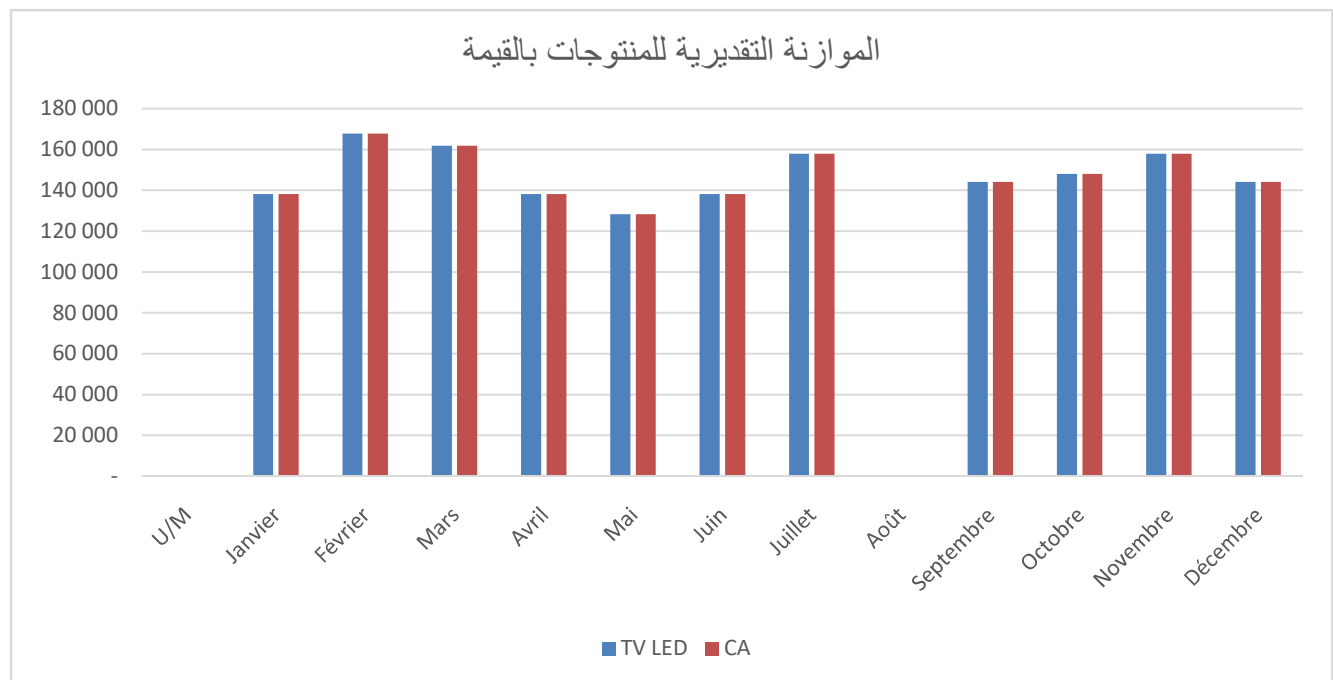
نلاحظ من الميزانية إن المؤسسة تتوقع توقف الإنتاج في شهر أوت حيث يأخذ العمال عطلتهم السنوية وعدم اعتماد المؤسسة على التناوب في العطل بل توقف الإنتاج تماما وذلك راجع للانخفاض الكبير في المبيعات الذي يشهده شهر أوت إلا أنها أيضا توزع مبيعات الشهر لكي تنتج في باقي الشهور.

الجدول رقم 3-7: الميزانية التقديرية للمنتوجات بالقيمة

Produit	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
TV LED	KDA	138 180	167 790	161 868	138 180	128 310	138 180	157 920	0	144 102	148 050	157 920	144 102	1 624 602

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-9 : الموازنة التقديرية للمنتجات بالقيمة



كما في المبيعات الميزانية التقديرية للمنتجات تكون حاصل ضرب كمية المنتج في تكلفة الإنتاج وبهذا نستطيع تقدير التكلفة الإنتاجية العامة وهذا ما يساعد المؤسسة في اتخاذ قرارات إستراتيجية من تسعير المنتجات أو خفض تكلفة الإنتاج إذا كانت مرتفعة أو غيرها من القرارات.

الميزانية التقديرية للتموينات بالمواد الأولية

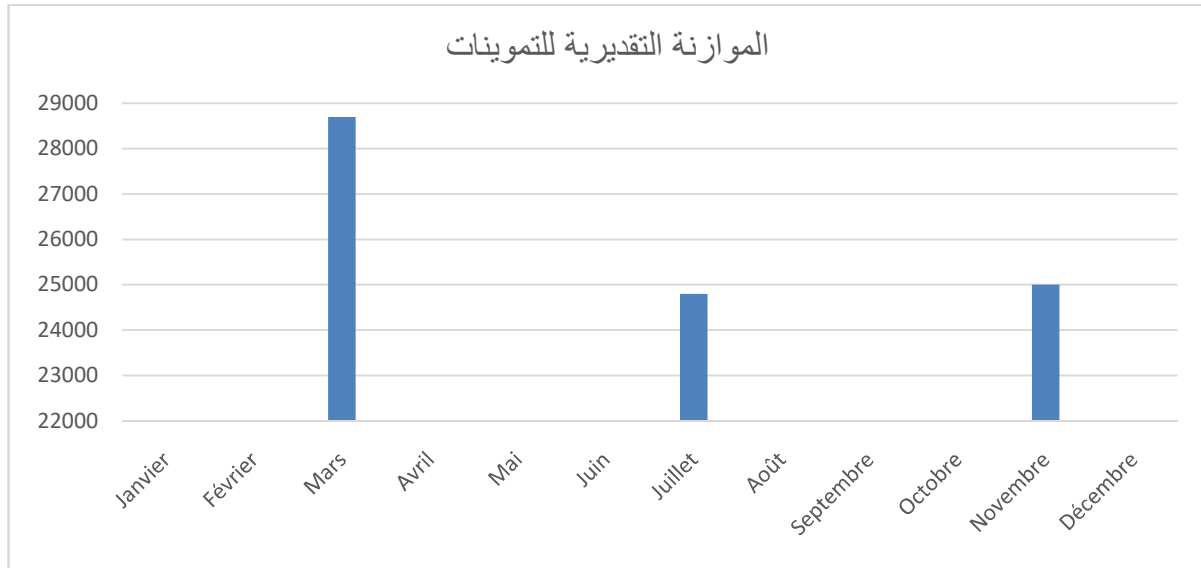
إن الهدف من وراء إعداد الميزانية التقديرية للتموينات هو من أجل ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة العملية الإنتاجية و بأقل التكاليف خصوصا وان جميعها مستوردة من الخارج و نظرا أن الكميات المباعة تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد هناك فترات الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر ادن تكوين كمية من المخزون تكون تكلفة الكلية أقل ما يمكن و تدعي هذه الكمية بالحجم الأمثل الكمية الاقتصادية

الجدول رقم 3-8 : الميزانية التقديرية للتموينات بالمواد الأولية

Produit	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Total
TV LED	PC			28 700				24 800				25 000		78 500

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-10 : الموازنة التقديرية للتمويلات بالمواد الأولية



الميزانية التقديرية للموارد البشرية

يتم تحديد احتياجات المشروع كله من العمالة بتجميع احتياجات الأقسام والإدارات، وهي بالتبعية تحدد احتياجاتها عن طريق تحديد العبء الإجمالي للعمل، ومعدل ما يستطيع الفرد الواحد أن يقوم به من عبء عمل. وبعد أن يقوم القسم أو الإدارة بتحديد احتياجاته، يتم تجميع هذه الاحتياجات في قائمة مقارنة. كما تفيد هذه القائمة في الفصل بين ما هو مباشر وغير مباشر من قوة العمل المطلوبة.

العمالة المباشرة: هي العمالة الموجودة في وحدات وأقسام الإنتاج.

