



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي طاهر * سعيدة *
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

دراسة تقييمية لمدى اعتماد آليات مراقبة التسيير في المؤسسات
الاقتصادية دراسة حالة مؤسستين اقتصاديتين – سعيدة –

إشراف الأستاذة:

إعداد الطالبتين:

د. قدوري هودة سلطان

❖ بن يحي عمرية

❖ جلايلي حليلة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ: رئيسا

الأستاذة: قدوري هودة سلطان مشرفا ومقررا

الأستاذ: عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

الحمد لله رب العالمين والشكر له سبحانه وتعالى أولاً وآخراً على ما تفضل به علينا من نعم لا تعد ولا تحصى، وبعد الصلاة والسلام على نبينا ورسولنا محمد صلى الله عليه وسلم.

فإنني أتقدم بوافر الشكر والامتنان للدكتورة قدوري هودة سلطان لقبولها الإشراف على هذه الدراسة، ولما لها من جهود ومقترحات وملاحظات قيمة أثمرت ايجابيا فيما قدمت، فجزاها الله عنا أفضل الجزاء.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من أعانني في إتمام هذه الدراسة خاصة العاملين بمؤسسة ملبنة الحليب ومؤسسة نفضال وعلى رأسهم السيد قندوسي مخطار، مغربي كريمة، عايد عبد الكريم.

"كن عالماً .. فإن لم تستطع فكن متعلماً، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم".

إهداء

أحمد الله على تمام هذه الرسالة وأهدي ثمرة جهدي

إلى من لا تقدر بضمن، إلى من أفقدها منذ الصغر، يا من ترتعش قلبي بذكرها، يا من أودعتني لله أهديها هذا البحث أُمِّي الغالية رحمها الله برحمته.

إلى رائدي في الحياة، الذي ناضل لتربيتي وسعادتي وتعليمي لبلوغ أسمى المراتب، إلى الذي كان لي قدوة ومثلاً أعلى في الحياة، إلى الذي علمني الصبر والمثابرة.

إليك أبي حفظك الله وأطال لي في عمرك.

إلى الفرحه والبهجة ونور الحياة أخواتي: فاطمة، زهراء، تالية، غنية، فاطمة، حنان، وإخوتي الحاج، بن الدين.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين إخوتي: عبد العالي، فارس، أم الخير.

إلى جميع صديقاتي اللواتي تقاسمت معهن الأفراح والأحزان وبالأخص حليلة، خولة، لمياء، خديجة، فاطمة

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة.

عمرية

إهداء

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة
سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير والدي العزيز

وإلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها من علمتي وعانت الصعاب
لأصل إلى ما أنا فيه، وعندما تكسوني الهموم أسبح في بحر حنانها ليخفف من
ألامي... نبع الحنان أُمي

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، إلى من أثروني على أنفسهم

إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة إخوتي، إلى الكتكوتين اللذان ملأ علينا
البيت بطلتهم: ريتاج، يوسف حفظهم الله، إلى كل أقاربي

إلى من كانوا ملاذي وملجئي، إلى من سأفتقدهم... وأتمنى أن يفتقدوني

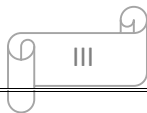
إلى من جعلهم الله إخوتي بالله... ومن أحببتهم بالله زميلات الدراسة

إلى من يجمع بين سعادتي وحزني

إلى من أتمنى أن أذكرهم... إذا ذكروني

إلى من أتمنى أن تبقى صورهم... في عيوني.

حليمة



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد آليات مراقبة التسيير ومكانتها في المؤسسات الاقتصادية وأهميتها في عملية التسيير، وذلك بالتطرق إلى مختلف المفاهيم الأساسية لهذه الآليات ومقارنة الأدوات الحديثة بالأدوات التقليدية.

وقد اعتمدت هذه الدراسة على المقابلة الشخصية في المؤسستين (سعيدة)، وذلك لمعرفة المقومات التي تسمح بتطبيق الأدوات، إضافة إلى الصعوبات التي حالت دون تطبيق هذه الأساليب في المؤسستين محل الدراسة، ولذا تعتبر أدوات مراقبة التسيير المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة.

الكلمات الدالة: مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الموازنة التقديرية، لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنة على أساس الأنشطة.

Summary:

This study aimed at indentifying the extent of the adoption of the machanisms of control and its position in the economic institutions and their importance in the process of managemant, by addressing the various basic concepts of these mechanisms and comparing modern tools with tradional tools.

This study was based on the personal interview in the two institutions (saida), in order to find out the factors that allow the application of the tools, in addition to the difficulties that prevented the application of these methods in the two institutions under study, so is considered Tools Steering control the mirror that can be by whitth give a true picture for Foundations activities.

Key words: dashboard- accounting-cost- accounting Management based activity- costing target scordcard- balanced budgeting based activity costing.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
IV	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
2	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير
8	تمهيد
9	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
9	المطلب الأول: ظهور وتطور مراقبة التسيير
10	المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير
14	المطلب الثالث: مراقبة التسيير من منظور مدارس التسيير
17	المبحث الثاني: مراقبة التسيير الخصائص والأهداف
17	المطلب الأول: خصائص نظام مراقبة التسيير
19	المطلب الثاني، أهداف نظام مراقبة التسيير
20	المطلب الثالث: مكانة مراقبة التسيير
26	المبحث الثالث: مراقبة التسيير نظام للرقابة والتسيير
26	المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير
27	المطلب الثاني: خطوات مراقبة التسيير
29	المطلب الثالث: دور ومهام مراقبة التسيير
32	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: التوجه الحديث لأساليب مراقبة التسيير وأهميتها في التسيير
34	تمهيد
35	المبحث الأول: الأساليب التقليدية لمراقبة التسيير

35	المطلب الأول: الموازنة التقديرية
38	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية
43	المطلب الثالث: التحليل المالي
49	المبحث الثاني: الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير
49	المطلب الأول: لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن
57	المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
65	المطلب الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة ABB
68	المبحث الثالث: أهمية أدوات مراقبة التسيير في عملية التسيير
68	المطلب الأول: التخطيط والرقابة
72	المطلب الثاني: دعم عملية اتخاذ القرار
74	المطلب الثالث: تقييم الأداء
78	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة في مؤسسة ملبنة الحليب ومؤسسة نفعال
80	تمهيد
81	المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة
81	المطلب الأول: تقديم شركة ملبنة الحليب سعيدة
83	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة نفعال
87	المطلب الثالث: الهياكل التنظيمية للمؤسستين
95	المبحث الثاني: تقديم الأدوات في مؤسسة ملبنة الحليب سعيدة
95	المطلب الأول: عرض لوحة القيادة والموازنة التقديرية في مؤسسة ملبنة الحليب
102	المطلب الثاني: التحليل المالي
104	المطلب الثالث: تقييم أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة ملبنة الحليب
106	المبحث الثالث: عرض أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة نفعال
106	المطلب الأول: لوحة القيادة
108	المطلب الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
112	المطلب الثالث: تقييم أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة نفعال سعيدة
113	خلاصة الفصل
115	الخاتمة العامة

119	قائمة المصادر والمراجع
127	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	خصائص لوحة القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى	50
2-3	كمية الإنتاج الشهرية لبعض منتجات	96-95
3-3	لوحة القيادة المقارنة	98-97
4-3	الموازنة التقديرية الخاصة بانحراف الإنتاج 2016	99-98
5-3	الموازنة التقديرية الخاصة بانحراف الكمية 2016	100-99
6-3	الموازنة التقديرية لانحراف الإجمالي 2016	101
7-3	إعداد ميزانية مختصرة لمؤسسة ملبنة الحليب 2017/2016	102
8-3	حساب النسب بالنسبة لمؤسسة ملبنة الحليب 2017/2016	103-102
9-3	لوحة القيادة الخاصة بمؤسسة نفطال 2018	107-106
10-3	ملف الكتابة لنفط كوم	110-109
11-3	طريقة حساب التكاليف وفق نظام ABC للمنتجات	111-110
12-3	النتيجة التحليلية الإجمالية على أساس الأنشطة	111
13-3	سعر التكلفة وفق نظام ABC	111

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أسس ارتكاز نظام مراقبة التسيير	13
2-1	مراقبة التسيير في المؤسسة	22
3-1	مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية العامة	22
4-1	مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان مع المديرية الوظيفية حسب الهرم التنظيمي	23
5-1	مراقبة التسيير المحاسبة العامة	24
6-1	التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير	25
7-2	وظائف المحاسبة التحليلية	42
8-2	الجهات المستفيدة من التحليل المالي	48
9-2	الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن	56
10-2	أصل التكلفة المستهدفة	58
11-2	أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة	64
12-3	الهيكل التنظيمي لوحدة ملبنة الحليب	87
13-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال	92

المقدمة العامة

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لبساطتها وعدم تعقدها، ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية، كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها، وبالتالي تعقدت عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة.

اقتصرت مراقبة التسيير في مرحلة ما قبل القرن العشرين على الجانب المحاسبي فقط، وبعد هذه المرحلة تطور مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل ألا وهو استغلال الموارد الموجودة بفعالية وكفاءة، بما يتلاءم وأهداف المنظمة، فظهرت مجموعة من الأساليب بسبب تطور واتساع وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتوفرها على قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المديرون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتمثلة في أدوات مراقبة التسيير التقليدية كالحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الموازنة التقديرية التي تسمح باكتشاف نقاط الضعف وتشخيص أسبابه وتبني التصحيحات المناسبة لمعالجة الوضع، ولقد ساهمت هذه الأدوات في عملية الرقابة، التخطيط، اتخاذ القرار وتقييم الأداء في المؤسسات.

تعد مراقبة التسيير وظيفة هامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن تطبق بشكل صحيح ولكي تؤدي دورها بشكل جيد خصوصا مع تطور بيئة عمل المؤسسة يجب أن تعتمد على مجموعة من الأدوات من أهمها لوحة القيادة ، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، الموازنة على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وغيرها من الأدوات الحديثة التي طورت لمواكبة تطور المؤسسات.

إشكالية الدراسة:

تعتبر المؤسسة نسيج متكامل من الوظائف المختلفة، والتي تهدف في مجملها للوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا، حيث تعمل المؤسسة على تحقيق التنسيق بين مختلف هذه الوظائف من خلال مراقبة التسيير، والتي تضمن للمؤسسة عن طريق مختلف الأدوات المستخدمة الكشف عن كل الانحرافات والأخطاء المرتكبة وتصحيحها في الوقت اللازم، كما تضمن لها التحقق من مستوى الأداء المرغوب فيه وتساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

وتلعب مختلف هذه الأدوات والآليات التي تقوم عليها مراقبة التسيير دورا هاما في ترسيخ وتطبيق مختلف الإجراءات والمبادئ، من أجل ضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة.

ومن هنا تولدت فكرت الدراسة الحالية والتي تمحورت حول آليات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة ومدى اعتمادها في عملية التسيير.

للإحاطة بالموضوع أكثر، سنحاول طرح الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل تعتمد المؤسسات الاقتصادية على آليات مراقبة التسيير في عملية التسيير؟

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية لا بد من طرح بعض التساؤلات الفرعية:

- ✓ ما المقصود بمراقبة التسيير وما هي أهم أدواتها ؟
- ✓ ما دور أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة في عملية التسيير بالمؤسسة الاقتصادية ؟
- ✓ ما هي أدوات مراقبة التسيير المعتمدة بالمؤسسات محل الدراسة وكيف تدعم عملية التسيير ؟

فرضيات الدراسة:

من خلال هذه التساؤلات سنقدم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة نحاول إثبات صحتها أو نفيها.

الفرضية الأولى:

- ✓ نظرا لخصوصية بيئة عمل المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة فقد تعتمد على بعض الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير.

الفرضية الثانية:

- ✓ تعتمد المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على أدوات مراقبة التسيير التقليدية كطرق فعالة أساسا من أجل التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

مبررات اختيار الموضوع:

- ❖ الرغبة الشخصية في هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص.
- ❖ إظهار آليات مراقبة التسيير في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ قلة الدراسات حول موضوع آليات مراقبة التسيير وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة كونها تبحث في أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة، ومن خلال المفاضلة بينهم وفيما تقدمه للمؤسسات من دقة والتخطيط الجيد، تقييم الأداء، توفير معلومات تكون أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ❖ التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير وأدواتها، مع تبين كيفية مساعدة هذه الأخيرة في كل عملية الرقابة، التخطيط، اتخاذ القرار، تقييم الأداء.
- ❖ محاولة تقييم أهم أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسات.
- ❖ الوصول إلى نتائج حول تقييم آليات مراقبة التسيير بالمؤسسات محل الدراسة.

محددات الدراسة:

تمت الدراسة النظرية حول مراقبة التسيير وأدواتها التقليدية والحديثة ثم تطرقنا أهمية أدوات مراقبة التسيير في عملية التسيير، أما الدراسة الميدانية تمت في كل من مؤسسة منبع الحليب سعيدة، ومؤسسة نفطال فرع GPL سعيدة وذلك في الوقت الممتد من شهر مارس إلى شهر ماي.

منهجية الدراسة:

للإجابة على الأسئلة المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري إلى جانب منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي للدراسة ومن أدوات البحث التي تم الاستعانة بها: الكتب والمراجع بلغتين العربية والفرنسية ومذكرات دكتوراه وماجستير ومجلات إلكترونية وملتقيات، أما في ما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على الملاحظة والمقابلة الشخصية، إضافة إلى تحليل البيانات والقوائم المالية المتاحة لدى المؤسسات منبع الحليب سعيدة، نفطال سعيدة.

الدراسات السابقة:

➤ نعيمة يحيوي، السعيد بريش، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، دراسة حالة: ملينة الأوراس، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية-العدد 2011/01-2012:

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة في ظل التحولات الهامة التي تشهدها بيئة الأعمال للمنظمات، وما تميزت به من تسارع في الأحداث جعل كل ميزة تنافسية سريعة الزوال، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تقييم الأداء باستعمال بطاقة الأداء المتوازن وإن كان يتميز بقدرة كبيرة على تحقيق التوازن بين البيئة الخارجية والبيئة الداخلية، غير أن هذا التقييم يبقى ذا فائدة وفاعلية محدودة للمنظمة إن لم يدعم بالأدوات التقليدية وهذا يؤكد أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير المختلفة في تقييم أداء المنظمات.

➤ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية: دراسة مقارنة -الجزائر- رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2004/2005:

توصلت هذه الدراسة إلى أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية التي يرجع تاريخ وجودها إلى ما قبل الاستقلال لا حظنا نوع من التهميش للمحاسبة التحليلية وهذا راجع حسب رأينا إلى العمل بنفس الذهنية التي كانت تسودها قبل الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق.

➤ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة نפטال -الجزائر- رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، 2005-2006:

هدفت الدراسة إلى محاولة الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بهذه الأداة وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها نظام للمعلومات ومراقبة التسيير، وهذا من خلال كل الطرق التي تتميز بها، ذلك أنها تمثل أحد الدعائم التي يعتمد عليها هذا النظام، عن طريق مخرجاتها التي تستخدم كمدخلات له للتقويم، القياس، التحليل وكذا التصحيح.

➤ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي -التطبيق ونموذج مقترح للقياس، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة -عمان الأردن- 2009:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى استخدام تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، وبيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها.

هيكل الدراسة:

تعرضنا في هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل ثالث تطبيقي.

الفصل الأول: تطرقنا إلى ماهية مراقبة التسيير الخصائص والأهداف ومكانتها، ثم تطرقنا إلى أهمية مراقبة التسيير خطواتها، دورها ومهامها.

الفصل الثاني: تطرقنا إلى الأساليب التقليدية لمراقبة التسيير المتمثلة في الموازنة التقديرية، المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، والأساليب الحديثة لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنة على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى أهمية أدوات مراقبة التسيير في كل من التخطيط والرقابة، دعم عملية اتخاذ القرار، تقييم الأداء.

الفصل الثالث: تضمن دراسة تطبيقية لمؤسستين اقتصاديتين بولاية سعيده لدراسة مدى اعتماد آليات مراقبة التسيير.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير

تمهيد:

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من أنه حديث النشأة إلا أنه لا يزال يحض بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجديد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

إن الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة و ذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مدخل لمراقبة التسيير مع أهم الأدوات المستعملة فيها.

ولقد قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

المبحث الثاني: مراقبة التسيير الخصائص والأهداف

المبحث الثالث: مراقبة التسيير نظام للرقابة والتسيير

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

ارتبط مفهوم مراقبة التسيير منذ ظهوره بمفهوم المؤسسة وتطور معه، واختلف منظور ومنطق هذا الأخير من فترة إلى أخرى ومن شخص إلى آخر، إذا أردنا تعريف مراقبة التسيير نجد أنفسنا أمام عدد كبير من التعاريف المختلفة، بسبب الغموض الذي يكتنف اللفظ إذ يتكون من عبارتين رقابة وتسيير وكلاهما له محتوى متنوع والجمع بينهما قد يؤدي إلى ظهور مفاهيم متباينة وحتى متباعدة مما تسبب في صعوبة حصر مفهومه، وتعد مراقبة التسيير من الوظائف المهمة في المؤسسات الأعمال الحديثة، ولقد تطورت مفاهيم الرقابة ووظيفتها ومنظورها الإداري بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة وبدأ ينظر إليها كأسلوب تصحيحي وليس مرادف للسيطرة والسلطة والقوة بل أصبحت مراقبة التسيير أكثر تشاركيه وتلعب دوراً أساسياً في الممارسات الإدارية ولكافة المستويات الإدارية.

ومن هنا سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: ظهور وتطور مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير.

المطلب الثالث: مراقبة التسيير مع منظور مدارس التسيير.

المطلب الأول: ظهور وتطور مراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، ويرجع ذلك إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين. لكن انتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائداً في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية، التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات نظراً للنتائج المرضية التي كانت تحققها. غير أن أزمة 1929م وتأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الازدهار وقلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.¹

¹ ناصر داداي عدون وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية الجزائر، 2003، ص 11-12.

ولقد شهدت مراقبة التسيير أربعة مراحل:¹

المرحلة الأولى: استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة عن مردودية النشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة وهكذا وصفت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات الأداء وشاع نظام النسب خاصة في مؤسسة « Dupont » 1907.

المرحلة الثانية: تعتبر هذه المرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وصفت من طرف SLOAM في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري الذي وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام وإجراء مقارنة مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

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 من الاهتمامات الخاصة.

المرحلة الرابعة: تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير ظهرت مع الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف والذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى المسؤوليات التسلسلية.

المطلب الثاني: مفهوم مراقبة التسيير

لا يمكن التطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير دون تعريف كل من الرقابة والتسيير:

I. **تعريف الرقابة:** عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة الصادر رقم 400، عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة بمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية

¹ بومسجد بدر، "إشكالية التفاعل بين مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة جيلالي يابس، سيدي بلعباس، 2011، ص55-56.

بالإضافة إلى التزام بالسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء، تحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة المعلومات المالية الموثقة في الوقت المناسب.¹

تعرف أيضا أنها مراجعة الأعمال للتأكد من مدى اتفاقها مع الخطة الموضوعة أو هي بعبارة أخرى وظيفة مهمتها تثبت من صحة الاتجاه نحو الهدف وتقويم هذا الاتجاه إذا انحرف عنه، كما أنها النشاط الذي تمارسه الإدارة في المنظمة للتأكد من أن العمل فيها يسير وفقا للسياسات والخطط الموضوعة لتحقيق أهداف المنظمة والكشف عن الانحرافات والعمل على إصلاحها.²

II. تعريف التسيير

يشمل مصطلح التسيير (Management – Gestion) على عدة مرادفات: كالقيادة (Pilotage) الإدارة (Administration)، التوجيه (Direction)، لكن عموما يستخدم مصطلح الإدارة والتوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة فقط بينما يستخدم مصطلحي التسيير والقيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة (العليا، الوسطى، التنفيذية).³

ويمكن تعريف التسيير على أنه " لية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة".⁴

III. تعريف مراقبة التسيير:

فقد عرفها R.Teller " على أنها سيرورة عمليات تساعد في اتخاذ القرار وتسمح بالتدخل قبل وأثناء وبعد العملية، فهي نظام شامل للمعلومات الداخلية يسمح بتحقيق المركزية، ويساعد على تلخيص وتفسير مجموعة المعطيات التي تمثل أداء كل نشاط أو وظيفة من وظائف المؤسسة"⁵

¹ بالرابح بلال، "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة بومرداس، سنة 2014-2015، ص5.

² أحمد بن صالح بن هليل الحربي، "الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء"، مذكرة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2003، ص21.

³ صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006، ص16.

⁴ – Gaston Cuendet, "Dynamique de la gestion", Suisse, Presse polytechnique romande, 1982, volumell, p12.

⁵ بونقيب أحمد، "دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006، ص8.

و عرفها M.GERVAIS على أنها استغلال الموارد الموجودة بفعالية وكفاءة، بما يتلاءم وأهداف المنظمة، وأن المهام قيد التنفيذ تسيير في اتجاه الإستراتيجية المحددة، إضافة إلى كونها حسنة الأداء، أي (أن قيمة الموارد المستخدمة، تبقى أقل من القيمة المضافة اجتماعيا والمعترف بها من طرف السوق).¹

فحسب التعريف الذي جاء به G.Pillot يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين وظائف التسيير.²

III - 1 تعريف حسب المعيار الأمريكي³: هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة وباقي الموظفين لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف، الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين واللوائح، فعالية وكفاءة العمليات.

وفي تعريف آخر "مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها لمنح المساعدة مؤول عن التسيير، من أجل تحقيق الأهداف وأيضا 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".⁴

- نستخلص من التعاريف السابقة:

- أ- مراقبة التسيير تساعد في اتخاذ القرار وتحقيق المركزية، تقوم بتلخيص وتفسير المعطيات.
- ب- التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير هو المساعدة الفاعلة لتحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح ونجاعة وفعالية العمليات، القوانين واللوائح الملائمة.
- ت- فعالية وكفاءة العمليات.

¹ M.Gervais, "Contrôle de Gestion", 7eme, édition, éd Economica, Paris, 2000, p20.

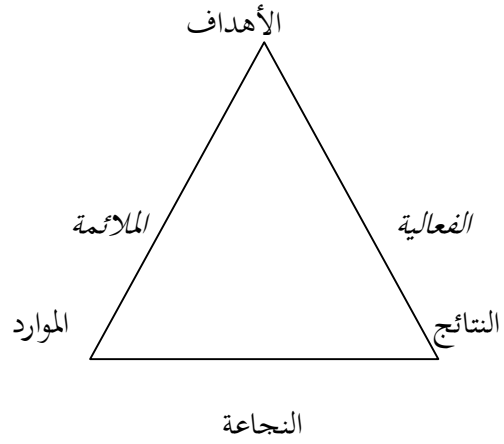
² طويل رشيد، "تسيير وتحليل الأموال العمومية"، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2006-2007، ص21.

³ طرشي محمد، ط يخلف صفية، "أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البليدة 2، ص3-4.

⁴ الحاج فويذر قورين، "نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2008، ص10.

ث- نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجميع الطاقات والقدرات للاستغلال العقلاني والفعال للموارد المتاحة في إطار أهداف محددة مسبقاً، ويكون ذلك عن طريق مقارنة الأهداف بالإنجازات ثم تحديد الفروقات إن وجدت مع دراسة أسباب حدوثها لاتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية محاولة لتفاديها مستقبلاً.

الشكل رقم (I-01): أسس ارتكاز نظام مراقبة التسيير



المصدر: طرشي محمد، يخلف صفية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مرجع سابق ص3.

من خلال الشكل يمكن تعريف أسس ارتكاز نظام مراقبة التسيير كالتالي:

الفعالية: هي عملية مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة، أي ما مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة.

الملائمة: هي عملية مقارنة الأهداف المسطرة مع الوسائل المسخرة لتحقيق هذه الأهداف.

النجاحة: هي عملية مقارنة النتائج المحققة مع الوسائل المستعملة، إذن يمكن القول أن الرهان الأساسي لمراقبة

التسيير هو التأكد من التناسق بين الأهداف المسطرة والوسائل المسخرة والنتائج المحققة.

المطلب الثالث: مراقبة التسيير من منظور المدارس

تناولت عدة مدارس مفهوم مراقبة التسيير نذكر منها ما يلي:¹

I - النظرة التقليدية: ركزت هذه النظرة التي ترجع أصولها إلى مبادئ التسيير العلمي كما يصوره أو بالأحرى كما صاغها بعض الباحثين مثل تايلور سنة (1856 - 1915) وإلى أفكار بعض المساهمين الأساسيين في هذه النظرة أمثال فايول (1841 - 1925) (في البحث على معايير للأداء وإحلال التفكير العلمي محل المحاولة والخطأ، ففي ظل مناخ إيديولوجي متميز أصبحت قضية التسيير من الاهتمامات الأساسية لدى رجال العمال والمسيرين حيث كانت الفكرة المبدئية هي محاولة إيجاد علاقة بين التنظيم والتسيير ونجاح المؤسسة، والتي كشفت أن نمو ونجاح المؤسسة يمر حتما عبر تنظيم جيد يطور ويحسن الهدف المنشود لذلك اتجه تايلور إلى دراسة العامل الأساسي في التنظيم وهو التسيير المحكم.

حيث اعتقد تايلور بأن الطرق التي يتبعها العمال في أداء المهام طرق عقيمة في معظمها تؤدي إلى تبديد في الطاقة والمال لهذا يجب أن يختار العمال ويدبرون على أفضل الطرق المحددة والمدرسة علميا وقد خلص إلى وضع مبادئ أساسية يقوم عليها التسيير العلمي إلا أنه لا بد من الإشارة أولا إلى التصورات أو المرتكزات التي قامت عليها تلك المبادئ، فقد اعتبر الفرد وحدة مستقلة يتعين أن يكون سلوكه ونشاطه على درجة عالية من الرشد والتعقل الشيء الذي يمكن من رفع المردود عن طريق التحكم في عدة متغيرات كالوقت، المجهود، التكلفة، ولأن العمل يعني الاشتغال من أجل الحصول على مكافآت، فلقد اعتبر الأجر المحفز الأساسي وأحد المحاور التي يقوم عليها مفهوم العمل يضاف إلى هذا اعتقاد مفاده أنه العلاقة بين العمال والإدارة هي علاقة تعاون طالما أن العمل يحقق الفائض، يؤدي بصورة مباشرة إلى رفع الأجور، غير أن الواجب يحتم عن المسيرين رفع الإنتاجية وذلك بالاعتماد على المبادئ التالية:

- تقسيم العمل على أساس التخصص.
- وضع نظام صارم للمراقبة وإجراء توزيع المهام.
- إيجاد تسلسل رتبوي بحيث يكون لكل عامل رئيس واحد.
- الخبرة التقنية أساس العقلانية في اتخاذ القرارات.

¹ طويل رشيد، "تسيير وتحليل الأموال العمومية"، مرجع سابق، ص 17-18.

ومن هذا كله يمكننا علاج مشكلة عدم الكفاية من خلال التسيير الذي يقوم على أساس التحديد الواضح للمهام والتنسيق فيما بينهما وصولاً إلى الطرق الأكثر اقتصاداً وفعالية.

أما " فايول " فقد أولى الاهتمام بالعملية التسييرية ذاتها أو بالأحرى ما يسمى بالتسيير على مستوى الإدارة العليا لأنه اعتبر أن الوظيفة الإدارية تنشأ مع أعضاء التنظيم والجماعات الإنسانية فيه وأن نظام العمل السليم بين الجماعات التنظيمية يقوم على بعض الشروط المتميزة التي يطلق عليها أو تسمى المبادئ، بدلا من القوانين لأنه لا يمكن استخدام مؤشرات ثابتة في مجال الإدارة. حيث أبرز عنصر التسيير كنشاط مميز مهما كانت طبيعة المؤسسة سواء صناعية، تجارية أو أداء الخدمات، فوظيفة التسيير تركز على عدة عناصر أساسية ومن بينها: التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة .

فحسب اعتقاد " فايولور " أن التسيير الجيد يركز على أربعة عشر مبدأ استخداماً في حياته المهنية وهي بصفة عامة يمكن تطبيقها عن جميع الوظائف سواء كانت فنية، تجارية، صناعية، مالية ومحاسبة، وظيفية التسيير الإدارة ومن أهم هذه المبادئ تقسيم العمل، الانضباط، التخصص وحدة التوجيه، لا مركزية السلطة والعدل... الخ. فتطبيق التقاليد " التaylorية " قد خلق نوع من الاختلال أو اللاتوازن الوظيفي في تأدية المهام في مجموعها النوعي بصفة عامة، بالرغم من أن الاهتمام الأول ارتكز على أساس تجزئة المهمة أي تحليل العمل إلى حركات. فحسب نظر ورأي " سوزاكي " فقد تحلّى عن التقاليد التaylorية ليس بسبب أنها أصبحت غير مقبولة اجتماعياً، حيث لا تمكن المؤسسة اليوم من تحقيق الأهداف التي تفرضها المنافسة العالية، فتور المؤسسات وتقدمها المادي بين محدودية الأسلوب التقليدي.

II - حركة العلاقات الإنسانية:¹ انصب الاهتمام في هذا الاتجاه في محاولة إيجاد علاج ناجح للمشكلات الإنسانية التي تجاهلتها الحركة العلمية التي أثارت زوبعة من الانتقادات أهمها ما جاء به أو ذكره " أوليفيد شيلدون " من الواجب أن تحقق توازناً عادلاً في دراستنا بين آليات الإنتاج وبين العوامل الإنسانية المرتبطة بالعملية الإنتاجية، ذلك أن المشكلة الحقيقية في الصناعة ليست تنظيمياً عادياً معقداً فحسب لكنّها تنظيمياً إنسانياً بالضرورة ولطالما اعتمدت على الطاقة الإنسانية في أداء وظيفتها .

ومن هذا كله تبين عدم كفاية مفهوم التنظيم الرسمي مما استدعى النظر في ضرورة توسيعه وتطويره ليلي الحاجات الإنسانية والاجتماعية للأفراد ولهذا حاولت هذه الحركة إيجاد أسس جديدة تقوم عليها فلسفة التسيير اتضحت معالمها نتائج دراسة " هوتورن " التي استغرقت حوالي خمس سنوات بالتحديد من سنة 1927 إلى غاية 1932م

¹ طويل رشيد، "تسيير وتحليل الأموال العمومية"، مرجع نفسه، ص 19.

والتي عرفت باسم إلتون مايو 1880 - 1949 حيث بينت أن هذه الدراسات والبحوث العلمية أن الأجر هو المحفز الوحيد في العمل وأن يوجد هناك عوامل ذات بعد سيكولوجي نفسي واجتماعي تلعب دور هام وتنفوق الحوافز المادية، وعلى هذا الأساس طالب أصحاب هذا الاتجاه بضرورة خلق مناخ مناسب لإقامة روابط متينة بين الأفراد وعلاقات جديدة وحميمة بين الرؤساء والمرؤوسين، وفتح المجال أمام الأفراد لإبداء الرأي العام .

III - النظريات الحديثة:¹ إن تنوع المهام التفويض واللامركزية في السلطة والقرارات أدت إلى بروز أبعاد نوعية غيرت أهداف واستعمالات مراقبة التسيير، حيث تم الانتقال من مراقبة بعدية من أجل التحقق وضبط مدى الملائمة للمعايير إلى متابعة مستمرة قبل وأثناء وبعد أداء المهام.

فالتكنولوجيا المستخدمة وحجم المؤسسة وعمرها وكذا المحيط عوامل تؤثر على هيكل المؤسسة، ففي ظل الظروف المتغيرة فإن مكانة مراقبة التسيير وأهميتها لتغير حسب خصوصية كل مؤسسة أي لا يمكننا اعتماد على نموذج موحد، وبالتالي يمكن القول أن مراقبة التسيير في ظل النظريات الحديثة هي أداة لتحليل الأداء كيفية حسب أهداف المؤسسة وسلوك الأفراد كونها نظام معلومات وأداة اتصال ومساعدة في اتخاذ القرار.

¹ خراف مختارية، "دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة"، دراسة تطبيقية على مؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة سعيدة، 2016-2017، ص43.

المبحث الثاني: مراقبة التسيير الخصائص والأهداف.

تعتبر مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات علمية الإدارة والتسيير، تهتم بتوفير المعلومات اللازمة للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، لمساعدة المديرين والمسؤولين في تقييم أداء المؤسسة وتحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنوطة بهم، لذا جاءت مراقبة التسيير كأداة أساسية في عملية التحكم في التكاليف وفي موارد المؤسسة، ولم تعد مراقبة التسيير محصورة في مفهوم واحد وهذا ما يجعلها أداة متعددة الأغراض. كما تلعب مراقبة التسيير دوراً مهماً في التخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف والاستراتيجيات وتقديم الملاحظات ومراقبة العمل المنجز.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

1- المطلب الأول: خصائص نظام مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير.

2- مكانة مراقبة التسيير.

المطلب الأول: خصائص نظام مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير مجموعة من الخصائص تتمثل في كون:¹

أ - مراقبة التسيير وسيلة للمعلومات: بحيث لا يمكن أن يكون هناك وجود لمراقبة التسيير أو للقيادة، دون وجود نظام معلومات يركز عليه المراقب لتشخيص الأداء، ويكون في خدمة متخذي القرار، كلغة تمكنهم من الاتصال بالواقع.

ب - مراقبة التسيير أداة للتحكم: حيث تسمح للمراقب بتأسيس فرضيات حول تطور وتغير محيط المؤسسة، مما يمكنه من تحديد المديتين القصيرة والمتوسطة لنشاطها، واتخاذ قرارات على ضوءها، ليصل فيما بعد إلى استنتاج الفروق وتحديد أسبابها.

¹ مجدوي شهرزاد، "فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، جامعة سيدي بلعباس، 2010-2011، ص 21-22.

II - مراقبة التسيير وسيلة للتحفيز: بما أن الهدف من مراقبة التسيير

الهدف من مراقبة التسيير هو:

- التسيير في إطار الأهداف العامة

- تجزئة الأهداف العامة إلى أهداف فرعية

- التسيير في إطار الأهداف العامة

- التسيير حتى يكون تنفيذهم مطابق للأهداف

في هذا الصدد فإن التطورات الجديدة لمراقبة التسيير تعمل على تطوير نظام التحفيز (إمكانية الارتقاء في

الهدف من مراقبة التسيير) هذا يعني أن الأفراد لا يرتقون إلا إذا كانت الحاجات من النوع الأدنى قد تحققت، إذن فإن

الحاجات التي لم تلبي هي التي تفسر سلوك الأفراد، حيث يكمن المبدأ في التسيير في التسيير.

III - مراقبة التسيير وسيلة للفحص والعقاب: وفي هذا الصدد فإن كل انحراف يكتشف يصبح مصدرا

للعقاب، فإذا كانت مراقبة التسيير بمعناها تسمح بوضع نظام تحفيز من خلال تقسيم التنظيم إلى مراكز مسؤولية

(تقسيم الأهداف العامة إلى أهداف فرعية) فهو أيضا يسمح بوضع نظام عقابي من خلال الأداة المحاسبية التي

يرتكز عليها، ومراقبة التسيير لا يمكن أن تؤدي دورها إلا في وجود نظام عقاب ومكافأة، والذي يمكن أن يكون

مستلزمات التسيير في إطار الأهداف العامة، منصوص الاعتراف وتقييم الأفراد من الناحية الاجتماعية.

باعتبار مراقبة التسيير تعتبر نقطة تجمع المعلومات ومركز كل التدفقات في المؤسسة فهو يتلقى، يعالج، يحلل،

يستغل، يفسر ويرسل معلومات أخرى في شكل آخر للجهات المعنية لذا فإن مكانته في فضاء المؤسسة مهمة

الهدف من مراقبة التسيير أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها، وباعتباره مسارا للمراقبة، فإن المهام التي يقوم بها عبر المراحل

الهدف من مراقبة التسيير:

تخطيط المهام (تخطيط التسيير) وإعداد أدوار الأفراد، القيادة في مراقبة التسيير تهدف إلى إجراء التصحيحات

مقارنة بالانحرافات وبلوحات القيادة التي تم إعدادها والتقييم يرتبط بقياس النتائج وأداء المهام.

بالإضافة إلى¹:

IV - الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الكتروني مبني على الحاسوب والبرمجيات، فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة.

V - سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فانه سوف يسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ القرارات الخاطئة.

بالتالي النتيجة الأساسية التي نخرج بها هي أن مراقبة التسيير هي نظام معلومات تم إعداده من خلال مجموعة من مراحل، تركز على تقديم نموذج لتنظيم المؤسسة في فترة معينة.

المطلب الثاني: أهداف نظام مراقبة التسيير

لقد أصبح لمراقبة التسيير دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة، فهي إذن **أداة** في وحدة من وحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لغرض بلوغ الهدف المحدد، فمراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير، رفع مستواه وتحسينه وبالتالي فهي تتدخل في مختلف مراحل اتخاذ القرار، ويعتبر الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة ولا يتحقق هذا إلا إذا قام المسير بانجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه، ومن بين الأهداف الفرعية التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها هي²:

__ التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير.

__ تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.

__ تطبيق التسيير وسلوك الأفراد.

__

¹ **أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير علوم التسيير، جامعة ورقلة،

2013-2014 19.

² **مراكشي محمد** **دور مراقبة التسيير في تفعيل أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، ملتقى وطني **مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة، 5-6.**

__ في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

__ في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

__ في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

__ في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

__ مساعدة المدراء على اتخاذ القرار.

بالإضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:¹

- في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

- في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

- اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات عن مقاييس الأداء والمحددة مسبقا في مختلف مراحل التنفيذ.

- المساهمة في تحديد أو كشف النواحي التي تتطلب ضرورة تغيير أو تعديل خطط وبرامج العمل في ضوء

ظروف التشغيل الفعلية أو العوامل التي تؤثر بشكل فعال في تنفيذها أو ضرورة تعديل وتقييم أساليب

في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

- المساهمة في تحقيق نوع من عدالة المعاملة وتعزيز الحوافز بين العاملين أو محاسبة المقصرين بما يؤدي إلى

نافضة على مستوى الأداء أو العمل على زيادتها الأمر الذي يدفع العاملين إلى بذل أقصى جهد في

تأدية الأعمال الموكلة إليهم تنفيذها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق إنتاجية عالية بأقل تكلفة ممكنة.

المطلب الثالث: مكانة مراقبة التسيير

إن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات والإجراءات التي تساهم في تأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها

كما أنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ إجراءات ضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ إشكالية التفاعل بين مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة" في إطار العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. 6061.

تكون مراقبة التسيير هي العملية التي تقوم بجمع المعلومات، معالجتها، تحليلها وتقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في توجيهات المراقبة، لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القدم وعلى العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة ب:

✓ طريقة تسيير المؤسسة (تسيير مركزي أو لامركزي).

✓ حجم المؤسسة ونوعيتها.

✓ طبيعة النشاط.

✓ طبيعة الموارد البشرية والمادية.

وعموما مراقبة التسيير تقع في مركز المديرية المالية، إما كمسؤولية مستقلة متقاسمة عندما تكون الوظيفة مجسدة من طرف المدير المالي.