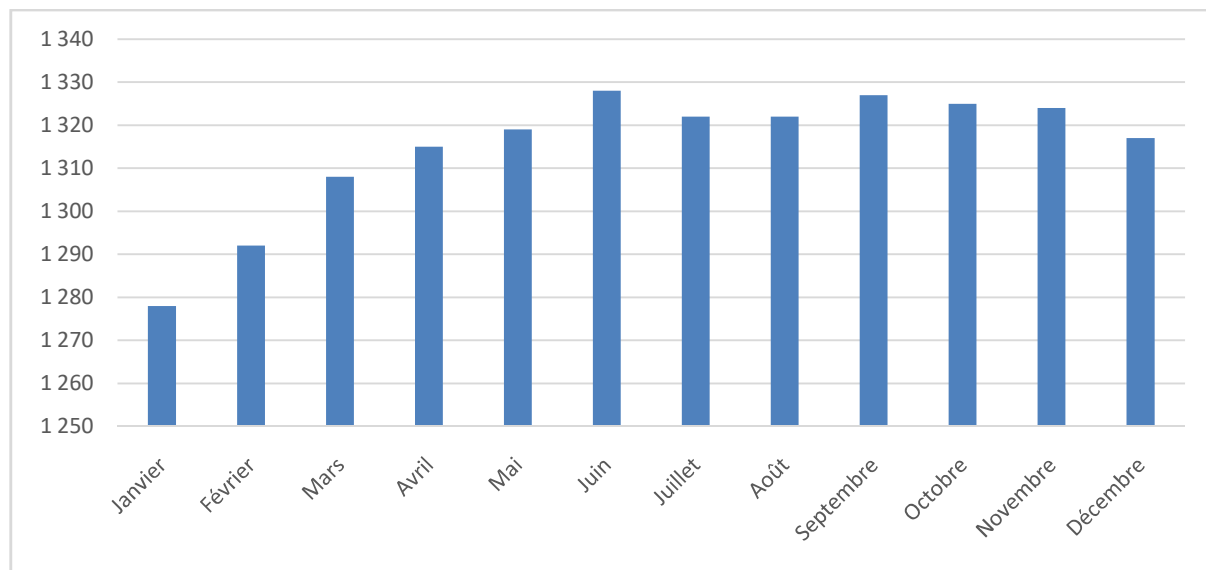
العمالة غير المباشرة: هي العمالة الموجودة في باقي أقسام وإدارات المشروع و تقوم كل وحدة بتحديد العمال الذين هم على أبواب التقاعد لتعويضهم

الجدول رقم 3-9 : الموازنة التقديرية للموارد البشرية

	U/M	Janv	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Effectif	Agts	1 278	1 292	1 308	1 315	1 319	1 328	1 322	1 322	1 327	1 325	1 324	1 317

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-11 : الموازنة التقديرية للموارد البشرية



المطلب الثالث: الموازنات التقديرية

مقدمة:

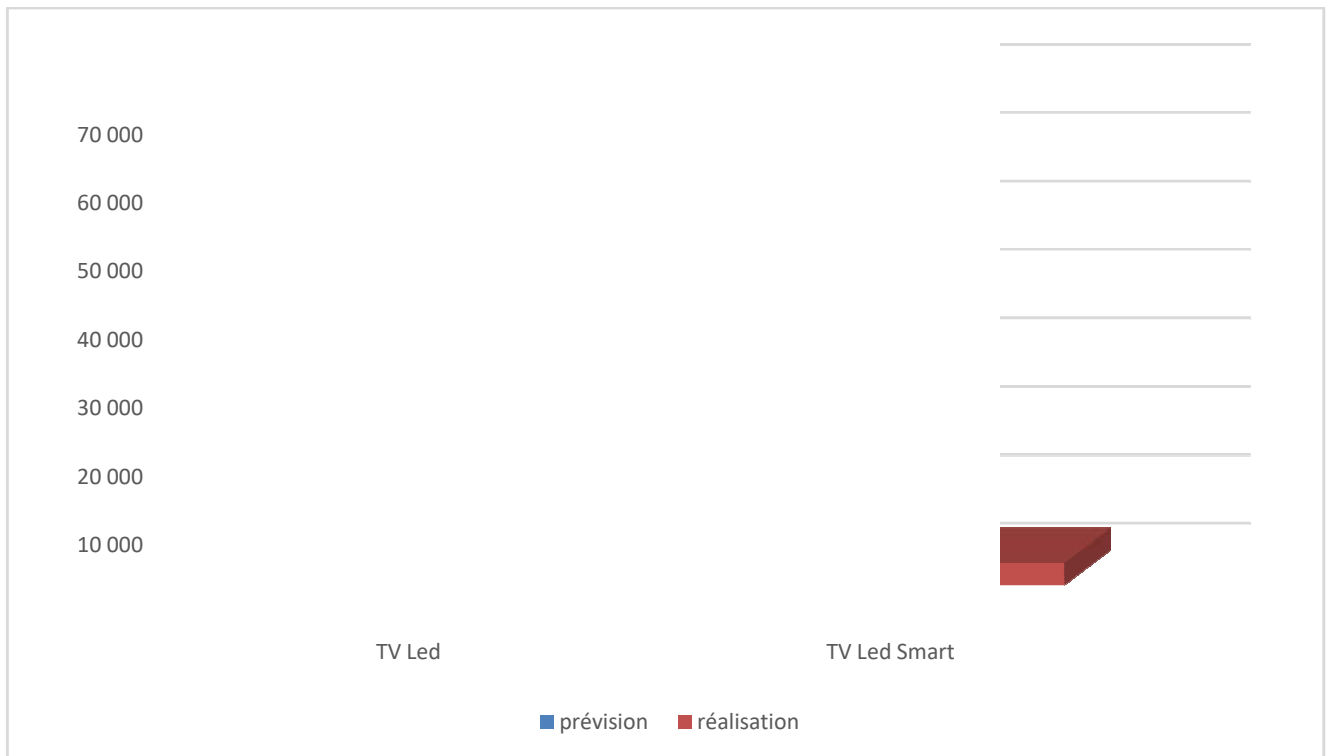
تنقسم معظم لوحات القيادة في المؤسسة إلى قسمين قسم خاص بالنشاط الشهري وهو يتضمن التحقيقات والتوقعات وفروقات بينهما وحتى نسبة التحقيق في المنتج، وقسم ثاني يكون عبارة عن تراكم من بداية السنة إلى الشهر الحالي والذي يلخص نشاط المؤسسة خلال سنة الاستغلال l'année d'exploitation

الجدول رقم 3-10: النشاطات التجارية بالقيمة

Période : Décembre 2014		Activité Commerciale (en Physique)			Date : 05 Janvier 2015		
Désignations		MOIS			CUMUL		
Familles	Produits	Prévisions (2)	Réalisations (3)	%Réal. (3/2)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (3/2)
Produits finis							
Famille De Produit	TV Led	6 500	6 600	102%	69 100	31 400	45%
	TV Led Smart	700	650	93%	12 000	9 200	77%
Sous - Total		7 200	7 250	101%	81 100	40 600	50%

المصدر : معلومات من قسم مراقبة التشغيل

الشكل 3-12 النشاطات التجارية بالقيمة



نلاحظ إن المبيعات لم تكن في المستوى المطلوب في تقدر التكاليف وهذا ما سنتطرق إليه في جدول حسابات النتائج. نلاحظ من الجدول إن مبيعات البضاعة المعاد بيعها كانت تفوق التوقعات كثيرا وهذا ما يستدعي المؤسسة لمراجعة مخططاتها بتنوع منتجاتها وزيادة رقم الأعمال للمنتجات التامة الصنع.