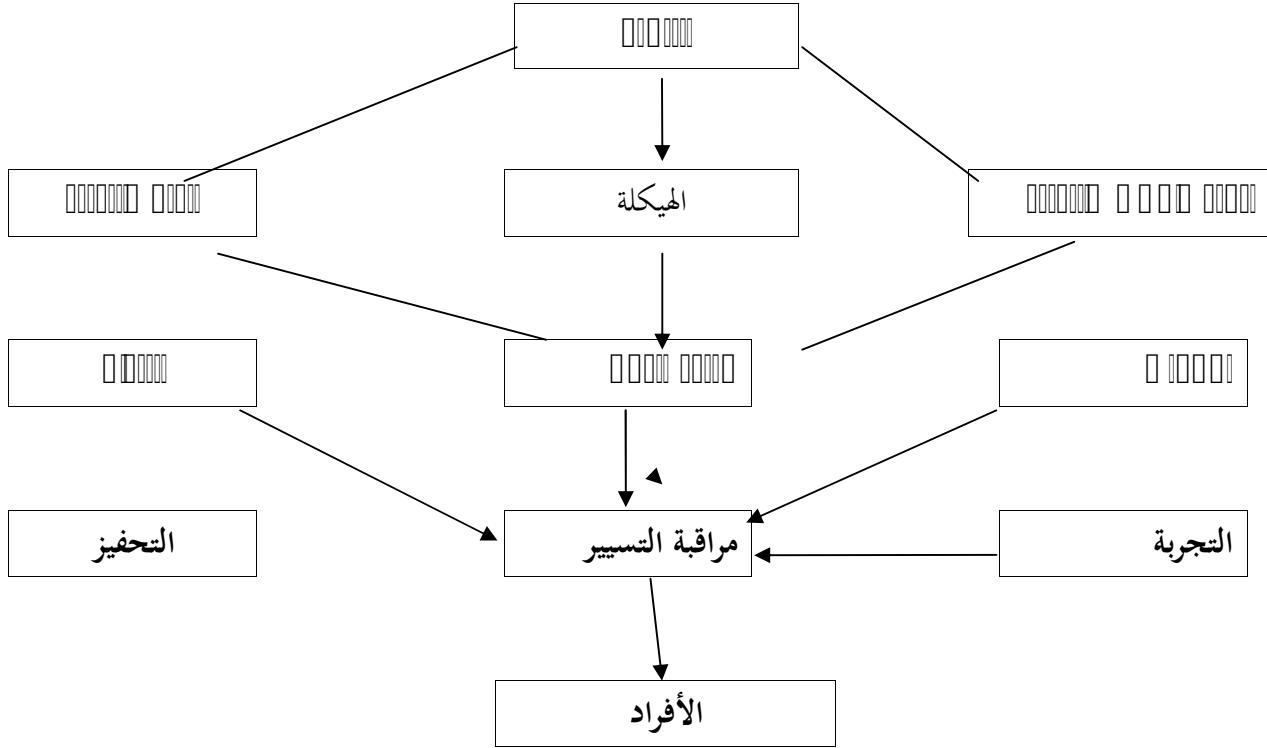
في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فإن مراقبة التسيير تكون عادة ما هي الوظيفة التي تقوم بمراقبة التسيير وتقييمه وتقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في توجيهات المراقبة، لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القدم وعلى العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة ب:

هذه الوظيفة المستقلة للمراقب تعطيه سلطة تدخل أكثر أهمية وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل الموجودة في المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالموارد البشرية أو المادية أو المالية أو الإدارية.

أيضا يقوم بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها وثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طبيعتها.

مثلما يبين لنا الشكل أدناه فإن مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة.¹

الشكل رقم (I-2): مراقبة التسيير في قلب المؤسسة

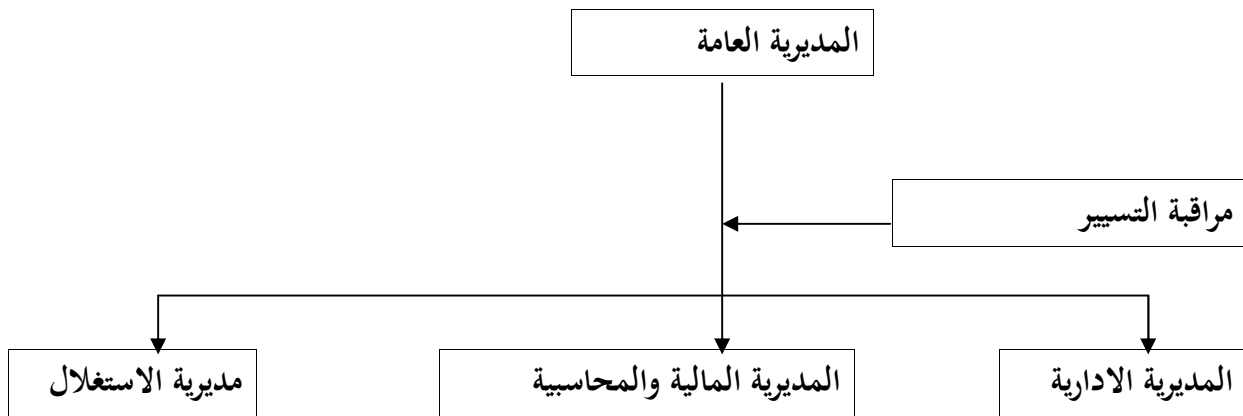


المصدر: مجدوي شهرزاد، فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية المغربية، 30.

وفي ما يخص مراقبة التسيير، فإنها لا تقتصر على مراقبة الأداء، بل تشمل أيضاً مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة.²

النموذج الأول: الشكل التالي

الشكل رقم (I-3): مراقبة التسيير لها ارتباط مباشر مع المديرية العامة



المصدر: مجدوي شهرزاد، فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية المغربية، 32.

¹ مجدوي شهرزاد، "فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية"، 30.

² مجدوي شهرزاد، "فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية"، 31-32-33-34.

النمط الثاني: يبينه الشكل التالي

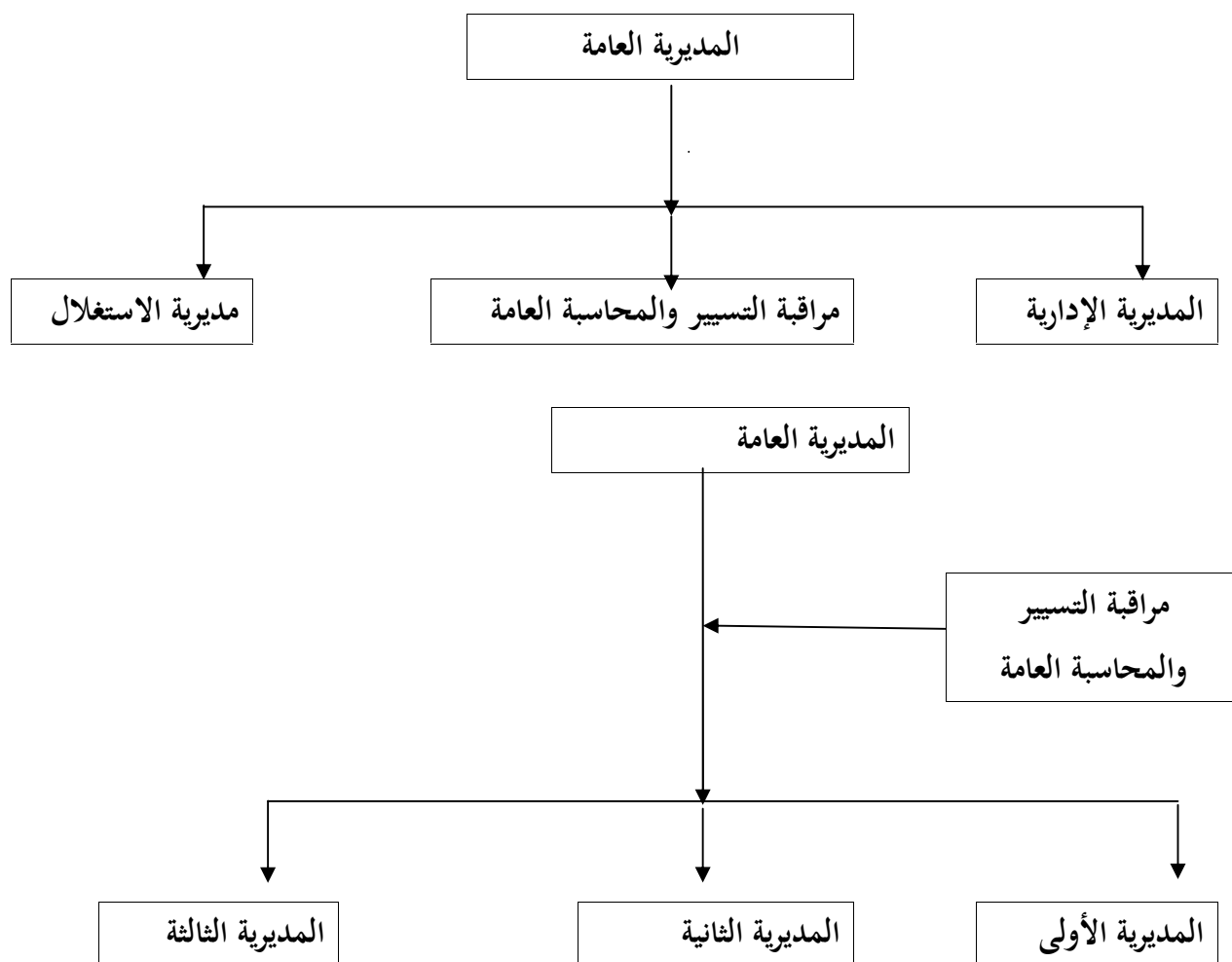
```
graph TD; A[المديرية العامة] --> B[مديرية الإستغلال]; A --> C[المديرية المالية والمحاسبية]; A --> D[المديرية الإدارية]; C --> E[المحاسبة العامة]; C --> F[مراقبة التسيير];
```

The diagram illustrates the organizational structure of the General Directorate of the Ministry of the Interior. At the top is the **المديرية العامة** (General Directorate). It branches into three main departments: **مديرية الإستغلال** (Directorate of Exploitation), **المديرية المالية والمحاسبية** (Directorate of Finance and Accounting), and **المديرية الإدارية** (Directorate of Administration). The **المديرية المالية والمحاسبية** further branches into **المحاسبة العامة** (General Accounting) and **مراقبة التسيير** (Operational Monitoring).

في هذا النمط نلاحظ أن مراقبة التسيير والمحاسبة العامة ينتمون إلى نفس المديرية الوظيفية والتي هي المديرية المالية والمحاسبية وهذا ما يؤدي إلى:

- 23

الشكل رقم (5-I): مراقبة التسيير المحاسبية العامة



يمكنها من التحليل الفعال للمعلومات المحاسبية، الاستقلالية في اتخاذ القرارات المحاسبية.

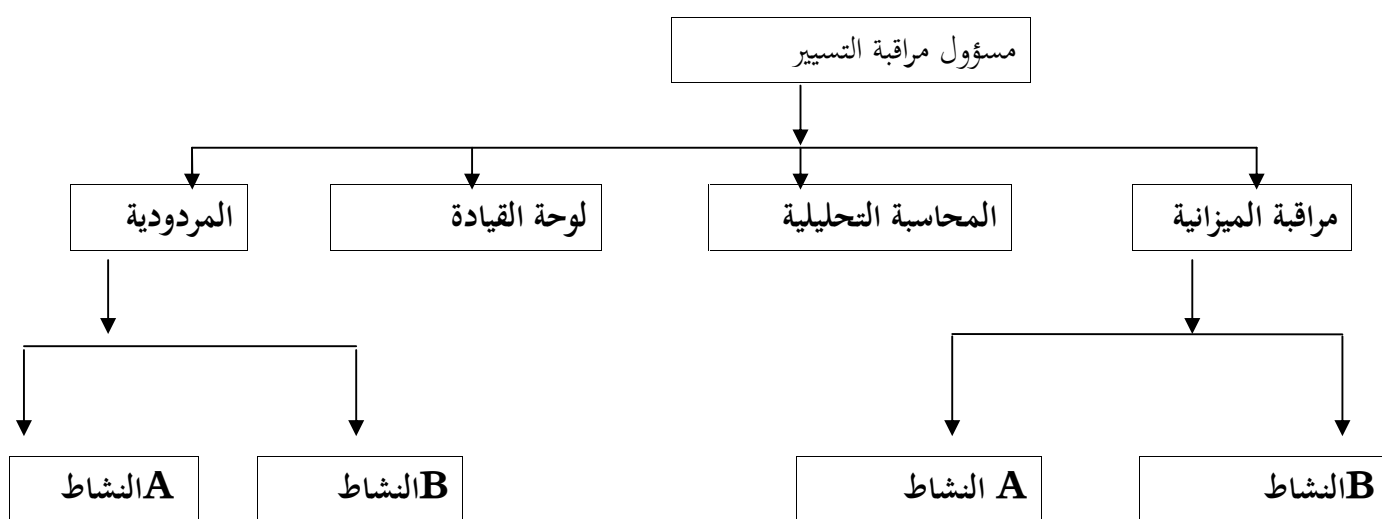
وبعد التطرق إلى هذه الأنماط الثلاثة نلاحظ أن النمط الأول (مراقبة التسيير مرتبطة مباشرة مع المديرية العامة) يمثل النمط الأمثل بحيث نجدها تمثل هيئة استشارية تشارك بشكل كبير في إستراتيجية المؤسسة بالإضافة إلى ذلك

النمط الثاني ٥٥ مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان مع مديرية وظيفية وهي المديرية المالية والمحاسبية رغم توفر وقرب المعلومات اللازمة والكافية فيما يخص المالية والمحاسبية ٥٦ هذا النمط يعتبر محدود للاشتراك في

الإستراتيجية إلى تلك غياب الاستقلالية في التسيير باعتبارها مرتبطة
المحاسبة

وفي النمط الثالث مراقبة التسيير والمحاسبة العامة مرتبطان مع المديرية العامة هنا يكون التركيز على مصدر واحد
المحاسبة العامة، وفي ما يلي نحاول تقديم نمط التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير الذي يمكن
لوضيحه عن طريق الشكل التالي:

الشكل رقم (I-6): التنظيم الداخلي لمصلحة مراقبة التسيير



المصدر: محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، مرجع سابق، ص14.

المحاسبة التحليلية A B

- المحاسبة التحليلية: هي المحاسبة التي تهتم بتحليل التكاليف وتحديد أسبابها.
- المحاسبة التحليلية: هي المحاسبة التي تهتم بتحليل التكاليف وتحديد أسبابها.
- المحاسبة التحليلية: هي المحاسبة التي تهتم بتحليل التكاليف وتحديد أسبابها.

المبحث الثالث: مراقبة التسيير نظام للرقابة والتسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: خطوات مراقبة التسيير.

المطلب الثالث: دور ومهام مراقبة التسيير

المطلب الأول: أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وإلمامهم بكل وظائفها وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها، أصبحت المؤسسات تواجه مشاكل مالية أو تمويلية فقط تعذر على أصحابها بإدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما أدى إلى ضرورة تخصيص أشخاص في مراقبة التسيير، على أن يكونوا على دراية بخطط المؤسسة ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال مواردها المالية والبشرية.1

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض المؤسسة وإيجاد الحلول المناسبة لها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع كي تعالج في وقتها.
- التثبت من أن القواعد مطبقة على وجهها الصحيح، وخاصة في المراحل الأولى من العمل.
- مراقبة الأداء وإعداد تقارير دورية عن سير العمل المقارن مع المخطط ثم تقديمها للمعج منها.
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- مراقبة حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها وذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقا للعدالة في توزيع المهام.

¹ طرشي محمد، ط. يخلف صفية، "أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات" ص 4.

- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف.
- التثبت من أن القوانين مطبقة تماما دون إخلاء وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحرجية.
- إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملة اتخاذ القرارات وخاصة ما يتعلق منها

المطلب الثاني: خطوات مراقبة التسيير

وظيفة مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط، وذلك بإتباع خطوات معينة، اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير باختلاف مدارسهم الفكرية والتي

1: المراجع

• تحديد المعايير الرقابية: وتعتبر المعايير مقاييس

الفعلية لما هو مطلوب تحقيقه من عمل ما، أي الأهداف الحقيقية التي ينبغي الوصول إليها.

• قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:

بعد تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز مسؤولية تأتي الخطوة التالية فتتمثل في:

__ جمع المعلومات اللازمة من خلال نظام المعلومات والتي تخص النشاط المراكز والمؤسسات ككل.

__ مقارنة الأداء الفعلي من الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا.

__ الوصول إلى الانحرافات الناتجة عن المقارنة.

• تقييم الأداء وتحليل الانحرافات: تأتي بعد وضع المعايير الرقابية والتنفيذ الفعلي

وتتمثل في :

¹ المراجع "واقع مراقبة التسيير بالمؤسسات الإدارية العمومية"، ملتقى وطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات
2017/04/25

__ **تقييم الأداء:** هو قياس ومراجعة النتائج التي تحقق مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج
 (المادة 28 من القانون رقم 11 لسنة 2002).

__ **تحليل الانحرافات:** وجود الانحراف لا يعني بالضرورة أن الأداء ليس في حالة جيدة إلا إذا زاد عن حدود
 المقبول على تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم، وللانحرافات أسباب متعددة
 :معرفة

- وجود قصور في الأداء الفعلي مقارنة بما تم التخطيط له.
- ظهور عيوب التنظيم والتعقيد في إجراءات العمل أو اللوائح.
- قصور في التوجيهات الصادرة وعدم وجود اتصال بين الإدارة و الأفراد.

• **تصحيح الانحرافات:** تمثل الخطوة السابقة المتمثلة في تحليل الانحرافات ومعرفة

أسبابها هي الأساس الذي يركز عليه تصحيح هذه الانحرافات، وقد تكون الإجراءات التصحيحية فورية أو على
 المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر القرارات التصحيحية على التنظيم والأفراد ومدى انسجامها مع
 إستراتيجية المؤسسة.

وتتطلب عملية تصحيح الانحرافات من أجهزة الرقابة القيام بثلاثة أمور تتمثل في:

__ **تحديد أسباب الانحراف:** يمكن من معرفة الأسباب التي أدت إلى
 وقوع الانحرافات.

__ **اختيار أنسب الطرق العلاجية:** فقد يكون هناك أثر من بديل لمعالجة انحراف معين والقضاء على سبب أو
 الأسباب التي أدت للانحراف، وعلى مراقبة التسيير أن يعمل على تقييم كل البدائل واختيار أكثرها
 ملاءمة.

__ **التأكد من نجاح تطبيق إجراء التصحيح:** يمكن من ذلك مراقبة النتائج والتأكد من
 معالجة الانحرافات والسيطرة.

المطلوب الثالث: دور ومهام مراقبة التسيير

I- دور مراقبة التسيير

وضح لنا من خلال دور مراقبة وأهمية التسيير أنها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين
اتخاذ القرار حيث نجد أنها تسعى إلى:¹

- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة
التي تسعى إلى تحقيق أقصى استفادة ممكنة من الموارد المتاحة.

- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة
التي تسعى إلى تطويرها وتحسينها.

- تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالواقع
تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب
التي تسعى إلى تحقيق أقصى استفادة ممكنة من الموارد المتاحة.

- تحليل الانحرافات التي تكون نتيجة 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
إستراتيجية مدروسة وتسيير
إستراتيجية مدروسة وتسيير
إستراتيجية مدروسة وتسيير

II - مهام مراقبة التسيير:

تتمثل مهام مراقبة التسيير في:²

I - مراقبة الأداء الوظيفي:

في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن
القائم بهذه المهمة على
القائم بهذه المهمة على
القائم بهذه المهمة على

¹ محمد خليل وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة" 7-8-9.

² محمد خليل وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة" 7-8-9.

زيادة الثقة في المؤسسة و التي يحقق عن طريق جملة من الخصائص:

أولاً: المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

المشاركة في تحديد الأهداف تؤدي إلى زيادة الثقة بين الإدارة والعمال.

ثانياً: عدالة التوزيع: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال.

توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

ثالثاً: عدالة التعاملات: المؤسسة يجب أن تتعامل مع عمالها بطريقة عادلة.

طرح مشاكلهم م على الإدارة اتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة للمستقبل العمال المهني.

II - مراقبة الجودة: إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم و التوسع في

العمليات الإنتاجية.

مراقبة الجودة تؤدي إلى تحسين الإنتاجية.

الاهتمام كبير من طرف الباحثين في مجال مراقبة الجودة.

مرجعية التنظيم الدولي ISO -و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على

الجودة العالية وبالتالي تلبية تطلعات عمال المؤسسة.

III - إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطعت المنظمة استغلاله

كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الإنتاج.

إدارة الوقت تؤدي إلى تحسين الإنتاجية.

إدارة الوقت تؤدي إلى تحسين الإنتاجية.

إدارة الوقت تؤدي إلى تحسين الإنتاجية.

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.

- مراقبة التقدم في تحقيق الأهداف.

IV - التنسيق الهيكلي:¹ يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل

على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

✓

¹ محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، ص 9.

✓

✓

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى التطور الذي شهدته مراقبة التسيير و أبرزنا خلال هذا التطور بصمات مختلف الفكرية ورواد علم الإدارة حتى أخذ مفهومه الشامل الذي يهتم بكل ما تقوم به المؤسسة الاقتصادية التي ساهم في تطويره أو بأخرى في هذا التطور ثم حاولنا إبراز مفهوم مراقبة التسيير و الذي خلصنا في النهاية على أنه مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمديرين بتقييم أدائهم و نتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و محاولة توسيع في هذا المفهوم من خلال إبراز خصائص نظام مراقبة التسيير ومكانتها وتبيان مدى أهمية مراقبة التسيير دوره و هدفه داخل المؤسسة الذي يتلخص في المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا ، التنسيق بين مختلف مراكز المسؤوليات، كما يمكن من التحكم في عمليات التسيير و التحقق من كفاءة العمليات و ذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والخطوات و التي يمكن من خلالها مراقبة و تحسين الأداء و مرونة التي يتميز بها هذا النظام سواء في المراحل الأولى من التسيير أو في المراحل المتقدمة من التسيير.

الفصل الثاني: التوجه الحديث لأساليب مراقبة التسيير وأهميتها في التسيير

تمهيد:

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكالا مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، وبعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، بينما يركز البعض الآخر على قياس أداء جزء معين من الأداء الكلي أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج أو التسويق أو التموين أو الأفراد.

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية وهي:

المبحث الأول: الأساليب التقليدية لمراقبة التسيير

المبحث الثاني: الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير

المبحث الثالث: أهمية أدوات مراقبة التسيير في عملية التسيير

المبحث الأول: الأساليب التقليدية لمراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاعة استغلال موارد المؤسسة لتحقيق الأهداف وذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالمعياري وعلى أساس نتيجة المقارنة يتم تحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة، وللوصول إلى ذلك يمكن للمؤسسة استخدام تقنيات عديدة تعمل في نطاق واحد والمتمثلة في الموازنات التقديرية، التحليل المالي والمحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: الموازنات التقديرية

I. النشأة والتطور:

إن فكرة الموازنات التقديرية تقوم أساساً على وضع تقديرات معينة على ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل، و التي يتم الحصول عليها بواسطة الدراسات والبحوث، و الثابت أن فكرة الموازنات التقديرية بدأت قبل آلاف السنين كأداة للتعبير عن الأهداف و السياسات و الخطط ، فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد أول موازنة تقديرية لإنتاج و استهلاك القمح في ذلك الوقت، و تعتبر المحاسبة الحكومية هي الأساس التاريخي الذي نبعت منه فكرة الموازنات التقديرية حيث جرت عادة الحكومات المختلفة منذ زمن بعيد على إعداد موازنتها السنوية لتوضيح تقديرات الإيرادات و المصروفات.¹

ويرجع لفظ الموازنة إلى الكلمة الفرنسية Budget حيث كانت الموازنة تطلق على الكشوفات التي يتم إعدادها من طرف الدولة لتقدير الإيرادات والمخروقات كما توسع استخدام الموازنة التقديرية في الآونة الأخيرة لمختلف المؤسسات الاقتصادية ويرجع ذلك إلى ما يلي:²

- ✓ الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية أفضل استخدام ممكن.
- ✓ الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.
- ✓ الرغبة في مواجهة المخاطر المحتملة حيث إعداد الموازنات التقديرية يساعد في دراسة المشاكل المحتملة قبل وقوعها وإيجاد الحلول المناسبة في حالة حدوث مشاكل.

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، "واقع إعداد و تنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية"، مذكرة لمطلوبات الحصول على درجة

الماجستير، جامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 24

² قرارات يزيد، حليمي ليلي، "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم الأداء"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البليدة 2، ص 2.

II. **تعريف الميزانية التقديرية:** هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محدودة، وكذلك يمكن تعريفها بعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج، تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروعات المراد إنجازها. فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة وقد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعة، بل يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم.¹

وطبقا ل Keller and Ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، والتكاليف الصناعية والمصاريف البيعية، والإدارية، وبإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية.²

III. مبادئ الموازنات التقديرية:

للاستفادة من فعالية الموازنات التقديرية، لابد من توفير مبادئ علمية تقوم عليها، ومن أهم المبادئ نذكر ما يلي:³

1. **مبدأ الشمولية:** تعطي الموازنة جميع أوجه النشاط في المؤسسة وتلمس جميع العمليات، وتمتد إلى جميع المستويات، كما تشمل الجوانب المالية والعينية، ففي مجال الإنتاج مثلا يكون اهتمام بتحديد حجم الإنتاج والكميات الكافية من المواد الأولية، بالإضافة إلى التكاليف التي تغطي المشروع ويمتد الشمول أيضا إلى التنظيم والتسويق وغيرها من الوظائف، فلا بد من جرد الموارد البشرية والمالية والفنية.
2. **مبدأ المرونة:** يجب أن تكون الموازنة التقديرية قابلة للتلاؤم والتكيف مع الظروف المستجدة، بمعنى أن الخطة يجب أن تكون مرنة بالشكل الذي يسمح بإدخال تعديلات ضرورية عليها وفقا لما يستجد من أهداف خلال الفترة المحددة لتطبيقها.

¹ طويل رشيد، "تسيير وتحليل الأموال العمومية"، مرجع سابق، ص 28.

² أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، "مبادئ المحاسبة الإدارية"، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 223.

³ بن أحمد سعدي، "دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بلعباس، 2011، ص 41.

3. مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي: هو ربط معايير الموازنة بمراكز المسؤولية وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن العمليات التي تحدث التكاليف، وذلك لكي يتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بما هو مخطط لكل مركز مسؤولية، وبالتالي يتسنى اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة الانحراف والإسراف وتشجيع مواطن القوة.¹

4. مبدأ التوزيع الزمني: الموازنات تعد لفترات قادمة وعلى الأغلب تكون هذه الفترة سنة، هذه الفترة زيادتها أو نقصها يؤدي إلى عدة عيوب قد تؤثر على الهدف من وجود الموازنات داخل المنشأة، فطول الفترة التي تغطيها الموازنات قد يؤدي إلى تجاهلها من قبل العاملين على تنفيذها وبعدها عن الواقع، كما يصعب التنبؤ بتقديرات تلك الموازنات.²

5. مبدأ الربط بين تنبؤات الموازنة ومراكز المسؤولية: حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة لابد من الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المنشأة والتي قد تكون عبارة عن فرع أو إدارة أو مصنع أو ورشة أو قسم، ويتحقق هذا عن طريق توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المختلفة حتى يمكن لهذه الوحدات أن تسيّر وفقا لخطة مرسومة وحتى يتسنى مقارنة الفعلية بهذه التقديرات حسب الوحدات التنظيمية، وبالتالي يمكن اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات. والربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية.³

IV. مزايا نظام الموازنات التقديرية:⁴

- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس مال عامل.
- تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز المسؤولية تبعاً لذلك.
- إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.

¹ رشا سليم إبراهيم إبراهيم، "دور الموازنات التخطيطية أداة تخطيط ورقابة وتحفيز في تقييم الأداء"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2014، ص 41.

² إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، "مدى فاعلية الموازنات كأداة التخطيط والرقابة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2007، ص 37.

³ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 24.

⁴ فركوس محمد، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 18-19.

- ## المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية

1- المرحلة الأولى: ما قبل القرن الرابع عشر

2- المرحلة الثانية: من القرن الرابع عشر حتى نهاية القرن السابع عشر

3- المرحلة الثالثة: القرن الثامن عشر

¹ عز الدين القينعي، "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة"، مذكرة ماجستير في مالية، نقود وبنوك، البليدة، 2005، ص16-17-19.

وفي عام 1788 طبع robert homlton كتابا بعنوان introduction to marchandise وقد تضمن قسمين أحدهما خاص بعمليات الصنع والآخر خاص بتكاليف الزراعة.

أما التطور الآخر هو خلال قيام الثورة الصناعية وما صاحبها من استثمار مبالغ ضخمة في المجالات الصناعية مختلفة وما صاحبها ذلك من مشاكل عديدة مثل التوسع في استخدام المواد الأولية، اشتداد المنافسة وما تبعه من ضرورة التعرف على تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج.

4- المرحلة الرابعة: القرن التاسع عشر

في هذا القرن شهدت العديد من التطورات الهامة في المحاسبة التكاليف إذ نجد في 1832 ظهرت أول دعوة للبحث عن وسائل تخفيض التكاليف فقد أصدر الباحث تشارلز بياج كتاب بعنوان the economy of machinery and manufactures جاء في هذا الكتاب إن المنافسة الضخمة التي نتجت عن استخدام الآلات وكذلك تطبيق نظام تقسيم العمل، جعل من المهم بل من الضروري كل منتج أن يتوصل إلى طرق محسنة يمكنه من خلالها تخفيض تكلفة السلع التي ينتجها

5- المرحلة الخامسة: القرن العشرين

نقوم بعرض موجز أحداث وتطور محاسبة التكاليف في هذا القرن على النحو التالي:

أ- الفترة الممتدة من 1933: أدى انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن 20 إلى مطالبة رجال الأعمال بإيجاد نظام التكاليف يتناسب مع هذا التطور حيث اتسمت هذه المرحلة بالتعاون المثمر بين رجال العلم والعمل من جهة أخرى، شهدت هذه الفترة أحداثا هامة أبرزها الحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية عالمية، وكان لهذه الأحداث تأثير بالغ على تطور محاسبة التكاليف وفي سنة 1917 ظهرت فكرة تحليل الانحرافات في 1919 نشر شماليباخ كتابه الشهير حساب التكلفة الذاتية وسياسة التسعير.

ب- فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية:

تطوير وسائل تحليل التكاليف، فأدخل تحليل التعادل وكذا الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع واستخدام الحسابات الالكترونية من أجل الدقة في المعلومات التكاليفية.

II- تعريف المحاسبة التحليلية:

تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى المصادر الأخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.¹

المحاسبة التحليلية هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفر المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.²

محاسبة التحليلية تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل والتحليل والتحديد وتفسير تكلفة المواد والأجور والمصاريف لكل الوظائف المختلفة والقطاعات والأقسام والعمليات ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع.³

III- أهداف المحاسبة التحليلية:

يتناول موضوع المحاسبة التحليلية دراسة، حساب، تحليل، ومراقبة تكاليف مختلف مستويات النشاط للمؤسسة، ويعتمد أساسا على عرض التكاليف، تصنيفها، ثم تحميلها. تكتسي المحاسبة التحليلية العديد من الغايات، نذكر منها:⁴

- 1) تحديد أو قياس تكلفة الإنتاج: حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات، وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الانجاز.

¹ ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص 8.

² هادي خالد، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، 2012-2013، ص 30.

³ بوعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، طبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 9.

⁴ محمد خطيب نمر، "اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006، ص 5-6.

(2)- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها: يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط، ورقابة نشاط العمال، وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية، ولا يكون هذا إلا بعد الدراسة والمتابعة بقصد تعديل السياسة الحالية أو التوجه نحو البديل الأفضل، أما على مستوى التنفيذ فيتم فيه تحديد مستويات الإنفاق للمسؤولين ومختلف أقسام النشاط.

أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من أجل إيجاد الحل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.

(3)- دراسة المردودية: إذ تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار وذلك عن طريق:

- مراقبة التكاليف عبر مختلف الأقسام.

- تسجيل الأعباء والمصاريف حسب اتجاهاتها.

(4)- مراقبة التسيير: إن استعمال المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، تقتضي أن تكون هذه المراقبة ممارسة في شكلين:

- من خلال مراقبة مبسطة لتطورات القيم المحاسبية.

- مقارنة القيم المسجلة مع القيم المقدرة مع تحليل الانحرافات.

(5)- إعداد التقارير الدورية: إن إعداد التقارير الدورية لمختلف المستويات الإدارية ولكل النشاط، يعطي صورة على وضعية المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات مناسبة.

(6)- قياس النتائج التحليلية: وذلك من خلال معرفة التكاليف وسعر التكلفة، نستطيع حساب مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعة من المنتجات أو المبيعات أو الخدمات كل منهما على حدى.

بحيث يتم تحديد سعر البيع انطلاقا من معرفة التكلفة، في حين يتم معرفة المردودية على أساس العائد الذي تدره المؤسسة.

7- تحديد المسؤوليات: وذلك عن طريق المعلومات التحليلية التي تعكس الأداء الحقيقي للنشاط على مستوى كل قسم تشغيل.

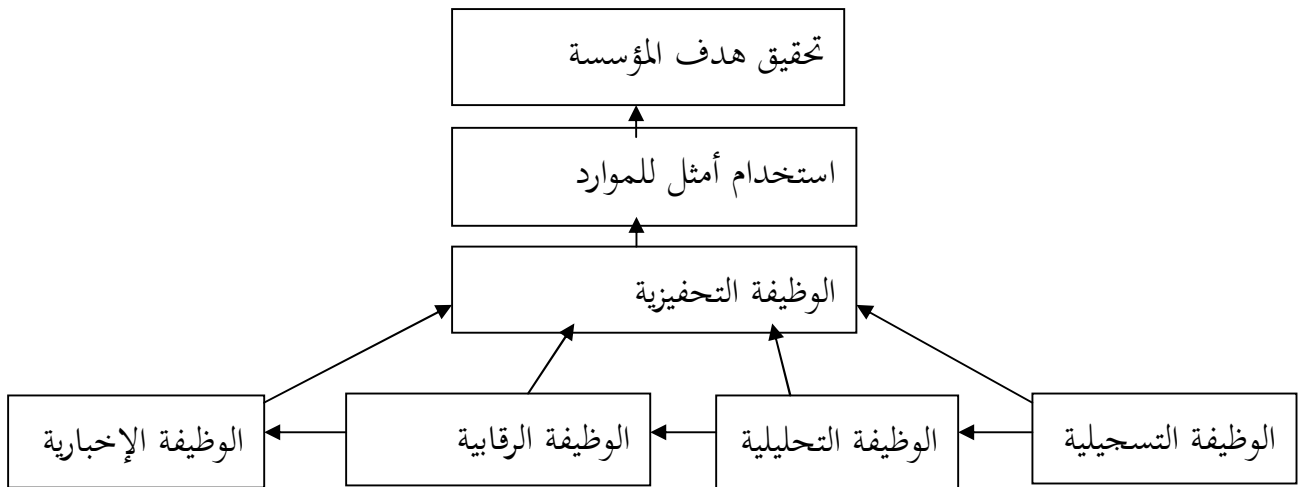
8- تحليل المحاسبة العامة: وذلك لما توفره المحاسبة التحليلية من تفصيلات وتحليلات، وخاصة بما يتعلق بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزون السلع، والمنتجات الاستثمارية التي تمولها.

- الحفاظ على أصول المؤسسة ومنعها من التحويل، من خلال السماح للمراجعين بالاكشاف السريع لمرتكبي هذه العمليات.¹

IV- وظائف المحاسبة التحليلية:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم (II-7): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص24.

ومن خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:²

الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف مواد أجور مصروفات.

¹ مرابطي نوال، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير، الجزائر، 2005-2006، ص21.

² سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 3، 2009-2010، ص21-22.

الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز معايير محددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

المطلب الثالث: التحليل المالي

I- تعريف التحليل المالي: يمكننا تعريف التحليل المالي على أنه تشخيص للوضع المالي للمؤسسة من مختلف جوانبها بتاريخ معين عادة هو تاريخ إقفال القوائم المالية، من أجل تحديد نقاط الضعف والبحث عن أسبابها ومعالجتها، وكذا تحديد نقاط القوة للحفاظ عليها وتدعيمها مستقبلا.¹

يقصد بالتحليل المالي دراسة وفحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمنشأة، معينة عن فترة أو فترات مالية ماضية، بقصد توفير معلومات تفيد في التعرف على مدى تقدم المنشأة خلال فترة الدراسة، والتنبؤ بأدائها ومستوى نشاطها في الفترات المقبلة، والحكم على مدى كفاءة الإدارة في إدارة الموارد المتاحة وتنمية ثروة الملاك، وذلك على ضوء حساب عدد من النسب والمؤشرات لها دلالات معينة.²

¹ زغيب مليكة، بوشنيقر ميلود، "التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سكيكدة، سنة 2011، ص16.

² صلاح بسيوني عبد وآخرون، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، القاهرة، 2016-2017، ص142.

II- أهداف التحليل المالي:

ف على أهمية التحليل المالي وأهدافه يجب التعرف على اهتمامات الجهات المختلفة التي تهتم بعمليات التحليل المالي، حيث يمكن معها تحديد المعلومات التي يحتاج إليها المحلل المالي حتى يتمكن من خدمة أغراض الجهات المهتمة بالتحليل المالي:¹

المقرضون: يقدم المقرضون الائتمان التجاري والمالي للمؤسسة، ويحدث الائتمان التجاري نتيجة لبيع البضاعة على الحساب. ومن الطبيعي أن يهتم الدائنون بقدرة عملائهم على السداد في الوقت المناسب، ونظرا لعدم فرض فوائد على المدين فإن من مصلحة الدائنين أن يقوم عملائهم بسداد المبالغ المستحقة عليهم في أقصر وقت ممكن، ولتشجيع ذلك يقوم الدائنون بمنح المدينين خصما نقدا لتشجيعهم على السداد خلال فترة قصيرة يتفقون عليها مع عملائهم.

وللاطمئنان على الديون المستحقة على العملاء قد يطلب الدائنون من المدينين تزويدهم بالقوائم المالية للوقوف على سيولتهم المالية وقدرتهم على السداد. ومن أجل ذلك تتم مقارنة الخصوم المتداولة بالأصول المتداولة إذ كلما زادت الأخيرة عن الأولى كلما ارتفع مستوى الضمان المقدم إلى الدائنين، كما يمكن لهم تحليل ربحية المؤسسة العميل عن طريق حساب نسبة الأرباح، وهي خارج قسمة الأرباح على المبيعات. حيث أن الأرباح هي المصدر الرئيس للنقدية التي تستخدم في السداد. ومثل المقرضين المؤسسات المالية والتي تقدم القروض قصيرة الأجل وطويلة الأجل لعملائها مقابل معدل فائدة معينة. من هنا تهتم المؤسسات المالية بقدرة المقرضين على خدمة الدين وسداد الأصل عند الاستحقاق. ويركز أصحاب القروض قصيرة الأجل على مدى سيولة الأصول المتداولة وعلى القوة الإرادية للمؤسسة لأن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من أنشطتها التشغيلية يساعدها في سداد ديونها قصيرة الأجل، ويتم تقييم القوة الإرادية عن طريق دراسة بنود ومفردات قائمة الدخل والتدفق النقدي.