الجدول 3-12: النشاطات التجارية بالكمية

Période : Décembre 2014		Activité Commerciale (PHT)			Date : 05 Janvier 2015		
Désignations		MOIS		%Réal. (3/2)	U = MDA		
		Prévisions (2)	Réalisations (3)		Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (3/2)
Familles	Produits						
CAHT Global (MDA)		267	229	86%	3053	2 778	91%
Ventes Produits finis							
Famille De Produit	TV Led	198	158	79%	2 262	1 845	82%
	TV Led Smart	43	27	62%	492	377	77%
	Marchandises	14	44	308%	159	528	332%
Sous - Total		256	228	89%	2 913	2 750	94%
Prestations de services		11	1	6%	140	28	20%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التشغيل

الشكل 3-13: النشاطات التجارية بالكمية



نلاحظ من الجداول إن المبيعات من المنتجات التامة الصنع لشهر ديسمبر كانت في مستوى التوقعات، حيث بلغت نسبة المبيعات للصنفين تلفاز ذكي والعادي حوالي 101% من التوقع لكن بالرغم من هذا كله، إلا انه لم يكن كافيا لتغطية نقص المبيعات الأشهر الماضية هذا كان واضحا في جدول التراكمات حيث نسبة التحقيقات 50%.

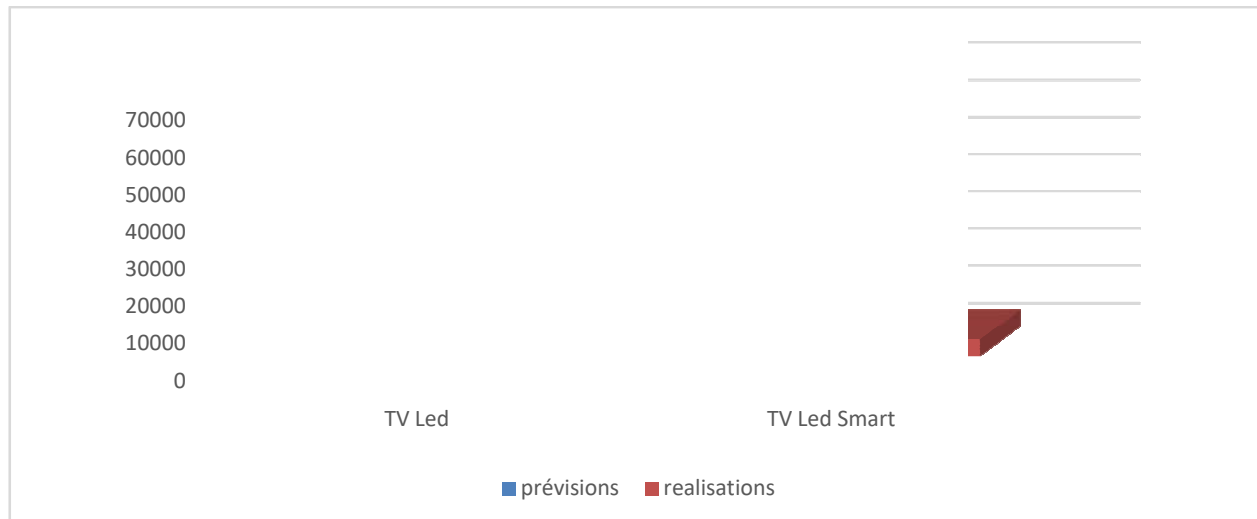
وهذا ما يؤثر على إستراتيجية المؤسسة فيما يخص الإنتاج بحيث إن المؤسسة لم تستطع بيع ما تنتجه، مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة المخزونان وذا استمرت هذه النتائج فسيوقف الإنتاج حتما.

الجدول رقم 3-13: الإنتاج الفعلي و المحقق للمنتجات التامة

Période : December 2014		la Production (en Physique)			Date : 05 Janvier 2015		
Désignations		December			CUMUL December		
Families	Produits	Previsions (2)	Realizations (3)	%Real . (3/2)	Previsions (1)	Realizations (2)	%Real . (1/2)
Produits finis							
Famille De Produit	TV Led	5 500	4 300	78%	60 500	47,100	78%
	TV Led Smart	500			7,500	4 500	60%
Sous - Total		6,000	4,300	72%	68,000	51,600	76%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-14: أعمدة بيانية توضح الإنتاج الفعلي و المتوقع للمنتجات التامة



الجدول رقم 3-14: تكاليف الإنتاج المتوقعة و المحقق

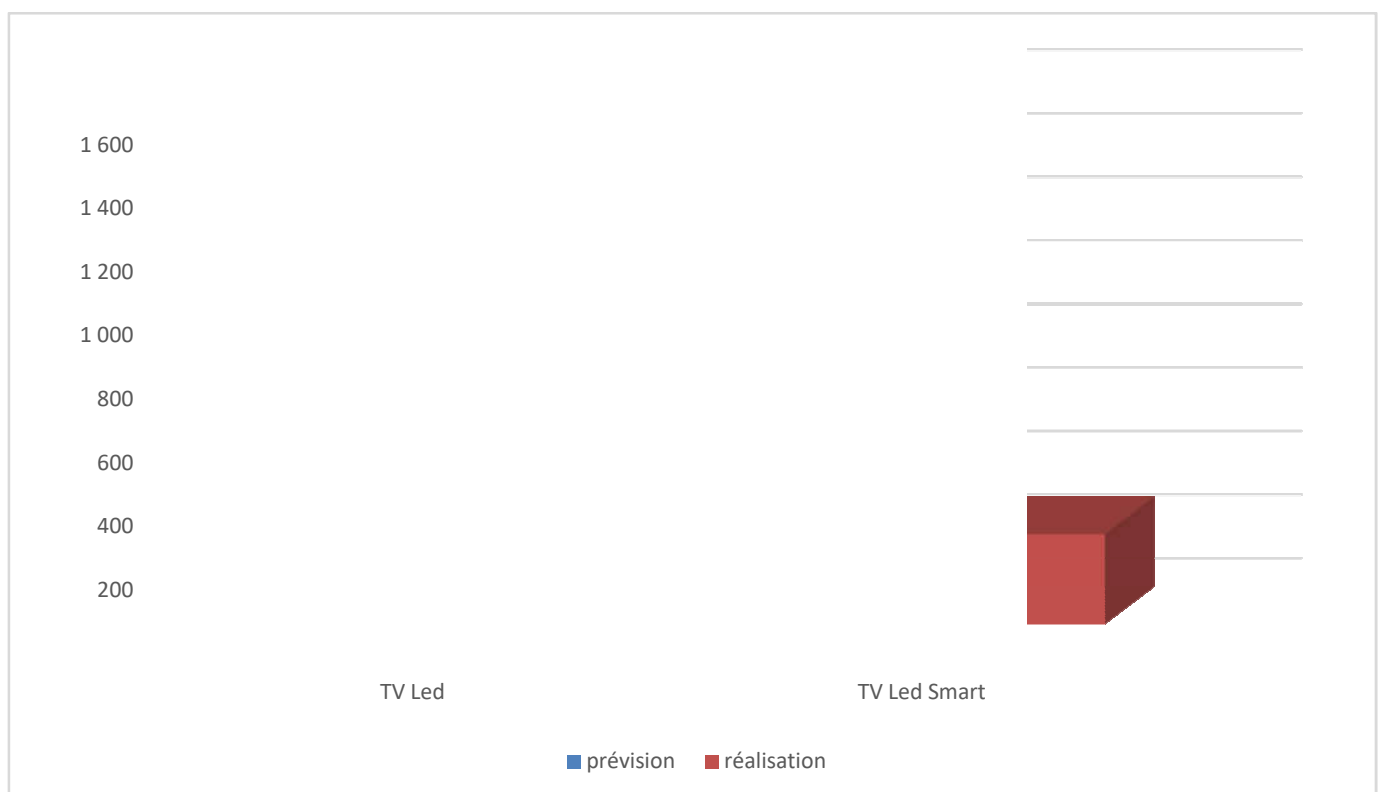
Période : Décembre 2014		la Production (Coût de Production)			Date : 05 Janvier 2015		
					MDA		
Désignations		MOIS			CUMUL		
Familles	Produits	Prévisions (2)	Réalisations (3)	%Réal. (3/2)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (3/2)
Valeur Total de la Production (MDA)		169	144	85%	1 928	1 517	79%

Produits finis

Famille De Produit	TV Led	139	144	104%	1 583	1 234	78%
	TV Led Smart	30		0%	344	284	82%
Sous - Total		169	144	85%	1 928	1 517	79%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التشغيل

الشكل رقم 3-15: أعمدة بيانية توضح تكاليف الإنتاج المقدرة و المتوقعة



من خلال الجداول والأشكال الموضحة أعلاه نستنتج ما يلي:

يتأثر الإنتاج بمستوى المبيعات لأنه يرتبط بها تماما، وخصوصا إنتاج التلفاز الذكي حيث انه كان من المقرر في شهر ديسمبر إنتاج 500 تلفاز إلا انه لم ينتج منها أي تلفاز وذلك راجع إلى ارتفاع مخزونه، ونلاحظ أيضا ان النسبة العامة للإنتاج السنوي بلغت 76% من المتوقع.

نقص المبيعات أدى إلى توقيف إنتاج بعض أجهزة التلفاز وهذا له سلبيات عديدة كما له إيجابيات

ومن ايجابياته:

عدم استهلاك المواد الأولية مما يجعل المؤسسة تدخل السنة القادمة في راحة.

ومن سلبياته:

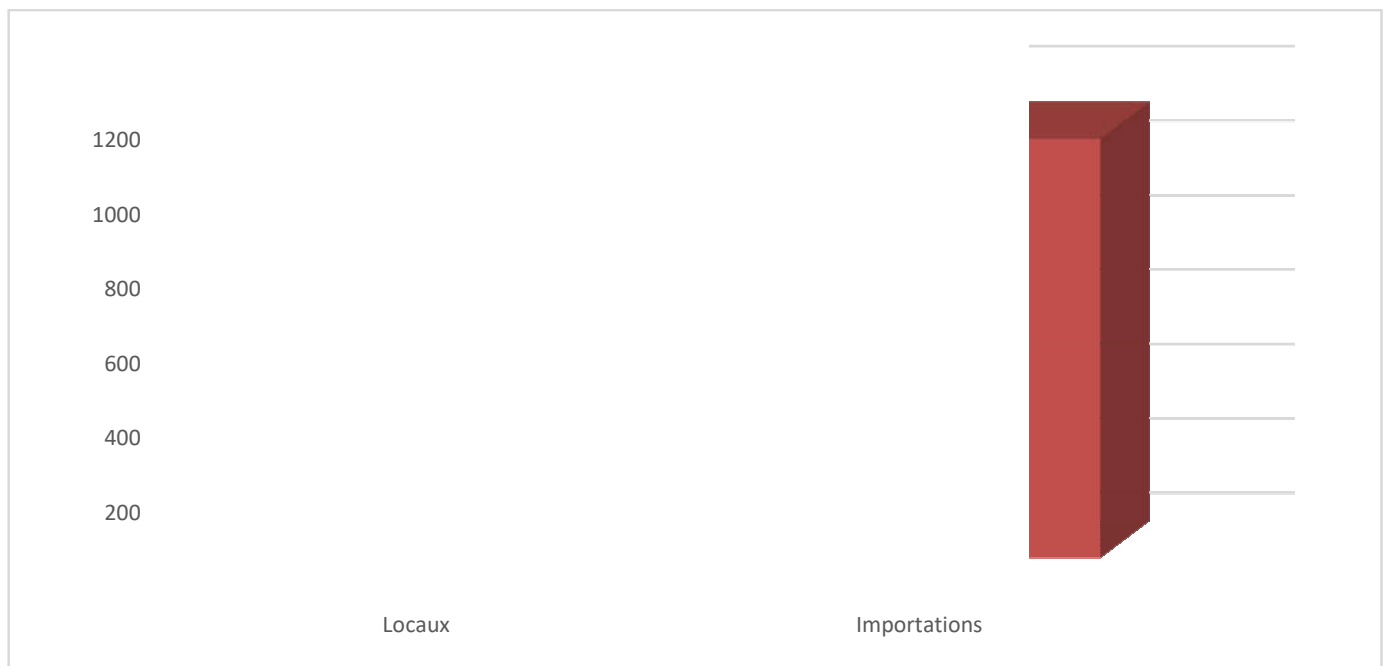
التخوف من تقلبات الأسعار حيث إذا انخفضت فان المؤسسة ستعاني في تسويقه.

الجدول 3-15: جدول التموينات المحققة و المتوقع

Tableau des Approvisionnements			Date : 05 Janvier 2015		
MOIS			CUMUL		
Prévisions (2)	Réalisations (3)	%Réal. (3/2)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (3/2)
					MDA
MOIS			CUMUL		
Prévisions (2)	Réalisations (3)	%Réal. (3/2)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (3/2)
46	36	78%	1454	1493	103%
46	36	78%	456	366	80%
			998	1127	113%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل 3-16: التموينات المحققة و المتوقعة



التموينات:

في للمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية المنتجات المحلية تشتري ويعاد بيعها و في معظم الأحيان لا تخزن بل تشتري على حسب الطلب من المؤسسة الوطنية المختصة في إنتاج الأجهزة الكهرومنزلية و الإعلام الآلي.

الجدول 3-15: جدول المخزونات من المنتجات التامة

Période : Décembre 2014	
Désignations	
Familles	Produits

Stocks Produits finis			Date : 05 Janvier 2015		
Période N					
Qtés M-1	Qtés M	Valeur M-1	Valeur M	%Réal. (3/2)	

<u>Produits finis</u>	
-----------------------	--

Famille De Produit	TV Led
Sous - Total	

12 600	9650	424	369	87%
12 600	9650	424	369	87%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التشغيل

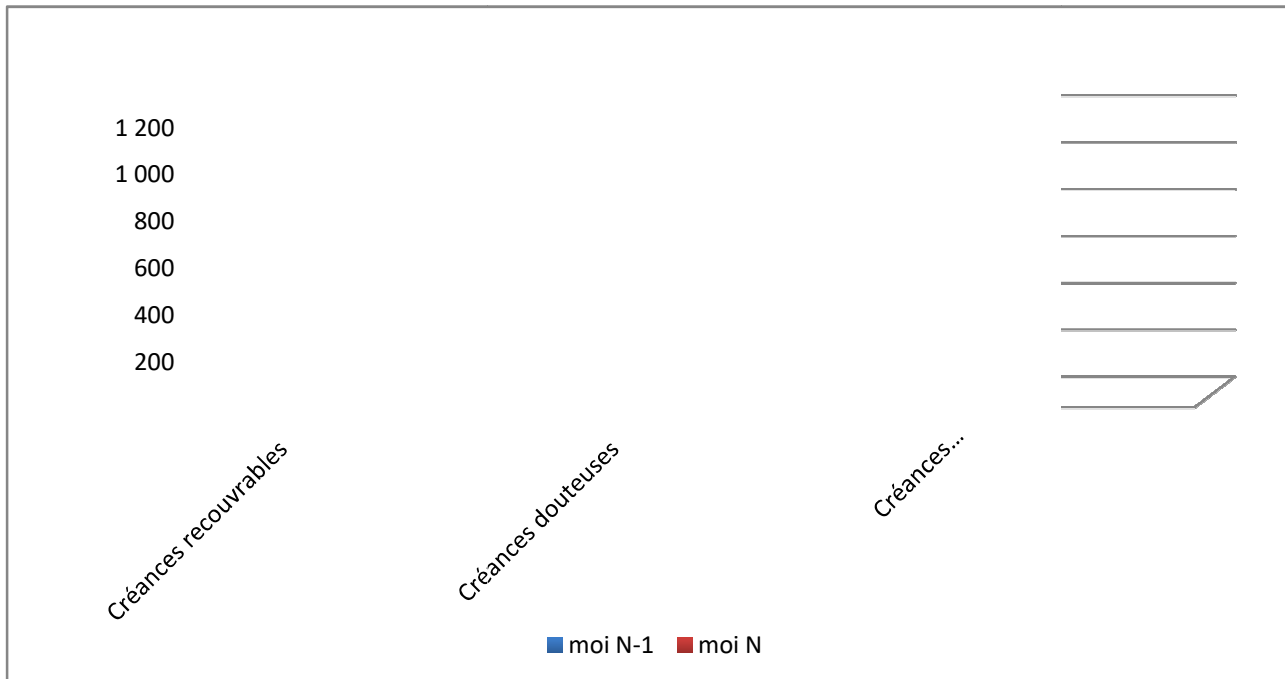
بعد ما تم عرضه كتعليقات من نقص في المبيعات والذي أثر مباشرة على ارتفاع نسبة المخزون الذي قدر ب 9650 وهذا يجعل باتخاذ قرارات جديدة لتسويق هذه الكمية بسرعة لتجنب مشاكل انخفاض الأسعار وتكدس المنتج