ويتسع نطاق اهتمام أصحاب القروض طويلة الأجل بالمقارنة مع أصحاب القروض قصيرة الأجل ليشمل التنبؤ بالتدفقات النقدية للعملاء في الأجل الطويل، كما يركز أصحاب القروض طويلة الأجل على مدى سلامة الضمان الذي يقدمه العملاء ضمانا لديونهم، ويفوق هذا الضمان مقدار الدين، وهنا نجد أنه كلما ارتفعت نسبة الدين كلما ارتفع مستوى الضمان المقدم للدائنين وانخفضت درجة المخاطرة، وللوقوف على ذلك يتم حساب نسبة الدين وهي خارج قسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول، ونسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.

¹ محمد تيسير الرجي، "تحليل القوائم المالية"، طبعة 1، القاهرة، 2014، ص 11-12-13.

وللوقوف على قدرة العملاء على خدمة الدين يتم حساب معدل تغطية الفوائد وهي خارج قسمة الأرباح قبل الضرائب والفوائد على الفوائد.

ولضمان القروض كثيرا ما تطلب بنوك من عملائها رهن بعض ممتلكاتهم الثابتة لصالح البنك. وقد يفرض أصحاب القروض طويلة الأجل ومنهم أصحاب السندات على المدينين عدم تخطي نسبة دين متفق عليها وذلك للحد من المغالاة في الاقتراض لأن المغالاة تؤدي إلى رفع درجة المخاطرة، وكذلك يطلب أصحاب السندات من الشركات المقترضة عمل احتياطي سداد السندات يقتطع سنويا من الأرباح لسداد السندات في ميعاد استحقاقها وقد يكون من شروط تكوين هذا الاحتياطي استثماره خارج المؤسسة.

الإدارة: تهتم الإدارة بإجراء تحليل مالي لأداء وحداتها الإدارية المختلفة وللمؤسسة ككل وذلك بهدف مراقبة أداء هذه الوحدات، ويساعد هذا التحليل الإدارة على تحديد الأنشطة التي تسير أعمالها الخطط والأهداف التي حددتها الإدارة، وهنا يتم حساب نسب المصروفات إلى المبيعات، كما يتم حساب نسب قياس نشاط استخدام بعض الأصول ونسب أخرى لقياس مدى ربحية الأصول والاستثمارات وحقوق الملكية. ويساعد التحليل المالي في المؤسسات ذات الفروع كالبنوك التجارية على مقارنة كفاءة أداء الفروع المختلفة. وبالإضافة إلى ذلك، يقع على عاتق الإدارة متابعة حركة أسعار الأسهم في السوق المالية للوقوف على مدى عدالتها والعمل على التدخل في غياب ذلك. إذ بدون تحديد نسب مالية تعتبرها الإدارة عادلة من وجهة نظرها لا تستطيع التدخل في الأسعار التي تفرضها قوى السوق.

دائرة ضريبة الدخل: تهتم دائرة ضريبة الدخل بالتحليل المالي للحكم على منطقية العلاقات التي تربط بين بنود المصروفات والإيرادات، حيث تقوم بحساب نسبة مجمل الربح مثلا وتقارنها مع النسب المالية السائدة في الصناعة فإذا ما وجدت اختلافا ملحوظا بين النسب المالية التي تقدمها المؤسسة والنسب المالية السائدة في الصناعة يكون ذلك مدعاة لزيادة الاهتمام في عملية الفحص الضريبي.

مدققو الحسابات: يهتم مدققو الحسابات بالتحليل المالي أثناء القيام بإجراءات التدقيق التحليلية لتحديد ودراسة النسب المالية للسنة محل التدقيق ومقارنتها مع النسب المالية للسنة السابقة يبين الحسابات التي خضعت لتغيرات كبيرة وتلك التي لازالت نسبها في حدود معقولة، وإذا ما تم اكتشاف تغير كبير في النسب المالية فإن ذلك يدفع مدقق الحسابات إلى إعطاء تلك الحسابات أهمية أكبر من غيرها لاحتمال أن تخفي خلفها مخالفات محاسبية، وفي الوقت الحالي يقع على عاتق مدقق الحسابات إبداء الرأي تجاه مفهوم استمرارية المؤسسة وحتى

يتوصل إلى هذا الرأي عليه إجراء تحليل مالي للقوائم المالية لفحص سيولة الأصول وربحية المؤسسة قبل إبداء هذا الرأي.

المستثمرون الحاليون والمتوقعون:¹ يهتم المستثمر بسلامة أمواله والحصول على ربح معقول في الأجل الطويل، لذا تتركز اهتمامات المستثمرين في سلامة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح في الآجال المختلفة، ومن الطبيعي أن يتم الاهتمام بالأرباح التي تحققها المؤسسة ومقدار ما يتم توزيعه منها على أصحابها. فحتى يرضى المستثمر عن أرباح الشركات يجب أن تكون أرباحها تماثل أرباح الشركات التي تواجه نفس المخاطرة، وتتعرض حقوق المستثمرين للمخاطرة لأنهم أصحاب متبقى الأرباح residual profits وهذه غير مضمونة وبالتالي فإن حقوقهم تمثل الضمانة الرئيسة المقدمة للدائنين، كما تتعرض حقوق المستثمرين لعوامل مخاطرة عديدة غير مرئية تصنف في مجموعتين هما: المخاطر الاقتصادية والسياسية مثل تلك التي تنجم عن التضخم والركود والقرارات السياسية المحلية والدولية، ومخاطر العمل والتي تنجم عن زيادة عدد المنافسين والتغيرات التكنولوجية وندرة الأيدي العاملة المدربة وغيرها.

وبطبيعة الحال كلما ازدادت الآثار السلبية لهذه العوامل مجتمعة كلما ارتفعت درجة المخاطرة التي يواجهها المستثمر، ولذلك وحتى نشجع المستثمر على الاستثمار في شركة معينة يجب أن يحصل على معدل عائد مرتفع على استثماراته يتناسب مع ارتفاع درجة المخاطرة التي تواجه استثماراته.

يضاف إلى المخاطر السابقة مخاطر أخرى تواجه المستثمر في الشركات المساهمة ناشئة عن تداول أسهمها في السوق. فهذه الأسواق وخاصة الصغيرة منها تعاني من أثر المعلومات غير الرسمية والتي تؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض الأسعار دون وجود مبررات اقتصادية تفسر ذلك، مما يتطلب من المستثمر توسيع دائرة اهتمامه بالمقارنة مع الجهات الأخرى المهتمة بالتحليل المالي لتشمل موضوع تقييم أسعار الأسهم وقيمة المؤسسة.

III- أهمية التحليل المالي:

تمثل أهمية التحليل المالي في:²

1. تحديد مدى كفاءة الإدارة في جمع الأموال من ناحية، وتشغيلها من ناحية أخرى.

¹ محمد تيسير الرجي، "تحليل القوائم المالية"، ص 14.

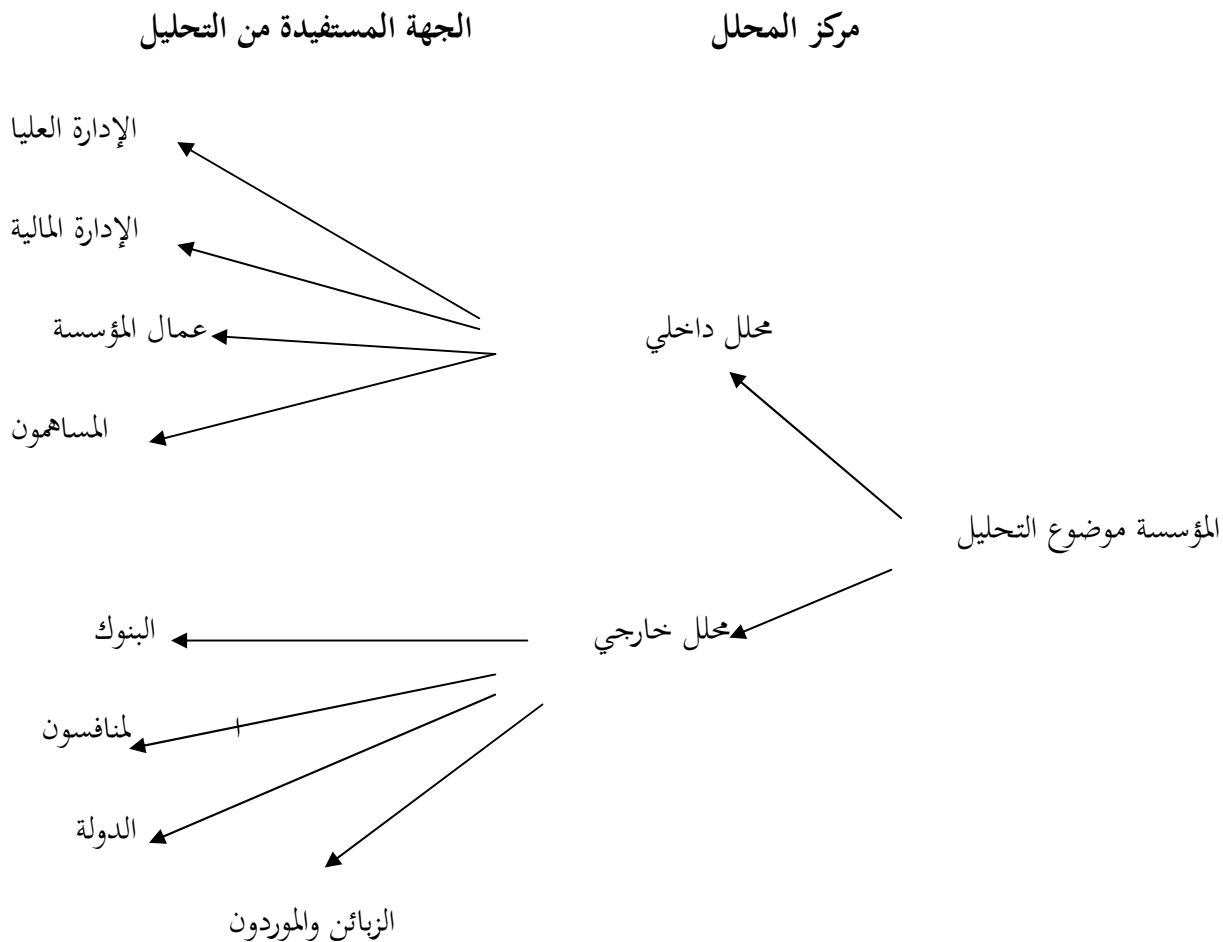
² فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008، ص 3.

2. الحصول على مؤشرات تبين فعالية سياسات المؤسسة وقدرتها على النمو.
3. التحقق من مدى كفاءة النشاط التي تقوم به المؤسسة.
4. المساعدة في عملية التخطيط المالي للمؤسسة.
5. مؤشر على مدى نجاح أو فشل إدارة المؤسسة في تحقيق الأهداف المرجوة.
6. مؤشر للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
7. إعداد أرضية مناسبة لاتخاذ القرارات الملائمة.
8. يعتبر التحليل المالي أحد أشكال إدارة الأنشطة الجارية في الوحدات الاقتصادية، إذ يوفر المراقبة الجيدة على استخدام الموارد المالية والمادية المتاحة في الوحدة كما يعتبر أداة من أدوات متابعة سير تنفيذ الخطة الاقتصادية.¹

IV- الجهات المستفيدة من التحليل المالي: يمكن إظهار وضع المحلل وبعض الجهات المستفيدة من التحليل المالي كما يلي:

¹ وليد ناجي الحياي، "مذكرات التحليل المالي في المنشآت التجارية"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 9.

الشكل رقم (II-8): الجهات المستفيدة من التحليل المالي



المصدر: زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، مرجع سابق، ص 17.

وكما ذكر سابقا، خلال هذا الشكل فإنه نظرا لتعدد الجهات في هذه المجموعة، فإن اهتمامها ومصالحها متعددة ومتفاوتة كذلك، ويتخذ كل منها القرارات التي تخص نشاطه ويستفيد منها بطريقة الخاصة.

المبحث الثاني: الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير

هناك أدوات تقليدية في عملية مراقبة التسيير ولكن لمحدودية استعمالها في هذا المجال، فضلنا في دراستنا هذه التطرق إلى بعض الأدوات التسييرية الحديثة التي تسمح بتغطية عجز الأنظمة المحاسبية التقليدية، وتم التركيز بعض من هذه الأساليب الحديثة والمتمثلة في لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، التكلفة المستهدفة وكذا نظام الموازنة المبني على الأنشطة ABB.

المطلب الأول: لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن

I- لوحة القيادة

قبل التطرق إلى هذه الأداة نشير إلى أنها مستعارة اصطلاحاً من لوحة قيادة السيارة أو وسيلة نقل أخرى، من خلال المؤشرات التي تدل على السرعة ومستوى البنزين... الخ، وذلك من أجل الوصول إلى الهدف المنشود، في إطار خط سير محدد مسبقاً بين حدود واضحة ويجب احترامها والتحكم في مسار النشاط خلالها.¹

ويضيف Yves jean Saulou أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.²

II - خصائص لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة أداة حديثة لمراقبة التسيير في أغلب الأحيان تخص الأجل القصير، ونجدها تتميز بالخصائص التالية:³

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به، والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة.
- تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سابق، ص 39.

² J.Y. Saulou , "Le Tableau de Bord du Décideur", Les Editions Dorganization, Paris 1982, p40.

³ بونقيب أحمد، "دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير"، مرجع سابق، ص 119.

- تعتبر لوحة القيادة أداة اتصال وتفاوض فعالة بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء أو من خلال التحوار والمناقشة الدورية حول مراجعة القيادة.¹

الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير	لوحة القيادة التسييرية
معلومات مالية بحتة	تتضمن معلومات غير مالية نوعية.
مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة	إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة.
محتواها معياري لكل المسؤولين	محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين.
عرض المعلومات يكون في العموم شهريا	عرض المعلومات يتماشى مع النشاط اليومي للمسؤولين.
معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية.	معطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة التي تسمح بالعمل.
تمثيل البيانات يكون معقدا.	تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال.
تأخذ وقتا في تحليل معلوماتها.	السرعة في القراءة والتحليل.
الصعوبة في تطوير هذه الأدوات.	مرنة وقابلة للتجديد والتعديل.
بطء في تحصيل المعلومات (يوم+10 إلى يوم+25).	سرعة في تحصيل المعلومات (يوم+1 إلى يوم+3).

¹ براق عيسى وآخرون، "مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، 2017، ص5.

II- أنواع لوحة القيادة:

هناك عدة أنواع أهمها:¹

- **لوحة القيادة الكلاسيكية (المالية):** ويتمثل دورها في تقديم المعطيات المالية الضرورية للمسيرين (خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة) وبذلك تعتبر سلاحا في يد الإدارة العامة لمراقبة كل العمليات التسييرية واكتشاف ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات لإعادة المؤسسة إلى المسار السليم.
- **لوحة القيادة الإستراتيجية:** تعكس كل من الإستراتيجية والموازنة المقررة من قبل المؤسسة في شكل مفصل بما فيه الكفاية مع بساطتها لكي تسمح بالقيادة الحقيقية لمختلف الهيئات وتقوم على ثلاث مبادئ هي:
 - إدماج أهداف ذات بعد استراتيجي داخل لوحة القيادة
 - تفصل المؤشرات المرتبطة بالنتائج الآنية والمستقبلية
 - تعمل على دمج واختيار مؤشرات ذات طابع كمي ونوعي ومالي
- **لوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة):** تختلف عن لوحة القيادة الإستراتيجية كونها تأخذ بعين الاعتبار التكيف مع مكونات المؤسسة، فهي تقترح قائمة نوعية من المؤشرات وتجمعها في أربعة محاور: المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور التدريب.
- **لوحة قيادة المشاريع:** وهي لوحة قيادة خاصة بتسيير المشاريع الكبيرة تتمحور حول إدارة ومتابعة المشروع من ناحية الجوانب التقنية، الجودة، التكاليف، والآجال، وبهذا تحتوي على معلومات ومؤشرات متعلقة بهذه المحاور الأربعة.²

IV - 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:³

1- عند وضع خطة المؤسسة:

❖ إلزام كل مسؤول بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.

¹ بركان زهية، "الإطار النظري الحديث لمراقبة التسيير وأدواتها"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، البلدة 2، ص 12.

² غزاري عماد، حجاج فتحة، "واقع مراقبة التسيير للمؤسسات الإدارية العمومية"، مرجع سابق، ص 12.

³ بوديار زهية، جباري شوقي، مداخلعة بعنوان: "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، ص 6.

❖ إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف.

❖ المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.

(2)- خلال سير نشاط المؤسسة:

❖ 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.

الفرع الثاني: بطاقة الأداء المتوازن

I- أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن:

نظرا لعدم تطور أساليب الرقابة المالية التقليدية، منذ 1925م ظهرت الحاجة إلى ظهور مقاييس أداء متطورة إجهة القصور في أنظمة الرقابة المالية التقليدية، والتي تركز على دور الرقابة بهدف التأكد من كفاءة الأداء بالمنظمة، وبعد الحرب العالمية الثانية تأثرت القرارات الإدارية بالمقاييس المالية نتيجة لتعقد أداء منظمات الأعمال بفعل استخدام الأساليب التكنولوجية وتعقد عملية الإنتاج بما مما كان له الأثر أيضا في محاولة البحث عن أداة لتطوير أساليب الرقابة المالية التقليدية والتي عجزت فيها المقاييس المالية وحدها في الاستمرار بما لاتخاذ القرارات الإستراتيجية.¹

ولقد تعرضت بيئة الأعمال داخل وخارج المؤسسات لمجموعة من المتغيرات أثرت على مختلف نواحي الأداء مما دعا المؤسسات إلى الاتجاه نحو تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ومن أبرز هذه المتغيرات ما يلي:²

- تركيز اهتمام المقاييس التقليدية لتقييم الأداء على النتائج في الأجل القصير.
- حدوث تغيرات في فلسفة الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج ترتب عليها تطبيق الإدارة الإستراتيجية.
- زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي أثر على ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية.

¹ وليد سلمان عبيد، "مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع الكهرباء"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص17.

² حمد أحمد حمد أبو جزر، "مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012، ص27-28.

- ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات ترتب عليها استخدام الكمبيوتر في مختلف نواحي النشاط بالمؤسسة ابتداء من مرحلة التصميم مروراً بمرحلة التخطيط للاحتياجات.

II - تعريف بطاقة الأداء المتوازن: عرفها Kaplan and Norton " ١ نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف الإستراتيجية المترابطة".¹

III - أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:²

- توضيح وترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة: حيث يتم ترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف ويتم تحديد السوق وقطاع العملاء الذي ستقوم المؤسسة بخدومتهم وذلك حتى تتحقق هذه الأهداف كما تحدد المؤسسة أهداف وقياسات كل من النجاح المالي والعمليات الداخلية والعملاء والتعلم والتطور، حيث تحدد في كل جانب المطلوب عمله على وجه التحديد.
- توصيل وربط الأهداف الإستراتيجية والقياسات المطبقة: يجب الإعلام السريع للعملاء جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها حتى تنجح الإستراتيجية، فالتسليم السريع للعملاء مثلاً يمكن ترجمته إلى أهداف خفض وقت الإعداد أو سرعة تسليم الطلبات بما ييسر على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم القيام به حتى تتوافق أهدافهم الفرعية مع الهدف الإستراتيجي.
- التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الإستراتيجية: يظهر أفضل تأثير لقياس الأداء المتوازن عندما يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي، لذلك يجب أن يضع المدراء التنفيذيون الأهداف في الجوانب الأربعة، ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانيات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى مالي.
- تقييم الإستراتيجية: تساعد في كشف الاختلالات التي تنتج عن تطبيق الإستراتيجية ووضع الحلول المساعدة على تحقيق الأهداف، كما تساعد في تحديد المعايير الواجب تقييمها لتحديد الانحراف الحاصل.