الجدول 3-16: جدول المدينون حسب القابلية للتحصيل

Période : Décembre 2014		Tableau des Créances Clients	Date : 05 Janvier 2015
Rubriques	Mois Année N-1 (1)	Mois Année N (2)	MDA
			Variation (2-1)
Créances recouvrables	1 111	1 022	- 89
Créances douteuses	1 131	851	- 280
Créances irrecouvrables/litigieuses	270	260	- 10
Total Créances (MDA)	2 512	2 133	- 379

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل رقم 3-17: جدول المدينون حسب القابلية للتحصيل



فيما يخص الديون فإنها تنقسم

إلى ديون قابلة للاسترجاع

ديون مشكوك فيها

ديون معدومة غير قابلة للاسترجاع.

نلاحظ من الشكل انخفاض نسبة الحقوق بجميع أنواعها حيث كان الفارق بين السنة الماضية والسنة الحالية

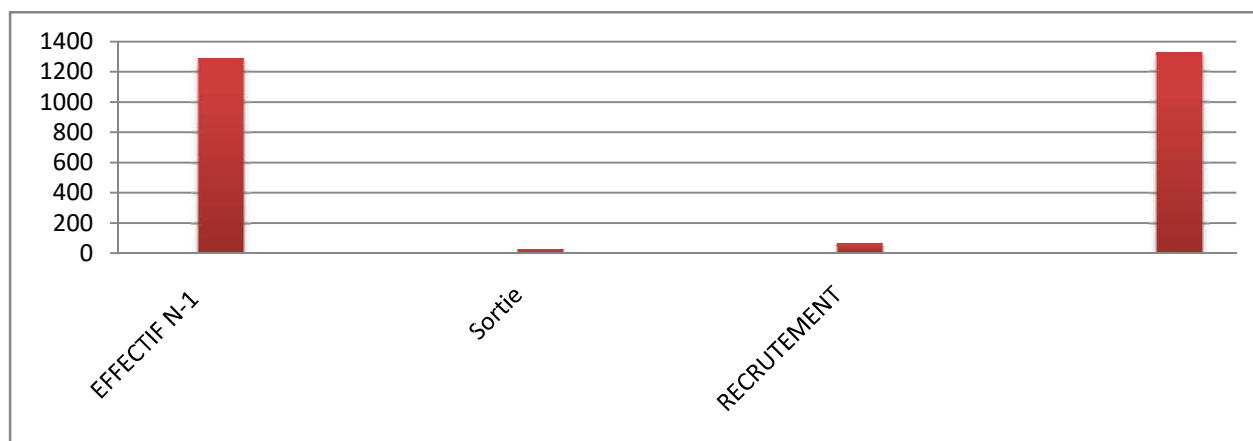
379- وهذا يرجع إلى سياسة المؤسسة في استرجاع أموالها من الدائنين.

الجدول رقم 3-17: التغير في اليد العاملة

Période : Décembre 2014		EFFECTIFS		Date : 05 Janvier 2015
	EFFECTIF N-1	Sortie	RECRUTEMENT	EFFECTIF FIN PERIODE
ENIE	1 291	25	63	1 329

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

الشكل 3-18: التغير في اليد العاملة



الموارد البشرية

نلاحظ إن عدد المتقدمين أكثر من الموظفين الذين غادروا المؤسسة ب 38 عامل جديد وذلك تلبية لمتطلبات

المؤسسة المستقبلية، بفتح سلسلة إنتاج جديدة ووحدات جديدة.

المطلب الرابع: لوحة القيادة

الجدول رقم 3-18: لوحة القيادة

AGREGATS	Comptes SCF	Mois décembre 2014		Evolution	
		Prévision	Réalisation	Ecart en valeur	% évolution
Vente de Marchandises	700	14,280	43,931	30	208%
Vente de Produits finis et intermédiaires	701 et 702	241,480	184,184	-57	-24%
Vente de Travaux	704	10,766	0,698	-10	-94%
Vente d'études	705 et 706				
Autres (703,708 et 709)	74				
Chiffre d'Affaires = (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	70	266,526	228,813	-38	-14%
dont Chiffre d'Affaires réalisé au sein du Groupe (*)	-				
Production Stockée ou déstockée	72	-24,934	27,690	53	211%
Production Immpbilisée	73				-
Subventions d'exploitation	74				-
Production Totale = (6)+(7)+(8)+(9)		241,592	256,503	15	6%
Achats consommés	60	129,578	164,681	35	27%
dont: Achats de marchandises vendues	600	32,259	35,752	3	11%
Matières premières	601	97,319	128,929	32	32%
Achats d'études et de prestations de services	604				-
Services extérieurs	61				-
Autres services extérieurs	62	23,365	20,369	-3	-13%
Consommations Intermédiaires = (11)+(15)+(16)	-	152,943	185,050	32	21%
Valeur ajoutée = (10)-(17)	-	88,649	71,453	-17	-19%
Charges de personnel	63	61,323	67,932	7	11%
Impôts, taxes et versements assimilés	64	2,980	3,103	0	4%
EBE = (18)-(19)-(20)	-	24,346	0,418	-24	-98%

المصدر: معلومات من قسم مراقبة التسيير

المؤسسة تستعمل جدول حساب نتائج مصغر يحوي معظم المجاميع و المؤشرات التي تعكس حالة المؤسسة كلوحة قيادة مهمة حيث يصدر كل شهر و يرسل مع تقرير نشاطات المؤسسة للوزارة .

وتسلم نسخة منه للرئيس المدير العام للمؤسسة وذلك للاضطلاع على حالة المؤسسة و للمصادقة عليه لكي يتم إرساله.

هاته اللوحة تلخص نشاط شهر ديسمبر من سنة 2014 بالمقارنة مع الأهداف المسطرة سابقا مع إيضاح نسبة التحقيق و حساب الانحرافات .

من لوحة القيادة نلاحظ إن الفائض الخام الخاص للاستغلال لشهر ديسمبر كان إيجابى و لكن بالعكس من ذلك فان الفائض الخاص بالسنة كان سلبيا بشكل كبير حيث بلغ 111- و ذلك راجع أساسا إلى عدم تغطية القيمة المضافة لأعباء المستخدمين و التكاليف الأخرى و هذا بسبب نقص المبيعات حيث بلغت نسبة تكاليف المستخدمين على القيمة المضافة 108%.