¹ جمال حسن محمد أبو شرح، "مدى إمكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص33.

² أحمد فؤاد المدهون، "أثر تطبيق أبعاد الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في المصارف التجارية المحلية العاملة في فلسطين"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الفلسطينية، غزة، 2017، ص22.

IV - الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن:

كل منظمة لديها إستراتيجية تضع كيفية لإنجاح خططها على خلق القيمة للمساهمين والعملاء و أصحاب المصلحة وقد وضعت العديد من المناهج بشأن أفضل السبل لوصف وصقل الإستراتيجية لتعزيز خلق مة، وبطاقة الأداء المتوازن التي من شأنها أن ترفع قدرة المنظمة على خلق القيمة في المستقبل من خلال أربعة أبعاد:¹

البعد المالي: كيف ستكون النتائج المالية المطلوبة لتظهر لتكون ناجحة لمساهميها . وسيكون هذا التوازن بين الاستثمار للنمو طويل الأجل أو خفض التكاليف عن نتائج متفوقة على المدى القصير .

ويتضمن هذا البعد عددا من المعايير الإستراتيجية منها: معيار تحقيق الربح العادل، والذي يشكل هدفا إستراتيجيا تسعى معظم المؤسسات للوصول إليه، ومعيار النمو المتوازن لمزيج الإيرادات من النشاطات الاستثمارية، ومعيار تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن، وذلك لتحقيق أقصى فاعلية ممكنة، ومعيار تعظيم الثروة للمساهمين والمودعين من خلال تحقيق عوائد حقيقية على الاستثمار، ومعيار تحقيق قيمة اقتصادية مضافة.

بعد العملاء: ما هي القيمة المحددة والمتباينة التي تقترحها المنظمة لتزويد عملائها بها، ويحتوي على معيار الحصة السوقية العادلة، ويتكون من عناصر التوازن بين القدرات التنظيمية المتاحة والحصة السوقية المستهدفة وحياسة عملاء جدد بما يراعي تحقيق هدف الربحية العادلة من خلال السعي إلى تحقيق الرضا النفسي والربح المالي العادل.

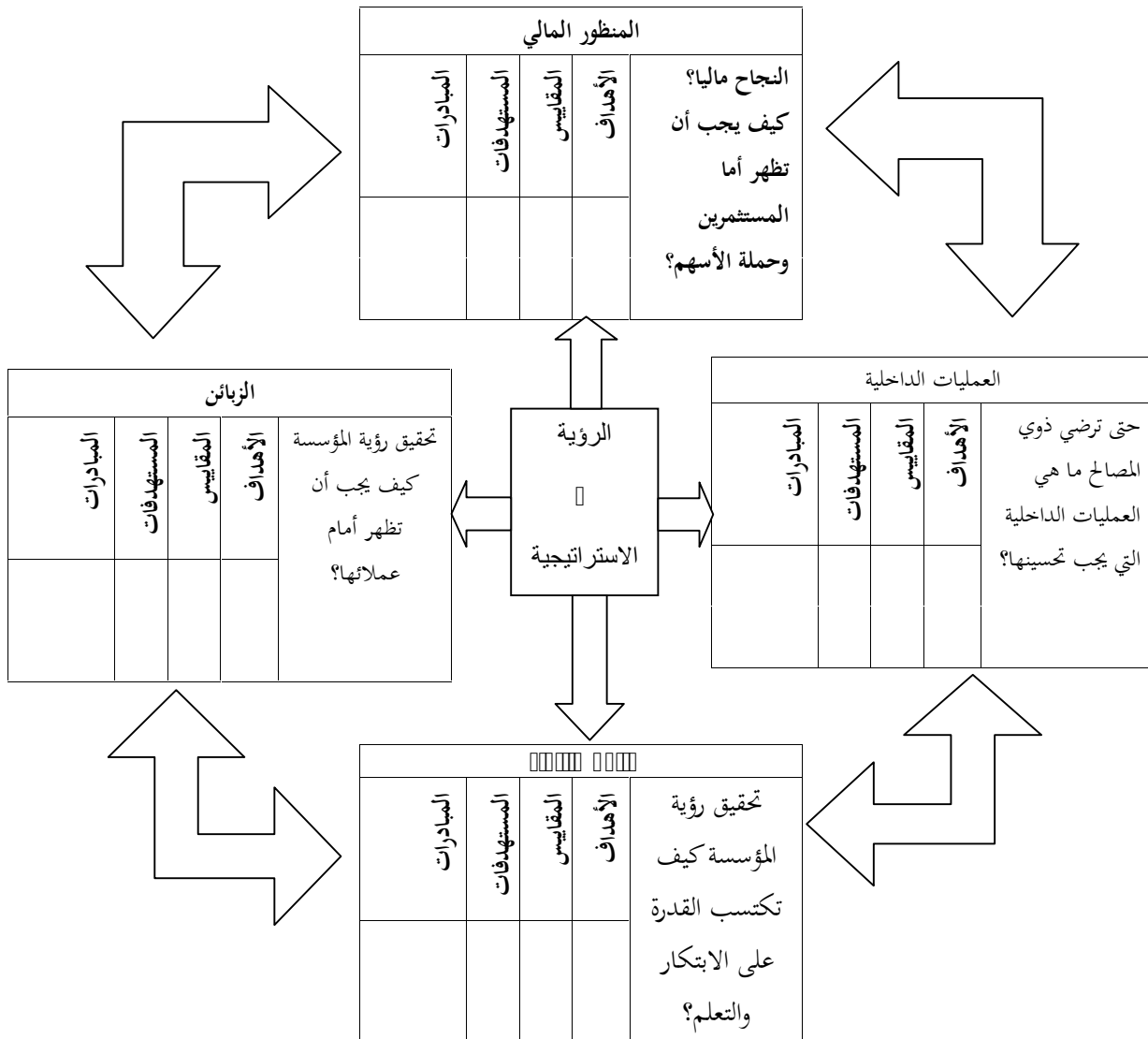
بعد العمليات الداخلية: مختلف العمليات الداخلية التي تعد المنتجات والخدمات وتسليمها للعملاء، ويمكن تجميع هذه إلى أربع مجموعات:

- ✓ إدارة العمليات، إنتاج وتقديم.
- ✓ إدارة العملاء، بناء علاقة.
- ✓ الابتكار، منتجات أو خدمات الجيل القادم.
- ✓ التنظيمية والاجتماعية، الامتثال للقانون.

¹ عادل جواد الرفاتي، "مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الفلسطينية، غزة، 2011، ص34-35.

بعد النمو والتعلم: كيف ستبدو الأصول الغير الملموسة التي يجري تحسينها بحيث تتمكن من إضافة المزيد من القيمة التي ستنشأ في المستقبل، يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى ثلاث فئات، رأس المال البشري، معلومات رأس المال، رأس المال التنظيمي.

الشكل رقم (II-9): الأبعاد الأربعة بطاقة الأداء المتوازن



K.Kaplan D.Norton, Le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique, Paris 2002, p21.

المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

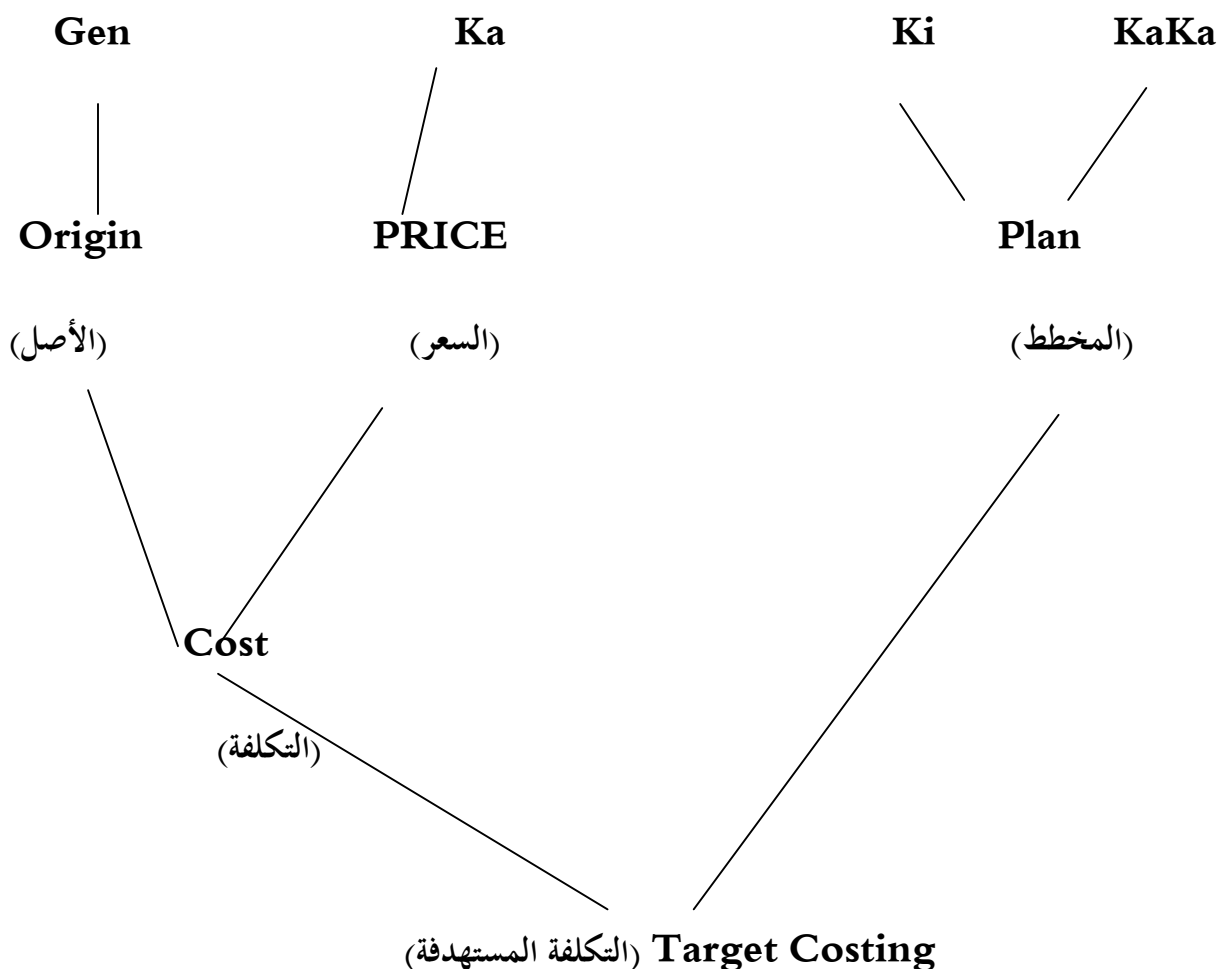
الفرع الأول: التكلفة المستهدفة

I- نبذة تاريخية حول التكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولاً في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام صناعات يابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم ريفية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة. حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة قيمة، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهرت هندسة أسلوب القيمة في شركة "جنرال اليكتريك" الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطوير الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج في أقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جداً من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات، أدوات منزلية، وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، شركة كانون، تستخدم هذا الأسلوب. هذا وقد استخدم اليابانيون مدخل التكلفة المستهدفة لما يقارب من 30 عام باعتباره سلاح استراتيجي لإدارة التكاليف، وعلى الرغم من ذلك فإن المديرين خارج اليابان لم يكن لهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل فإنه يناقش موضوع خاص costing كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام التكاليف بعمل المحاسبون، وبالتالي فهو خارج اهتمامهم فلم يكن هؤلاء المديرون على علم حتى فترة ليس بالبعيدة بأن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح.¹

¹ مجدوبي شهرزاد، "فعالية رقابة التسيير للمفتشية العامة المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية"، مرجع سابق، ص 104.

الشكل رقم (II-10): أصل التكلفة المستهدفة



المصدر: مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، بلعباس، 2010-2011، ص77.

II – تعريف التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة هي عبارة عن أداة من أدوات التكاليف الإدارية والتي يستخدمها المخططون خلال مرحلة تصميم المنتجات بهدف تطويرها مع تخفيض التكاليف، ويتم ذلك خلال تسهيل التواصل بين أعضاء الفريق المسؤول عن التصميم وهذه الأداة موجهة من قبل الزبون أي تبدأ من السعر، الجودة، الوظائف المطلوبة من قبل الزبون وانتهاءً بالتكلفة التي تحقق الربح المستهدف.¹

¹ محمد راجح خليل أبو عواد، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص61.

II-I - طرق قياس التكلفة المستهدفة:

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة باختلاف أهداف الإدارة وإستراتيجيتها إلى أن هناك طرق وهي:¹

1- طريقة الخصم: يتم تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في الكثير من الأحيان، ويعد من الطرق الأكثر استخداما لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأن هذه الطريقة تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، فهي بذلك تتناسب مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة، لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة وفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{معدل الربح المستهدف}$$

2- طريقة معدل تخفيض التكلفة: يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفقا لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج المؤسسة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير وتكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

$$\text{التكلفة الفعلية} \times \text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{معدل التخفيض}$$

3- طريقة الإضافة: تقوم فلسفة هذه الطريقة على أن يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من النشاط والخدمة ثم يتم تجميعها وذلك حسب الوظائف الذي يحققها ذلك الجزء حتى يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة ووفق لهذه الطريقة إذا كان هناك جزء لا يضيف قيمة فلن يضاف ذلك الجزء.²

بالإضافة إلى:³

¹ مسكين الحاج، "متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، بلعباس، 2010-2011، ص 97-98.

² علي عدنان أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 37.

³ زروقي إبراهيم، "مطبوعة في محاضرات في محاسبة التكاليف"، سعيدة، 2016-2017، ص 60-61.

4- طريقة فجوة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}.$$

5- طريقة الحدين الأدنى والأعلى: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) والحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) ويكون ذلك طبقا للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها.

IV - مبادئ التكلفة المستهدفة:

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة. وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج. وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية:¹

1- السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هداف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف.

2- التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

¹ راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، باتنة، 2007-2008، ص 42-43.

4- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج: وهي تخفيض تكلفة حياة المنتج المتمثلة في سعر الشراء تكاليف التشغيل، تكاليف الصيانة، تكاليف التوزيع، تكاليف التخلص من المنتج.¹

5- توجيه سلسلة القيمة: أحيانا تكون التكلفة المخططة لمنتج جديد أعلى من التكلفة المستهدفة، وبالتالي تتجه الجهود نحو حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة بهدف خفض التكلفة، إن إلقاء نظرة عن كثب على كل سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة يساعد المدراء على المفاضلة بين بدائل تخفيض التكاليف المتاحة.²

الفرع الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

I- ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بداية من عقد الثمانيات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر وروبرت كلاين حين أخذوا يشيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه ABC Activity- Based Costing ويقوم مفهوم نظم محاسبة على أساس النشاط على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب "تكلفة أو المواد"، مما يعني ضرورة تصميم النظم حيث يتم تخصيص أي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط.³

ولقد مرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل وهي:⁴

¹ محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 17.

² ألاء مصطفى خليل، "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 27.

³ أحمد صلاح عطية، "محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 70.

⁴ فاطمة رشدي سويلم عوض، "تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن BSC ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطوير أداء المصارف الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2009، ص 28.

1- المرحلة الأولى: إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة (Value Chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

2- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد إن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

3- المرحلة الثالثة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وهو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.¹

II - تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

عرفه (Davidson) "ABC" هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.²

¹ أحمد محمد أبو محسن، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص42.

² إسماعيل حجازي، معاليهم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2013، ص98.

I II- أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

1- الأهمية:¹

- يلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دوراً محورياً في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتحسين مستوى أداء الأنشطة والعمليات، وخفض التكلفة.
- يزيد نظام التكاليف من فعالية الاعتماد على آلية التخصيص خاصة في مجال اتخاذ القرارات على اختلاف أنواعها.
- الوصول إلى درجة عالية من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بين التكاليف كما أنه قبل ذلك يقوم بترشيح تلك التكاليف مما يؤدي إلى سلامة بيانات التكلفة والتخصيص.
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

2- الأهداف:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق ما يلي:²

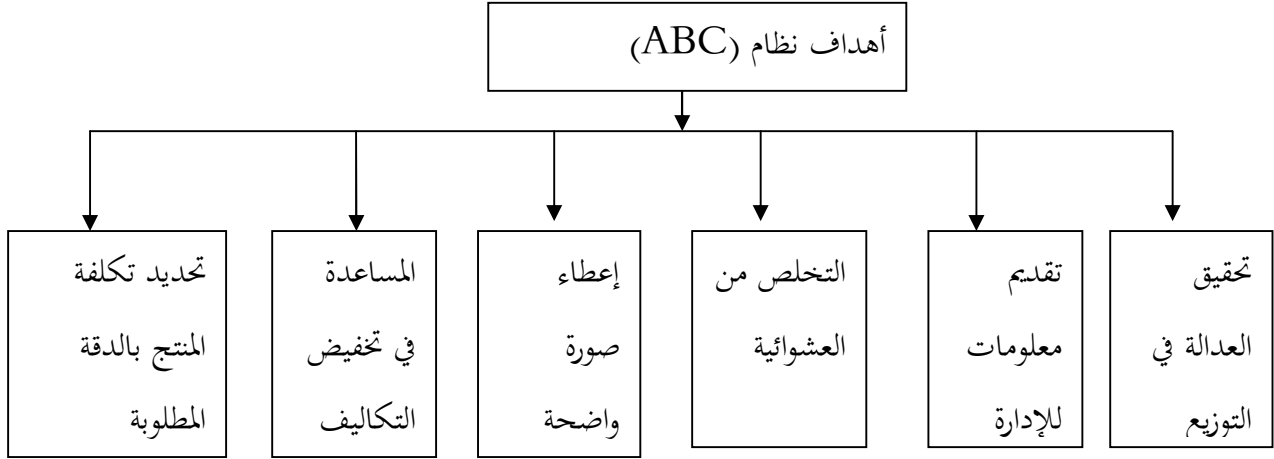
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ قرارات وتحديد أسباب ارتفاع تكاليف في قيم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير مباشرة بين منتجات مختلفة.
- تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة المؤسسة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

¹ صلاح محدي عدس، "إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات الفلسطينية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 24.

² زروقي إبراهيم، "محاضرات في محاسبة التكاليف"، سعيدة، 2016/2017، ص 45.

يمكن إيضاح أهداف نظام (ABC) على النحو التالي:

الشكل رقم (11-II): أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 165.

IV - مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة:¹

- ؛ إدارية ذات قيمة لأنها تجمع وتفصح عن الأنشطة المهمة في المؤسسة، وتفيد هذه الأداة المؤسسات الخدمية التي تعد نظام التقليدي غير المناسب لطبيعة نظام قطاع الخدمات.
- يساعد تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استيعاب أو تخفيض حجم الأنشطة خاصة في ظل نظام الإنتاج بدون مخزون.
- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.
- يؤدي تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة وتدقيق التكلفة إلى توفير أرضية مناسبة لرفع كفاءة عملية إعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة مما يؤدي بدوره إلى توفير الأسس الموضوعية لقياس كفاءة الأداء ومحاسبة المسؤولية.²

¹ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2008، ص 40-41.

² محار عبد الله الخليل، "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 17.

V - الانتقادات:¹

- صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة.
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة.
- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد والأنشطة المستهلكة لها، وتحديد كل مسبب من مسببات التكلفة.
- توجد صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة، لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة.

المطلب الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة ABB

I - تعريف الموازنة على أساس الأنشطة: Activity Based budgt هي عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المتنبأ به والأهداف الإستراتيجية المتفق عليها.²

II - خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB

قام "Lvy Mclemore" بتحديد الخطوات اللازمة للتطبيق وتمثل في:³

- ❖ تدريب العاملين وتعريفهم بالأسلوب الجديد.
- ❖ تحليل الإستراتيجيات.
- ❖ إنشاء أدلة التخطيط.
- ❖ التنبؤ بتكلفة النشاط.
- ❖ اقتراح تحسينات بين الأقسام المختلفة.
- ❖ اقتراح تحسينات للأنشطة.