نلاحظ بالرغم من أن إجمالي فائض الاستغلال لم يكن سلبيا إلا أن هاته القيمة لم تكن كافية و بعيدة جدا عن التوقعات حيث كانت نسبة التحقيق 2 % من المتوقع و هذا راجع لانخفاض الكبير الذي شهدته نسبة مبيعات المنتجات من أجهزة التلفاز حيث لم تتجاوز 76% من المتوقع و هذا انعكس على نسبة المنتوجات المخزنة لان المؤسسة لم تستطع بيع ما أنتجته في هذا الشهر لان المتوقع كان نسبة مخزون بالسلب و الذي يعني أن المؤسسة تباع كل ما أنتجته بالإضافة إلى مخزونات تراكمت من الأشهر الماضية و هذا الذي لم يتحقق

و كل هذا راجع لشدة المنافسة مع عديد الشركات الخاصة التي يفوق عددها العشر شركات متخصصة في إنتاج التلفاز هذا الذي دفع بالمسيرين لوضع إستراتيجية جديدة في السنوات القادمة و تمتثل في إنشاء سلسلة انتاج جديدة و متطورة و إضافة منتجات جديدة تصنع في الشركة من غير التلفاز كالغسالات و غيرها.

و نلاحظ أيضا أن تكاليف العمال كانت مرتفعه عن ما كان متوقعا و هذا يؤثر بشكل كبير على النتائج

خلاصة:

بعد الدراسة و التحليل لمختلف لوحات القيادة بمختلف مؤشراتنا خلصنا إلى إن المؤسسة تعاني من صعوبات كبيرة في التسويق و تغطية مختلف التكاليف و الأعباء و قد اشرنا إلى هذا بكل وضوح النسب الموجودة في مختلف اللوحات .ولهذا يجب على المستوى الاستراتيجي من رئيس مدير العام ومدراء مركزيين التخطيط الجيد للاستغلال رؤؤس الأموال و الامكانيات المتاحة خروج من المؤسسة من هذه الوضعية الحرجة .

كما لاحظنا أيضا إن المؤسسة لديها صرامة في تطبيق نظام مراقبة التسيير بمختلف أدواته و إن المؤسسة تعاني عموما من العوامل خارجية أكثر منها داخلية من بينها:

- القرارات المركزية .
- ضعف السياسة التسويقية .
- القرارات التشغيلية المفروضة عليها من طرف الدولة .
- المؤسسة تأثرت ببعض بالقرارات السياسية .

الخاتمة العامة:

إن التطورات التي شهدتها مدارس الفكر الاقتصادي الى جانب التحولات التي شهدها العالم في مجال الاقتصاد والتكنولوجيا حتمت على المؤسسة الاقتصادية مواكبة هذه التطورات، فأصبح بذلك نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة. حيث اثبت هذا الأخير فعاليته كونه وسيلة لتحقيق الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة الى التنسيق بين مختلف القرارات والاداءات خاصة مع لامركزية المهام لجعلها كلها تسعى لتحقيق الأهداف العامة. وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير الوسيط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

و من هذا المنطلق كان الهدف من دراستنا هو التعرف على نظام مراقبة التسيير ودوره في التأثير على فعالية قرارات المؤسسة الاقتصادية، حيث قسمنا دراستنا الى قسمين أساسيين : الأول نظري تطرقنا فيه الى مفهوم نظام مراقبة التسيير واستخرجنا خصائصه، كما تطرقنا الى فعالية و صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية و أهم أدوات مراقبة التسيير و كيفية مساعدتها في صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية التي أجريت بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية وحدة سيدي بلعباس و بالتحديد قسم مراقبة التسيير حاولنا من خلال هذا القسم أن نقوم بدراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير عن طريق أدواته ، كما سمحت لنا هذه الدراسة من استخراج المشاكل و نقاط الضعف التي يعاني منها النظام .

وبناء على ما سبق يمكن استخلاص ما يلي:

ترسم المؤسسة آفاقها بناء على توصيات الحكومة واتجاهاتها في تنمية المشاريع الاقتصادية على مستوى المؤسسات وحسب الميزانيات المخصصة لها في الميزانية العامة للدولة، كما إن المؤسسة ترتبط في تحدياتها الى عوامل هذه العوامل لها أهمية قصوى في عمل تسيير وإستراتيجية المؤسسة المستقبلية حسب المشاريع السارية المفعول.

إن الوضعية العامة الكلية للاقتصاد الوطني عكست بظلالها على تطور خزانة المؤسسة حيث المؤسسة تعاني من ENIE فقدان السيولة، وهذا ناجم عن تأخر تحصيل الذمم ونفقات التسيير الكبيرة التي تعاني منها مؤسسة فائض في التعداد وهذا المؤشر هو مشكل بالنسبة للمؤسسة لأنه يرتبط الى حد بعيد بالسياسة الاجتماعية المرسومة من قبل الدولة على المؤسسات.

المؤسسة تملك مناورات محدودة في المنتجات الثقيلة (التلفزية) أما المنتجات المستحدثة كالطاقة الشمسية فتملك المؤسسة مناورة متوسطة ويتجدر ذلك من تطور رقم أعمالها في هذا النشاط.

تراهن المؤسسة كثيرا على عامل السوق وإفرازات تحرك المنافسين حيث أن قرارات تحركاتها هي قرارات ردود أفعال.

التوصيات:

مراقبة التسيير هي من الوظائف الحساسة في المؤسسة حيث أن مراقب التسيير ينبغي أن:

- يملك قاعدة حديثة وتستحدث حسب المعطيات والمستجدات.
- هذه القاعدة البيانية يجب أن توفر تدفقا سليما ودوريا للمعطيات مهما كانت قيمتها ومهما كان مصدرها.
- جداول القيادة المحضرة على هذه الوضعية يجب أن تكون عاكسة للحقائق الفعلية للوظائف وان تحمل مؤشرات ذات دلالة في اتخاذ قرارات التسيير.
- يجب أن يمكن مراقب التسيير من الولوج الى أنظمة المعلومات وان يمنح كل الصلاحيات للحصول على هذه المعلومات ومعالجتها وتحديد المسؤوليات المعنية بهذه المعلومات.
- نظام مراقبة التسيير يجب أن يعمل في ظل نظام إداري فعال يتسم بالوضوح والشفافية وان يكون الترابط في المهام والصلاحيات مما يتيح تفادي التشنجات والتعطيلات أثناء أداء العمل.
- تركز معلومة نظام مراقبة التسيير على وجود وظيفة حساسة كالحاسبة التحليلية.
- الوظائف المساهمة في توفير المعلومات يجب أن تخضع في عملها الى برمجيات تتيح توفير المعلومات بطريقة سليمة وحسب الاحتياج وحسب الظروف.
- محاولة التغيير من استعمال الموازنة التقديرية ولوحة القيادة الى التكاليف المستهدفة.
- إعطاء مديرية مراقبة التسيير كامل السلطات على مختلف الوحدات خصوصا في تجميع المعلومات.

أما بالنسبة للمؤسسة:

-انتهاج سياسة تسويقية تواكب التطورات الحاصلة في السوق وذلك لاسترجاع الحصة السوقية المفقودة واستهداف زبائن جدد

-فتح رأسمال المؤسسة للخواص لجذب رؤوس أموال جديدة.

-محاولة الاستفادة من وفرة التثبيات العينية من عقارات ومباني في توسيع نشاط المؤسسة واستحداث وحدات جديدة.

-محاولة الاستفادة في وفرة اليد العاملة في تنويع مداخيل المؤسسة والنهوض بها الى وضعية أحسن.

الآفاق:

المؤسسة لديها إمكانيات كبيرة لكي تكون في طليعة المؤسسات الالكترونية، إلا أن التحولات الاقتصادية في السوق الوطنية أثرت عليها كثيرا بالرغم من هذا فهي الآن تحاول استرجاع هذه المكانة.

وفي هذا الإطار تسعى المؤسسة لتطوير مختلف الوحدات من موارد بشرية الى البحث العلمي حيث حصلت وهي شهادة تدل على حرص المؤسسة على التطور. ISO 9001 المؤسسة على شهادة مطابقة للمواصفات المؤسسة.