¹ ناريمان إبراهيم صباح، "واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2008، ص50.

² عبد الرحيم عصام البشبي، "مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص53.

³ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في بلديات قطاع غزة"، مرجع سبق ذكره، ص80.

❖ الاختيار من بين خيارات تحسينات المقترحة.

❖ بلورة الموازنة في شكلها النهائي.

III - مزايا الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

- زاد الاهتمام بالموازنة على أساس الأنشطة في الآونة الأخيرة لما تتمتع به من مزايا نذكر منها:¹
 - هي إحدى أهم الأدوات التي تعمل على الموازنة والموائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمؤسسة. منها القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف.
 - تركز على متطلبات العمل وليس العمل وبالتالي تعمل على تحليل احتياجات العمل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو البعيد.
 - تمكن من استخدام قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة.
 - يساعد مديري المؤسسات على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة والغير مباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف ويعمل على زيادة الكفاءة لدى المؤسسات التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.
- استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB مفيد في:²
 - جعل الموازنة توصلنا إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
 - إشراك الموظفين في تحضير وإعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة.
 - يساعد في تحديد التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية.

¹ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، نفس المرجع، ص 75-76.

² يامن عبد الرحمان حسن كراز، "نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في البنك الإسلامي العربي"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 33.

IV – المشكلات (الصعوبات) التي تواجه تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

تتمثل هذه الصعوبات في:¹

- **مقومات التغيرات من قبل الموظفين:** عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنة وبالتالي تجد هنا مقاومة للتغيير من قبل الموظفين.
- **قلة دعم الإدارة العليا:** أيضا قد نجد مجالس الإدارة ذات تفكير تقليدي يصعب تغييره وبالتالي لا تلقى دعم للنظام الحديث في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة من قبل مجلس الإدارة العليا للمؤسسة وذلك خوفا من زيادة التكاليف.
- **قلة المحاسبين المدربين:** المدخل الحديث للموازنة على أساس الأنشطة يحتاج عددا من المحاسبين المدربين ذوي خبرة عالية، وفي حالة عدم توفر المحاسبين المدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف.
- **قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الإلكترونية:** عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بشكل صحيح ومجدي.
- **صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بدقة:** نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات والخدمات، مما يصعب على إدارة المؤسسات المالية تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بشكل دقيق.

¹ أحمد محمد أبو محسن، مرجع سابق، 69-70.

المبحث الثالث: أهمية أدوات مراقبة التسيير في عملية التسيير

تعد مراقبة التسيير من الوظائف ذات أهمية في المؤسسة، ولقد تطورت مفاهيمها وفلسفتها ومنظورها الإداري بشكل كبير خلال السنين، وبدأ النظر إليها كأسلوب تصحيحي وليس مرادفا للسيطرة والسلطة أو القوة بل أصبحت تلعب دورا أساسيا في العملية التسييرية، ولكي تحقق عملية التسيير غايتها لابد لها من الاستعانة بأدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة.

المطلب الأول: التخطيط والرقابة

الفرع الأول : التخطيط

I -تعريف التخطيط: التخطيط عملية تحديد كيفية تحقيق الإدارة لما تريده، أو بمعنى آخر هو الوسيلة التي تمكن الإدارة من تحقيق أهدافها وذلك من خلال نظام يتضمن تحليل وتقييم والاختيار من بين الفرص المتاحة للمؤسسة.¹

II - دور الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط:² يشمل التخطيط على جميع مراحل الموازنة ابتداء من كونها أفكار مبدئية حتى يتم اعتمادها من الإدارة وإقرارها، لأن التخطيط الجيد يحقق رقابة جيدة وفعالة لوظيفة الموازنة، كما يشمل التخطيط على تحديد الأهداف المستقبلية وإعداد الموازنات المختلفة لتحقيق هذه الأهداف، في حين تشتمل الرقابة على الخطوات التي تتخذها الإدارة للتأكد من تحقيق وتنفيذ الأهداف المحددة في مرحلة التخطيط، والتأكد من جميع الوظائف متمشية مع سياسات المؤسسة، وتخدم وظيفة التخطيط الموازنات عن الطريق الآتي:

- ✓ توصيف الأهداف في صورة كمية - تحديد الأهداف.
- ✓ توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف - دراسة التنبؤات.
- ✓ وضع أنماط أو معدلات للأداء - تحديد المعايير.
- ✓ تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينهما - تحديد خطط وسياسات العمل.

¹ بركان عادل، "واقع التخطيط في المنشآت الرياضية"، مذكرة ماجستير، سوق أهراس، 2010-2011، ص17.

² حسني عابدين محمد عابدين، "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، 2013، ص176-177.

✓ تحقق الموازنة التوازن عن طريق التخطيط السليم لأنشطة المؤسسة للوصول إلى حالة التوازن الاقتصادي والمالي مع تحقيق الكفاية القصوى في جميع مجالات النشاط، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الإسراف في العمليات.¹

III - دور التحليل المالي في التخطيط:² يعتبر تحليل التعادل أداة لإدارة المؤسسات الاقتصادية في وضع الخطط ووسيلتها في صنع القرارات الإدارية، ويتم ذلك عن طريق:

- 1- تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط له في حالة ثبات السعر.
- 2- تحديد مزيج البيع في حالة بيع أصناف ذات هوامش ربح مختلفة بحيث تحقق المؤسسة أكبر ربح ممكن، في ضوء تشكيلة المنتجات وتشكيلة المبيعات المثلى.
- 3- اتخاذ قرارات سليمة بالنسبة للسلع التي يغطي سعرها في السوق تكاليفها الكلية، إما بالاستمرار في إنتاجها أو بالتوقف عن الإنتاج، وكذلك تحديد إمكانية دخول أسواق جديدة.
- 4- تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتوج جديد في ضوء ظروف السوق وظروف المؤسسة، مع وضع سياسة سعرية مرنة تتلاءم مع مختلف ظروف المؤسسة والسوق.

IV - دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في التخطيط:³ إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة، هذا التصنيف يعتبر ذا أهمية كبيرة في التسيير، حيث يتم العمل على تعزيز الأنشطة المضيضة للقيمة والوصول إلى التميز فيها، ومحاولة القضاء أو التقليل من الأنشطة غير المضيضة للقيمة إلى أدنى حد ممكن.

تشكل مجموعة الأنشطة المضيضة للقيمة سلسلة القيمة بالنسبة للمؤسسة والتي تساهم في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.

¹ قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، "مطبوعة دروس في مراقبة التسيير"، ورقة، 2014-2015، ص 69.

² قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، نفس المرجع، ص 88.

³ قدوري هودة سلطان، "التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC، ABM، ABB)"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، البليدة 2، 2017 □ □ 69.

إن تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجهات التكلفة يمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها وبذلك تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا لإعداد الموازنات (الموازنات على أساس الأنشطة ABB).

وهذا ما يجعل من نظام ABC أداة إستراتيجية تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرع الثاني: الرقابة

I- تعريف الرقابة: الرقابة في أي مشروع تشتمل على الكشف عما إذا كان كل شيء يتم، ويتم وفقا للخطط الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية، وهي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء، ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها وهي تكون على كل شيء سواء أعمال أو أشياء أو أفراد أو مواقع.¹

II - دور الموازنات التقديرية في الرقابة:²

— توفر الموازنة البيئية المثلى لتحقيق رقابة مالية وإدارية وكمية فعالة على أنشطة المؤسسة طالما أن الموازنة خطة شاملة لكافة الأنشطة الإنتاجية والإدارية والتمويلية والتسويقية لفترة مالية قادمة، حيث توفر الأساس الذي يمكن اعتماده لقياس مدى تحقيق الخطة وتنفيذها وهي بذلك تحقق عدة مزايا نذكر منها:

✓ تقييم نجاح الموازنة كخطة وقياس مدى ما تحقق منها.

✓ تقييم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة.

تحديد نقاط ضعف المؤسسة وبيان المجالات التي حدثت بها الانحرافات الهامة.

III- دور المحاسبة التحليلية في عملية الرقابة:³ للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بعملية الرقابة وحتى تكون العلاقة فعالة يجب على طريقة التكاليف أن تكون قادة على توفير المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم أداء الوحدات المختلفة، وفيما يلي الطرق المحاسبية وعلاقتها بعملية الرقابة:

¹ بوسقط أمال، "الرقابة التنظيمية ودورها في تحسين أداء الأعمال"، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، بسكرة، 2015-2016، ص19.

² سالم عبد الله حلس، "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006، ص138.

³ بوشاب بلال، "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، بسكرة، 2013-2014، ص60-61.

1-علاقة طريقة التكاليف الكلية بالرقابة: في ظل غياب المعايير أو أنماط التكاليف فإنه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، ولا شك أن هذا يتطلب مجهودا ووقتا كبيرين دون أن يؤدي إلى كشف جميع الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل، هنا بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ما قد يؤدي إلى حدوث تقلبات في تكلفة الوحدة من فترة إلى أخرى بسبب حجم التقلبات، مما يصعب معه تحقيق الرقابة.

2-علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بالرقابة: يمكن تحقيق رقابة فعالة في ظل استخدام طريقة التكاليف المتغيرة فهي تساعد على تحديد المنتجات ذات المردودية وترتيبها واتخاذ القرارات بشأنها.

3-علاقة طريقة التكاليف المعيارية بالرقابة: يمكن تحقيق الرقابة في ظل هذه الطريقة التكاليفية عن طريق مقارنة نج الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وأسبابها، ولكن يلاحظ أن طريقة التكاليف المعيارية لا تعكس الحقيقة الخاصة بأن بعض عناصر الإنتاج، إذا زاد حجم الإنتاج الفعلي على الحجم المأخوذ في الاعتبار عن وضع المعايير ستكون التكاليف المعيارية أكثر من التكاليف الفعلية ما قد يعطي الانطباع بكفاءة التشغيل ولكن قد لا يكون هذا واقعا في بعض الحالات.

ويلاحظ هنا أن كفاءة نظام الرقابة تنحصر في تقرير الانحرافات وإبلاغها للإدارة بمجرد وقوعها، أما إذا تعطل ذلك فترة طويلة فإن ذلك يؤدي إلى عدم جدوى عملية الرقابة.

4-علاقة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالرقابة: تساهم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، وأيضا في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة-الحجم-الربح، بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على ذلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.

5-دور التحليل المالي في الرقابة:¹ المؤسسات الاقتصادية التي تتعامل في سلعة واحدة وليس لديها نظام التكاليف المعيارية أو الموازنات التقديرية، فإن خريطة التعادل تساعد في الرقابة على التكاليف عن طريق رسم خطط تكاليف الهدف بناء على التحليل المالي لبيانات الماضي، فإذا زاد خط التكاليف الفعلي للسنوات التالية

¹ قرشي محمد الصغير، رفاع شريفة، "مطبوعة دروس في مراقبة التسيير"، مرجع سابق، ص 88-89.

عن ذلك، تطلب الأمر دراسته إداريا واتخاذ الإجراءات التصحيحية، للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع، وأثر التغيرات في التكاليف والأسعار على كل منها. بالإضافة إلى تقويم أداء أجزاء من المؤسسة، وذلك بالنسبة للمشاريع الضخمة ذات الوحدات الإنتاجية المتعددة والتي قد تختلف عن بعضها البعض في نوع المنتج وفي ظروف التشغيل والموقع الجغرافي.

IV - دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الرقابة:¹ يمارس نظام ABC الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام ABC ذو دلالة كبيرة ونتائج أفضل، في حين تركز الأنظمة التقليدية الرقابة على مستوى المنتج النهائي.

__ يمكن نظام ABC من تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة (منتجات، عملاء، قنوات توزيع) باستخدام موجهات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المضللة.

__ إن تحديد دور كل نشاط في العملية الإنتاجية وبيان الأنشطة التي لا تضيف القيمة يساعد في معالجتها ويخفض من تكاليفها مما يساهم في تعطيل الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها

__ التحليل على أساس الأنشطة يسهل التحكم في التكاليف بالتركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد، وذلك من خلال تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة والأنشطة غير المضيضة للقيمة.

__ يساعد نظام ABC على تعيين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة، تسمح للمسير بالقضاء على التكاليف المرتبطة بالأنشطة غير المضيضة للقيمة.

المطلب الثاني: دعم عملية اتخاذ القرار.

I-تعريف عملية اتخاذ القرار: يقصد باتخاذ القرار العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من حل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم.²

¹ قدوري هودة سلطان، "التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC، ABM، ABB)"، مرجع سابق، ص 6-7.

² رفيقة حروش، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، دار الأمة، دس، ص 171-172.

II- دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات:¹ تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف، ولقد كان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أنه ومع تطور الأنشطة الاقتصادية تعددت الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف، الأمر الذي كان لزاما معه أن تتطور المحاسبة التحليلية لتصبح شريك الإدارة للقيام بوظيفتي التخطيط والرقابة حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة لأداء الوظيفتين السالفتين وقد بلور النظام المحاسبي الموحد دور المحاسبة التحليلية كما يلي:

- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.

- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وغير التام أو تحت التنفيذ خلال دورة الاستغلال، وذلك بغرض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال ومردودية المؤسسة.

- توفير معلومات بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

- **المساعدة في قرارات التسيير:**² توفر المحاسبة التحليلية معلومات تستند عليها الدراسات والاستنتاجات التي تسمح باتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبل المؤسسة.

III- دور لوحة القيادة في اتخاذ القرار:³ 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 كمساعدة لاتخاذ القرار، وتأخذ مكانها الحقيقي في مجموع وسائل مراقبة التسيير.

¹ لخضاري صالح، "إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية"، مذكرة ماجستير، قسنطينة، 2007، ص33-34.

² درحون هلال، "المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004-2005، ص120.

³ بوديار زهية، جباري شوقي، مداخلة: "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، مرجع سابق، ص18.

IV - دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في اتخاذ القرار:¹ إن اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، تطبيق نظام ABC يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة ومن ثم تكاليف المنتجات.

- تحديد تكاليف المنتجات بدقة كبيرة يسمح بتوفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات التسعير التي تتأثر بالتكلفة، مما يسهل على إدارة المؤسسة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة.
- يساعد نظام ABC في إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو التقليل منها.
- إن تطبيق نظام ABC يوفر قدرا من الشفافية والدقة في المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- يمكن القول أن نظام ABC أداة لها أهمية كبيرة في عملية التسيير من خلال توفير معلومات أكثر تفصيلا عن التكاليف، والتي تساهم في قياس الأداء بفعالية وتعطي صورة أكثر واقعية عن وضعية المؤسسة وتمكنها من الرقابة على عناصر تكاليفها، وأداء أنشطتها، والمساهمة الفعالة في قرارات التسعير الصائبة.

المطلب الثالث: تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء جزءا أو مرحلة من عملية مراقبة التسيير يتم من خلالها تقييم الإنجازات التي حققتها المؤسسة مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول إليها.

تقييم الأداء هو "العملية التي يتم من خلالها التعرف على الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية الخاصة بتحقيق الأهداف وإنجاز معدلات الأداء المستهدفة".²

I - دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء:³ تعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو تسيير الأداء. وإن كانت اليوم غير كافية في المنطق القيادي، إلا أنها مثلت ولمدة طويلة قلب مراقبة التسيير.

¹ قدوري هودة سلطان، "التكامل بين أنظمة التكاليف"، مرجع سابق، ص 7-8.

² بومسجلة بدر، "إشكالية التفاعل بين مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة"، مرجع سابق، ص 116.

³ السعيد بريس، نعيمة يحيوي، "أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، الأوراس، 2011-2012، ص 34.

ترتكز مراقبة الموازنات التقديرية على المقاربة المحاسبية مع حساب للانحرافات وكذلك على المنطق الاقتصادي والمالي وتمر بالمراحل التالية:

- قياس الأداء.
- حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.
- البحث عن الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات.
- الإجراءات التصحيحية للأوضاع غير المرغوب فيها.

II- دور محاسبة التكاليف في تقييم الأداء:¹ إن نجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها على ما يطلبه السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار، وتعمل مراقبة التسيير على مراقبة مرد مختلفة الأقسام في المؤسسة أو مختلفة المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً. حيث أن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معياراً في التسيير أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية يسمح تحديد الفروقات الموازنة وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية، وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة، وفي هذا الإطار على محاسبة التكاليف أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات.

III- التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء:² يستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات خاصة أدائها المالي، واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها، وحجم ونوع التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، يستعين المحلل المالي خلال القيام بعمله بمؤشرات تساعد على القياس وهي كثيرة ومتنوعة، والمؤشر المالي من أهمها باعتباره يعطي صورة كافية للتسيير داخل المؤسسة وتطور أدائها خلال فترات معينة، ويتم التقييم من خلاله بطرق وتقنيات عديدة قد تختلف حسب الهدف من الدراسة، والتحليل من بينها باعتباره أداة لتقييم الأداء واتخاذ القرار، ويظهر التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة انطلاقاً من أوجه مختلفة، ويمكن حصرها في النقاط التالية:

1- تقييم الأداء والنتيجة: حيث تشمل النتيجة مختلف أنشطة المؤسسة.

¹ طرشي محمد، يخلف صفية، "أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات"، مرجع سابق، ص 13.

² طرشي محمد، يخلف صفية، نفس المرجع، ص 14.

2- تقييم الأداء والتمويل: الطريقة التي يمكن من خلالها للمؤسسة الإدراك قيود التمويل التي قد تواجهها، وذلك وفقا لمنظورين:

• النظرة الثابتة وتحقق في إطار تحليل الميزانية.

• النظرة الديناميكية تعطي الأولوية لجداول التدفقات.

هذا الجانب من التقييم يعطي أهمية ومكانة كبيرة لمفهوم رأس مال الموجه من طرف المؤسسة من أجل القيام بمختلف الأنشطة.

3- تقييم الأداء والمردودية: تعرف المردودية بالعلاقة التي تربط بين كل من النتيجة ومجموع رأس المال (النتيجة / رأس المال)، فهذا المؤشر يساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، إذ يأخذ بعين الاعتبار كل من قيمة النتيجة وقيمة رأس المال المجمع من طرف المؤسسة لتحقيق هذه النتيجة.

IV - دور لوحة القيادة في تقييم الأداء:¹ تؤكد لوحة القيادة على أهمية القيام بتحليلات معمقة.

1- القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة إزاء الانحرافات التي تعاني منها المؤسسة.

2- توضيح أهمية قيام المسير بعمل ما أو تحليل معمق اتجاه القطاع الذي يوجد به مشاكل.

3- توجه المسير للقيام بالإصلاحات المطلوبة في الوقت والمكان المناسبين.

V - دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء:²

1- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على توضيح إستراتيجية المؤسسة و ترجمة أهدافها، حيث تعمل على استعمال مؤشرات لإيصال و التعبير عن المفاهيم، قد تكون معقدة أحيانا تحت شكل محدد جدا.

2- تبلغ الأهداف مع المؤشرات الإستراتيجية، حيث تقوم بتعبئة كل الفاعلين في النشاطات على وضعها لبلوغ أهداف الكل، و ذلك بوضع و تعريف العلاقات السببية بشكل ديناميكي، والذي يسمح للفاعلين بالتوزيع على الهيكل لفهم عمل المجموعة، و تأثير نشاطهم على الأشخاص الآخرين.

3- يخطط و يحدد الأهداف و يوافق المبادرات الإستراتيجية، و مقارنة مستويات الأداء المنتظرة و الانجازات، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء و التي تسعى المبادرات الإستراتيجية غمرها.