-دخول غمار المنتوجات الكهرومنزلية (المؤسسة لديها مشروع انتاج غسالات).

-المراهنة على قسم تطوير الأبحاث في تطوير مختلف الوحدات خاصة الجديدة منها.

-الدخول في شراكات جديدة مع مؤسسات كهرومنزلية والكترونية ذات مواصفات عالمية.

-مشروع انتاج قطع غيار الأجهزة الالكترونية محليا حيث أن مختلف قطع الغيار ستنتج محليا، مما يؤدي بالمؤسسة الى تحقيق اكتفاءها الذاتي دون الحاجة للاستيراد وتزويد السوق الوطنية باحتياجاتها من هذه المادة.

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. إبراهيم البرنسي DIMOK M ، الإدارة العامة، مؤسسة الحلبي، القاهرة، مصر 1967.
2. أبو ادريس مُحمَّد الغزالي احمد، العلاقات العامة المعاصرة و فعالية الإدارة، المكتبة العلمية، جامعة الرقازيق، مصر، 1996.
3. أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر. بدون سنة نشر.
4. التسيير، 2007.
5. ثابت عبد الرحمن ادريس، بحوث التسويق (أساليب القياس والتحليل واختبار الفروض) الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
6. جبارة أحمد سهاد، الإدارة العامة، المطبعة الجديدة، جامعة دمشق، سوريا، 1986، ص. 157.
7. جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1980.
8. جميل مُحمَّد بكير — عمر عبد الرحمان "السكرتاريا" مكتبة عين شمس، مصر، سنة 1977.
9. حسين احمد طراونة، توفيق صالح عبد الهادي، رقابة الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان الأردن، ط1 2011.
10. حنفي عبد الغفار الصحن، مُحمَّد فريد، إدارة الأعمال، بيروت، الدار الجامعية، 1991.
11. حنفي عبد الغفار، أساسيات التحليل المالي ودراسة الجدوى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 23.
12. خالص صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997.
13. خلدون إبراهيم شريفات، الإدارة والتحليل المالي، دار وائل للنشر، 2011..
14. داداي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، الجزائر دار المحمدية، 2003.
15. الرائد مُحمَّد مهنا العلي "الوجيز في الإدارة العامة" الدار السعودية للنشر والتوزيع — ط 1، سنة 1984.
16. الزغبى هيثم مُحمَّد، الادارة والتحليل المالي، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن، ص 167.
17. زياد رمضان، أساسيات التحليل المالي، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 1998.
18. سعيد بس عامر، وعلى مُحمَّد عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة، مركز وايد سيرفيس للاستشارات والتطوير الإداري، الطبعة الثانية، القاهرة 1998.
19. سعيد مُحمَّد المصري، التنظيم و الإدارة، دار نشر الثقافة، جامعة الإسكندرية، 1991.
20. شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002.

21. الشنواني صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، الإسكندرية، مؤسسة الجامع للنشر والتوزيع 1999.
22. الصباح عبد الرحمان: "مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح جامعة عمان الأهلية كلية الاقتصاد والعلوم الاقتصادية سنة 1998.
23. ضيف خيرت: "الميزانيات التقديرية"، جامعة بيروت العربية، سنة 1975 .
24. عادل حسن، تخطيط ومراقبة الإنتاج، بيروت، الدار الجامعية، 1989.
25. عبد الحكيم كراجة، و آخرون، (الإدارة والتحليل المالي أسس - مفاهيم - تطبيقات) (عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع) ، ط 1 ، 2000 .
26. عبد الحكيم كراجة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، دار الصفاء للنشر، ط 1 عمان، 2000.
27. عساف محمود، أصول الإدارة جامعة المنصورة، مصر، 1988.
28. عقيلي عمر وصفي، الإدارة (أصول وأسس ومفاهيم) دار الزهران للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1997.
29. علي الشريف "الإدارة المعاصرة" الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2002-2003.
30. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار الإثراء، 2008.
31. غنايم عمرو. الشرقاوي علي، تنظيم وإدارة الأعمال. بيروت، دار النهضة العربية، 1982.
32. فايز الزغبى، الرقابة الإدارية في منشآت الأعمال، عمان، دار الهلال، 1991.
33. فركوس مُجّد، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الطبعة الأولى.
34. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، رام الله، فلسطين، 2008.
35. كامل بربز: "الإدارة عملية ونظام" المؤسسة الجامعية لدراسات ط 1 سنة 1996.
36. مبارك لسلس، التسيير المالي (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 2، 2012.)
37. مُجّد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار، وائل الطبعة الرابعة، 2009.
38. مُجّد حسن الشماع، مبادئ الإدارة، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 1999.
39. مُجّد رفيق الطيب: "مدخل للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزء الثاني، 1995.
40. مُجّد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
41. مُجّد عبد الفتاح ياغي: "مبادئ الإدارة العامة"، مطبعة الفرزدق بالرياض، السعودية، 1994.
42. منعم زمير المونسي، اتخاذ القرارات الادارية، دار اليازوري للنشر، عمان، ط 1، 1998.
43. منى عطية خزام خليل، "الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية"، كلية الخدمة الاجتماعية جامعة حلوان، الإسكندرية، 2009.

44. منير شاكِر مُجَدِّد، و آخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات (عمان، دار وائل للنشر، الطبعة 2، 2005).
45. ناديا أيوب، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة دمشق، سوريا 2003.
46. ناصر الدادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دار المحمدية العامة الجزائر، 1994.
47. ناصر دادي عدون، نظام التكاليف، تقنيات المراقبة التسيير، ج2، دار المحمدية، الجزائر، 1994.
48. نواف بن كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، مكتبة دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
49. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الخامسة، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
50. هانري بوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير دار الافاق، طبعة 2003.
51. هيثم مُجَدِّد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، (عمان، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، سنة 2000).
52. يوسف قريش، الياس بن ساسي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

الكتب باللغة الفرنسية

1. Herbert A. Simon and associate, decision making problem solving, national academy press, Washington, DC, 1986.
2. Jean Paule Semeray. Le Contrôle de gestion, l'imprimerie Colet, France, Tome 2, 1998.
3. Abdellah Boughba, Comptabilité. Analytique D'Exploitation.
4. Alain Fernandez, Les Nouveaux Tableaux de Bord pour Piloter. L'entreprise, édition D'organisation, France, 1999.
5. Alazard, S. Separie, Contrôle de Gestion, Dunod, France, 5eme édition, 2001.
6. Bruno Jarroson, 100 ans de management, 2". Editions Dunod, Paris, 2001
7. C-ALAZARD et S.EPARI.S, le contrôle de gestion manuel et application, 3^{ème} Edition, DUNOD, paris, 1996.
8. Caroline SELMER. Construire et défendre son budget "Outils méthodes et comportement". D'UNOD, Paris, 2001
9. Caroline SELMER. Toute la fonction financière Ed DUNOD. Paris, 2006.

- 10.Chouam BOUCHAMA, Evaluation et choix des investissements. Ed Dar elGHARB, Algérie, 2002.
- 11.DRIGITTE DORIATH : "contrôle de gestion", France, édition DUNOD, 1999.
- 12.Fred Luthans, Organizational Behavior, International Student Edition, Second Edition, 1977.
- 13.GARMILIS ALI : "le contrôle de gestion eu action", les édition d'organisation, 1988.
- 14.Gilbert Pillot. Maîtrise du Contrôle de Gestion, édition Sedifor
- 15.H.Loning & Y.Pesqueux, Le contrôle de Gestion, ELLIPES, Paris , 2001.
- 16.[http://www.entreprendre. ma/la prise de décision au sein de l'entreprise](http://www.entreprendre.ma/la prise de décision au sein de l'entreprise), consulter le (01/05/2017).
- 17.Huber George, p, managerial decision making,glenview,scott,foreman and company.
- 18.Jean Follego, ABC de la gestion, Nouvelle édition Marabout, France, 1995.
- 19.Jean Gerbier, Organisation et Fonctionnement de L'entreprise, coule l'imprimerie, France, 1993Didier LECLERE, Gestion budgétaire, Ed EYROLLES, Paris, 1994.
- 20.Jean Meyer. Le Contrôle de Gestion, Presse Universitaires, France, 4^{ème} édition, 1980.
- 21.LARBI. Analyse financière de l'entreprise et décisions à court terme université d'Oran, institut des sciences économiques,1984.
- 22.Lucas, H., Information Technology for Management, 6th Ed., McGraw-Hill, Inc., 1997.
- 23.M. Gervais « contrôle de gestion » ED economica, 1997.
- 24.MICHEL GERVAIS : "Contrôle de Gestion", économie, France, 1997, 6^{ème} édition.
- 25.Michel GERVAIS, control de gestion, 7^{ème} Edition, ECONOMICA, 2000.
- 26.Nathalie GARDES. Les prévisions de trésorerie.
- 27.Perochonet j.LLerion, Analyse comptable et gestion Prévisionnelle, Edition Fouchet, Paris, 1982,

28. Pierre Baranger, Guy Huguel, Gestion de la production Acteur techniques et Politique l'imprimerie Aubin, France, 1981.
29. Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et budgets, Normandie Roto, France, 8ème édition, 1997.
30. Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, Ed DUNOD, Paris, 7ème edition, 2005.
31. Robert Mazars, Pierre Rudelli, Gestion Financière. Imprimerie Quercy Cahars, France, 7ème Edition, 1992.
32. Sandra Charreire et Isabelle Huault, Les grands auteurs de management Editions EMS, paris, 2003.
33. Stephen. AROSS et autres, Finance Corporate Ed DUNOD. Paris, 2005.

المذكرات باللغة الأجنبية:

1. CHAABNIA FATEN , "la mise en place d'une structure de contrôle de gestion dans une entreprise de service", mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de post gradation spécialisée en banque, L'ESC, Algérie, 2001.

المقالات:

1. أبو بكر مصطفى بعيرة: الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية العدد 273.
2. خالد سليمان المومني ومُجد على القضاة، فاعلية عملية اتخاذ القرار لدى مديرات رياض الأطفال في إقليم شمال الأردن، مجلة العلوم الإنسانية ال عدد 36، الأردن، 2008.
3. السلمي علي، الإدارة وأزمة اتخاذ القرار، المدير العربي، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، مصر، العدد 102، 1988.
4. السلمي علي، مهمة الإدارة، علم الفكر، وزارة الإعلام، الكويت، المجلد 20، العدد 1989، 2.
5. مصطفى سالم، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الخامسة العدد 35 خريف 2007، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير

المذكرات باللغة العربية:

1. اوراغ خولة، مساهمة التحليل المالي في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
2. باعلي كنزة، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/ 2014.
3. سعيد بلوم، اساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة منثوري قسنطينة 2007-2008..
4. شباح نعيمة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، (رسالة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2007).
5. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2005-2006.
6. طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل الماجستير، 2002.
7. قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007.
8. كساني رشيد، د. أوكيل نسيم، تحليل التكلفة محاسبيا واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحث.

المواقع الالكترونية:

1. [Http://gestionfin.canalblog.com/docs/NG_Gestion_de_tresorerie chapitre 1](Http://gestionfin.canalblog.com/docs/NG_Gestion_de_tresorerie_chapitre_1) consulter le 06/05/2017
2. www.rr4ee.com
3. محمد خليل واخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الدراسات والبحوث الاقتصادية تاريخ التصفح 2017/02/19

الملاحق

قائمة الملاحق :

<u>الرقم</u>	<u>الملحق</u>	<u>الصفحة</u>
<u>1</u>	الملحق رقم 1: جدول حسابات النتائج التقديري	144
<u>2</u>	الملحق رقم 2: نموذج لموازنة الأنشطة التجارية	145
<u>3</u>	الملحق رقم 3: لوحة القيادة	146

الملاحق :

الملحق رقم 1 : جدول حسابات النتائج التقديرية

	Prévision	%
Ventes et produits annexes	3 052 908	100%
Variation stocks produits finis et en cours	82 909	
Production immobilisée	28 055	
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 163 872	
Achats consommés	-1 984 074	
Services extérieurs et autres consommations	-237 703	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2 221 777	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	942 095	30,86%
Charges de personnel	-837 815	
Impôts, taxes et versements assimilés	-47 329	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	56 951	1,87%
Autres produits opérationnels	106 720	
Autres charges opérationnelles	-30 128	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-175 359	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	121 563	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	79 746	2,61%
Produits financiers	12 861	
Charges financières	-32 842	
VI-RESULTAT FINANCIER	-19 981	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	59 765	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10 000	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-18 509	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 405 015	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-3 373 760	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	31 255	1,02%
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	31 255	0,99%

Période : Décembre 2014		Activité Commerciale (en Physique)			Date : 05 Janvier 2015		
Désignations		MOIS			CUMUL		
Familles	Produits	Prévisions (2)	Réalisations (3)	%Réal. (3/2)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (3/2)
<u>Produits finis</u>							
Famille De Produit	TV Led	6 500	6 600	102%	69 100	31 400	45%
	TV Led Smart	700	650	93%	12 000	9 200	77%
Sous - Total		7 200	7 250	101%	81 100	40 600	50%

الملحق رقم 3: لوحة القيادة

N°	AGREGATS	Comptes SCF	Mois		Evolution		Cumul		Evolution	
			Prévision	Réalisation	Ecart en valeur	% évolution	Prévision	Réalisation	Ecart en valeur	% évolution
1	Vente de Marchandises	700	14,280	43,931	30	208%	158,780	527,775	369	232%
2	Vente de Produits finis et intermédiaires	701 et 702	241,480	184,184	-57	-24%	2 753,980	2 222,209	-532	-19%
3	Vente de Travaux	704	10,766	0,698	-10	-94%	140,148	27,778	-112	-80%
4	Vente d'études	705 et 706								
5	Autres (703,708 et 709)	74								-
6	Chiffre d'Affaires = (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	70	266,526	228,813	-38	-14%	3 052,908	2 778	-275	-9%
	dont Chiffre d'Affaires réalisé au sein du Groupe (*)	-								
7	Production Stockée ou déstockée	72	-24,934	27,690	53	211%	123,935	4,731	-119	-96%
8	Production Immobilisée	73				-				-
9	Subventions d'exploitation	74				-				-
10	Production Totale = (6)+(7)+(8)+(9)		241,592	256,503	15	6%	3 176,843	2 782	-394	-12%
11	Achats consommés	60	129,578	164,681	35	27%	1 881,890	1 755,62	-126	-7%
12	dont: Achats de marchandises vendues	600	32,259	35,752	3	11%	403,911	458,609	55	14%
13	Matières premières	601	97,319	128,929	32	32%	1 477,980	1 297,010	-181	-12%
14	Achats d'études et de prestations de services	604				-				-
15	Services extérieurs	61				-				-
16	Autres services extérieurs	62	23,365	20,369	-3	-13%	223,109	250,703	28	12%
17	Consommations Intermédiaires = (11)+(15)+(16)	-	152,943	185,050	32	21%	2 105,000	2 006	-99	-5%
18	Valeur ajoutée = (10)-(17)	-	88,649	71,453	-17	-19%	1 071,844	776	-296	-28%
19	Charges de personnel	63	61,323	67,932	7	11%	737,020	837,82	101	14%
20	Impôts, taxes et versements assimilés	64	2,980	3,103	0	4%	43,141	49,329	6	14%