4- تقوية عودة الخبرات و المتابعة الإستراتيجية و توضع هذه العملية على مفهوم حصر النظام، فنجد أن المسيرين ملزمون بضمان أن الإستراتيجية نفذت كما حددت في بادئ الأمر، و بعد ذلك إعادة اختبار فرضياتهم حتى يضمنوا بأن النظرة التي تقود نشاطاتهم تبقى ملائمة بالنظر للانجازات و الملاحظات و للخبرة المتلقاة من المؤسسة.

¹ بوديار زهية، جباري شوقي، مداخلة بعنوان: "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، مرجع سابق، ص18.

² فاطمة الزهراء طاهري، أحمد بلولة، "دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تحسين أداء المؤسسة"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، البلدة2، 2017، ص15.

5- تساعد بطاقة الأداء المتوازن في كشف الاختلالات في وقتها، وذلك بسبب طريقة توزيعها للمعايير على مختلف محاورها حيث يركز كل محور على جانب معين من الأداء.¹

VI - دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تقييم الأداء:² إن الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر و بشكل مباشر و غير مباشر للأداء المؤسسات، و نظام التسيير على أساس الأنشطة و التكاليف على أساس الأنشطة كأحد الابتكارات التسييرية التي تعد العمود الفقري لتحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية و ذلك من خلال المعلومات التي توفرها للمسيرين.

و من وجهة نظر المهنيين و الباحثين فان نظام ABC يسمح:

1- تخفيض اللادقة في توجيه التكاليف و تحسين الأداء و ذلك عن طريق تحديد الأنشطة التي لا تقدم أية قيمة مضافة و حذفها، و تحسين الموجودة منها (الأنشطة) من خلال تحديد الهوامش و النظر في إمكانيات الرفع من قيمتها المضافة و كذلك تحقيق التنسيق و التكامل المطلوب بينها مما يحقق الأداء الأمثل في المؤسسة.

2- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية و ذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين و القياس الدقيق لتكاليف كل نشاطات المؤسسة و مؤشرات الأداء من أجل الحكم على مدى ملائمة الخيارات التشغيلية، الإستراتيجية و السياسية و تحسينها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

3- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك عن طريق تحديد احتياجات كل نشاط داخل المؤسسة مما يؤدي إلى القضاء على التبذير و الاستخدام الزائد من الموارد و كذلك يحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

¹ صلاح بلاسكة، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، سطيف، 2011-2012، ص98.

² فاطمة الزهراء طاهري، محمد أكرم بلولة، مرجع سابق، ص14.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن أدوات مراقبة التسيير، نستخلص أنها يمكن اعتبارها بمثابة تقنيات ووسائل تعمل على تحسين أداء المؤسسة وخاصة الأداء المالي، وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة التقليدية: الموازنة التقديرية، التحليل المالي، والمحاسبة التحليلية، والأدوات الحديثة المتمثلة في لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن BSC، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس الأنشطة ABB، إلى جانب هذا تطرقنا إلى أهمية هذه الأدوات في التسيير.

الفصل الثالث: دراسة حالة في مؤسسة ملبنة الحليب ومؤسسة نفاطال

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لمراقبة التسيير وأدواتها التقليدية والحديثة، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الواقع العملي وهذا اعتمادا على إجراء دراسة تطبيقية على مؤسستين اقتصاديتين، حيث وقع اختيارنا على كل من مؤسسة منبع الحليب والتي تنتج الحليب وتبيعه ومؤسسة نפטال التي هي مؤسسة تجارية تستخدم الزيوت بكل أنواعها، وحاولنا إبراز تطبيق كلتا المؤسستين لأدوات مراقبة التسيير.

ولمناقشة ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتقييم أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة ملبنة الحليب وأهميتها في التسيير

المبحث الثالث: عرض وتقييم أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة نפטال وأهميتها في التسيير

المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة

المطلب الأول: تقديم شركة ملبنة الحليب سعيدة

I. عموميات حول مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته:

1. التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته :

أنشأت المؤسسة بأمر رقم 63-69 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري و صناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة و قد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT .
- الناحية الوسطى OROLAC .
- الناحية الغربية OROLAIT .
- A. التعريف ب OROLAIT :

يعتبر الديوان الجهوي للغربي للحليب و مشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية ، و هي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن ، مقرها الرئيسي في مدينة وهران .

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا ، و هذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO) .

عرفت المؤسسة عدة تغيرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، و تحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل

أسهم تنتمي لقطاع التغذية ، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج بتيارت .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .

B. لمحة تاريخية عن الوحدة :

وحدة سعيدة * المنبع* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن.

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997 ، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرندة ، البيض، سيق ، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

- 1- المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .
- 2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :
- أ - ورشة إعادة التركيب ، ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكييف أو التعليب ، ث - قسم التنظيف ، ج - غرفة التبريد .

C. البناية الإدارية: تشغل الوحدة 2*8 سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا

موزعين حسب المصالح و ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال.- المحاسبة و المالية: 5 عمال.
 - الإنتاج: 23 عامل.- الصيانة: 7 عمال.- التموين: 3 عمال.- البيع: 17 عامل.
 - مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين، العدد: 3 عمال .
 - المخير: 2 عمال، - الأمن: 11 عامل.
- كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي: منفذين: 49 عامل.

- السيطرة: 18 عامل.- الإطارات: 9 عمال.- الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي:

* 13000 لتر حليب معقم ، * 8000 لتر حليب بقر ، * 4000 لتر لبن .

يتم إنتاج الحليب على نوعين ، الكيس و العلبه ، و كذلك بالنسبة للبن . كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة * السمن* . ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك.

ملاحظة:

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى : 2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8 سا يوميا لكل فوج .

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة نפטال

أ- نشأة الشركة:

نפטال مؤسسة ذات طابع تجاري، تأسست بمقتضى مرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 09 أبريل 1980، ودخلت حيز التنفيذ في يناير 1981 كانت حين ذاك مكلفة بتصفية وتوزيع المواد البترولية وفي سنة 1987 ابعد هذا النشاط عن المؤسسة وتم الفصل بين فرع التكرير وفرع التوزيع، فأصبح دور هذه الأخيرة توزيع وتسويق المواد البترولية المتمثلة في العجلات، الزيوت، الوقود الأرضي، منتجات خاصة والزفت، على مستوى

التراب الوطني. حدد رأسمالها بـ 15.68 مليار دج وبلغ عائد المؤسسة لسنة 2007 بـ 174 مليار دج مع أرباح قدرت بـ 22.5 مليار دج.

ب- **التعريف بالشركة:** نفطال كلمة متكونة من مقطعين هما نفط الجزائر

- نفط NAFT: وهي كلمة مشهورة تعني البترول.

- ال AL: وهي أول حرف من اسم البلاد الجزائر.

نفطال شركة عمومية جزائرية تابعة لمجموعة سونا طراك بنسبة 100 وهي تمثل 30 سنة خبرة في تسويق المنتجات البترولية وتوزيعها في السوق الوطنية وهذا عبر شبكة متكونة من 2000 محطة خدمات، 76 مركز تخزين وتوزيع الزيوت، 22 مستودع طيران و 600 سيارة وآلات، 1204 شاحنة، 22 مستودع للزيوت والعجلات زيادة على ذلك تدخل في ميدان التعبئة وكذا صناعة الزيت.

أما فيما يخص نفطال سعيدة الواقعة بشارع فهمتها الأساسية هي تزويد ولايات: البيض، معسكر، النعامة، بشار، تندوف بالزيوت الوقود والعجلات، إضافة إلى محطتين بأفلو وكذلك الولايات المجاورة في حالة الضرورة.

موقعها الإلكتروني: www.naftal.dz

- الموقع الجغرافي للمؤسسة: شرك نفطال بسعيدة مركز مديريتها يقع في المنطقة الصناعية رقم 01 ، ويغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات : سعيدة ، البيض والنعامة مهمتها تتمثل في التمويل المواد البترولية ن يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 طريق الرباحية وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين محمدية وبشار وغربا مؤسسة المواد الكاشطة وشرقا شركة المياه المعدنية ، تتربع علي مساحة تقدر بـ 4 هكتارات منها: - المساحة المغطاة لعملية الإنتاج 3200 : CE م²

- المساحة المغطاة للإدارة 800 كلم

3 نشاطات مؤسسة نفطال :

* تعريف مختلف الإدارات والفروع بمؤسسة نفطال.

* الفرع التجاري : يعتبر هذا الفرع من أهم الفروع مؤسسة نفطال أم له من دور كبير في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ويتكون الفرع من :

* إدارات تنفيذية: حالة الصحية، الأمن، البيئة، والجودة، فريق الإعلام الآلي، خلية المنازعات، إدارات الدارسات، التنبؤات و التخطيط، إدارة الموارد البشرية، الإدارة المالية و المحاسبة، إدارة النقل و الصيانة.

* إدارة العملية التشغيلية ، * قسم الزيوت والعجلات ، * قسم الشبكات ، * قسم الزيت

* فرع الوقود: يعتبر هذا الفرع ذو أهمية بالغة واثركبير في نشاط المؤسسة حيث يلعب دور أساسي في ضمان التمويل المنتظم والإمداد وذلك من منابع محطات التكرير والتصفية إلى المخازن الرئيسية

* ويمكن تمييز الفروع التالية :

فرع التسويق ، صناعة الوقود ، فرع GPL ، فرع المسؤول عن الأنشطة الدولية.

وكانت هذه طريقة أخرى لإنشاء إدارة العلاقات العامة و الاتصالات.

* فروع مؤسسة نفطال : وتجدر الإشارة إلى أن فروع التسويق والوقود هي مشتقة من فرع GPLB والبعثات :

* فرع التسويق: تسويق وتوزيع الوقود وزيوت التشحيم والإطارات و الإسفلت لحالة وإعادة البيع و التسليم للعميل

* فرع صناعة الوقود: مشتريات وإمدادات المراكز ومستودعات الموردين من إدارة وسائل التنمية لتجزين ونقل وصيانة مرافق التوزيع.

4. المهام والأهداف الإستراتيجية لمؤسسة نفطال : من خلال مزاوله المؤسسة لنشاطها فإنها تسعى إلى تحقيق هدف مزدوج : - تحسين جودة خدماتها.

- مواصلة مهمتها في توزيع وتسويق المنتجات البترولية المتنوعة.

لذلك تسخر المؤسسة كامل مواردها البشرية وإمكاناتها المادية منهاجا بلوغ هذا الهدف ، إضافة إلى ذلك فان المؤسسة تقوم بعدة إجراءات تسمح لها بتحقيق أهداف إستراتيجية متنوعة منها :

* تجديد وإعادة تأهيل بنيتها التحتية لوظيفة التخزين.

* تنمية وتطوير إستراتيجية التسيير والتي تضمن لها البقاء في المركز الريادي لتوزيع المنتجات النفطية في السوق المحلية.

- * تحسين معدل الخدمة والتطلع لاحتياجات الزبائن المستقبلية .
 - * تطوير الشراكة مع متعاملين من ذوي الخبرة والبحث عن تحالفات إستراتيجية.
 - * تكثيف الإجراءات الرامية إلى السيطرة على تكاليف وتحسين نوعية المنتجات والخدمات .
 - * توسيع نشاطها إلى أسواق خارجية حيث تسعى إلى أسواق مغربية وأفريقية .
 - * تصدير غاز البترول المميع لتونس والمغرب، * زيادة طاقة النقل عبر الأنابيب.
 - * تنفيذ برنامج تكوين وتدريب فعال للموارد البشرية وذلك بما يتوافق مع احتياجات المؤسسة.
- وأخيرا يمكن القول أن طموح مؤسسة نفطال في أن تصبح خير نموذج للمؤسسات الجزائرية الناجحة ليس فقط في فعاليتها الاقتصادية ولكن أيضا من حيث جميع المعايير الجودة ، حماية البيئة السلامة في الميدان الصناعي

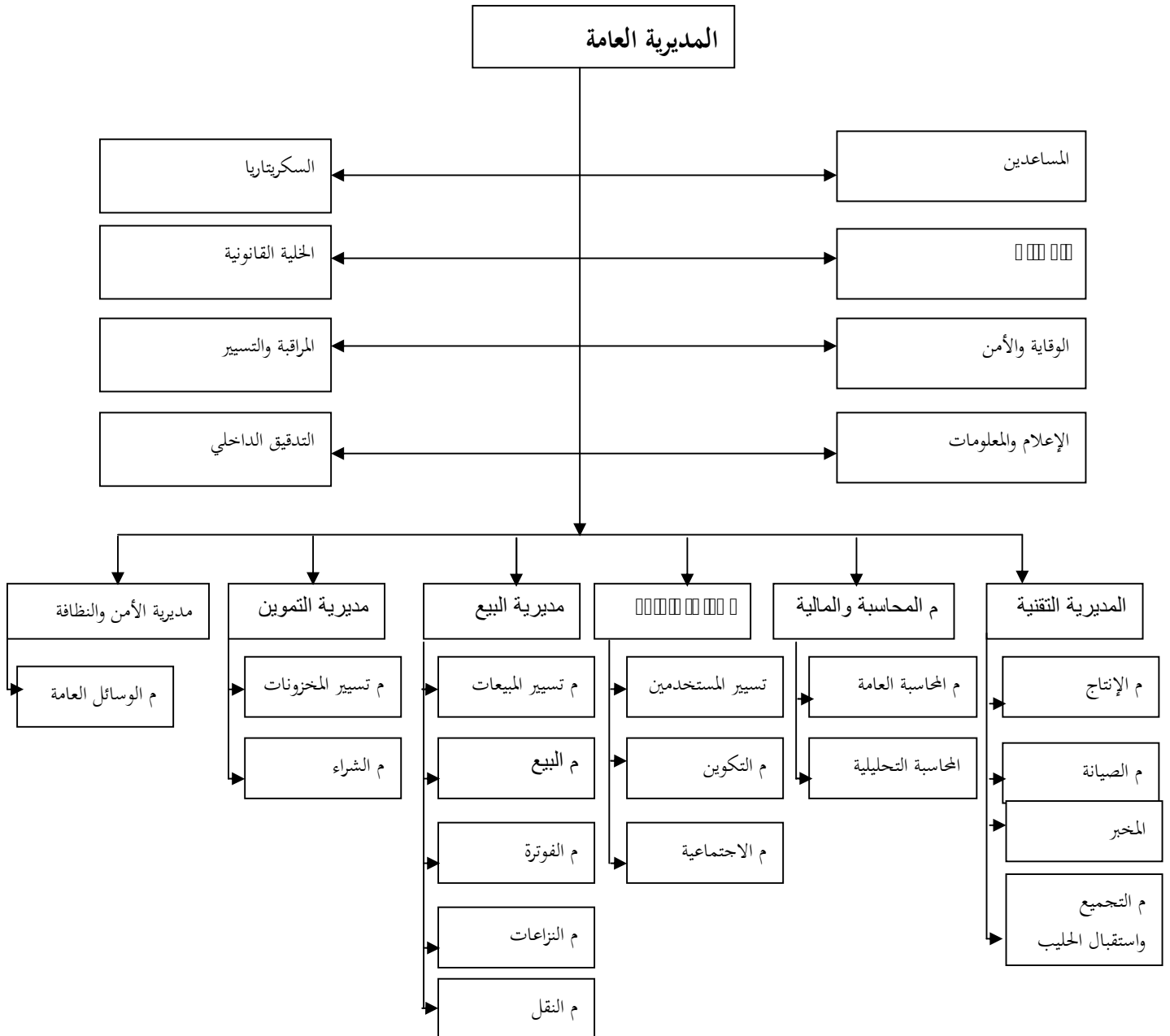
5. نشاط مؤسسة نفطال:

- إن تدفق المواد والمنتجات البترولية ومشتقاتها يتم علي ثلاثة مراحل:
- * التموين: هذه المرحلة تهتم بنقل المنتجات من مراكز التكرير والتصفية إلى مراكز التخزين الرئيسية عبر الأنابيب أو عم طريق الشاحنات، حاليا يتم التموين أساسا عبر خطوط الأنابيب التالية:
 - * من مركز التكرير سكيكدة إلى مركز التخزين سكيكدة
 - * من مركز التكرير سكيكدة إلى مركز التخزين الخروب
 - * من مركز التكرير أرزيو إلى مركز التخزين وهران
 - * من مركز التكرير الجزائر العاصمة إلى مركز التخزين الشفا
 - * تموين المخازن: هو نشاط يتم من خلاله تحويل المنتجات البترولية ومشتقاتها من مراكز التخزين الرئيسية إلى مخازن الثانوية ومن خاصيته انه يقوم بالنقل بأحجام صغيرة مقارنة بالتموين.

* **التسليم:** هو المرحلة الأخيرة من نشاط توزيع المؤسسة ويهدف إلى توفير المنتجات البترولية بالأحجام والكميات المطلوبة في الوقت المناسب لمختلف محطات الخدمات والزيائن وذلك باستخدام وسائل النقل المختلفة علي رأسها الشاحنات وشبكات الأنابيب.

المطلب الثالث: الهياكل التنظيمية للمؤسستين

الشكل رقم (III-12): الهيكل التنظيمي لوحدة ملبنة الحليب



- الهيكل التنظيمي لوحدة الملبنة
بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يضم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها و هي مرتبة حسب الشرح التابع لها .

شرح الهيكل التنظيمي للوحدة : و يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية:

1- المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

- أ - مصلحة الإنتاج: و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين: ورشة التحضير، ورشة التعقيم .
- * ورشة التحضير: و يتم في هذه المرحلة تخطيط المادة الأولية * مسحوق الحليب * مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

* ورشة التعقيم: هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري.

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لحزن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة و يتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجن مثلا ، و تفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة .

- ب - مصلحة الصيانة: تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج ، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على :- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .

- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .

- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .

- إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة.

و نظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

ج - **المخبر:** يقوم باستقبال حليب المربين وإجراء تحاليلات للتأكد من مدى مطابقتها للمعايير

المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيو كيميائية ثم تحاليل بكتولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

د - **مصلحة تجميع و استقبال الحليب:** دورها استقبال حليب المربين و تسييرهم إداريا حيث تعادل

مساهمة المربين بالحليب الطبيعي 1 من الإنتاج الكلي و يتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

2 - **مديرية المحاسبة و المالية:** تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :

أ - **مصلحة المحاسبة العامة:** والتي تعني بضبط العمليات و الحسابات المالية التجارية وفقا لأصول

المحاسبة المتعارف عليها، و بناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها :

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخيل إلى البنك . - مراقبة خزينة المؤسسة .

- تبرير نفقات و مداخيل المؤسسة .

- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير

داخل المؤسسة.

- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ و تسجيل العمليات يوميا.

ب - **المحاسبة التحليلية:** و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة ،

فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة .

3 - الإدارة العامة: وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية:

أ - **تسيير المستخدمين:** تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كوئهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بدل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل

ب - **مصلحة التكوين:** دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة * التكوين المهني ، المتربصين ... الخ * .

ج - **المصلحة الاجتماعية:** تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية و المهنية، و تشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة .

4 - مديرية البيع: تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية:

أ - **مصلحة تسيير المبيعات:** و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا.

ب - **مصلحة البيع :** تهتم ببيع منتوج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها

ت - **مصلحة الفوترة :** يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته

د - **مصلحة النزاعات القضائية:** تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال ، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعتة قضائيا.

و - **مصلحة النقل:** المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو

المنتجات أو قطع الغيار.

5 – مديرية التموين: تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة، الحليب، مادة دسمة، مواد

التغليف... الخ. إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية ، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة ، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها محليا بمركب المدية و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت ، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا ، كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهرا و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل و لقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة ، و اتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى و بالأخص وهران، و تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

* مصلحة تسيير المخزون: تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد

التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار ، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

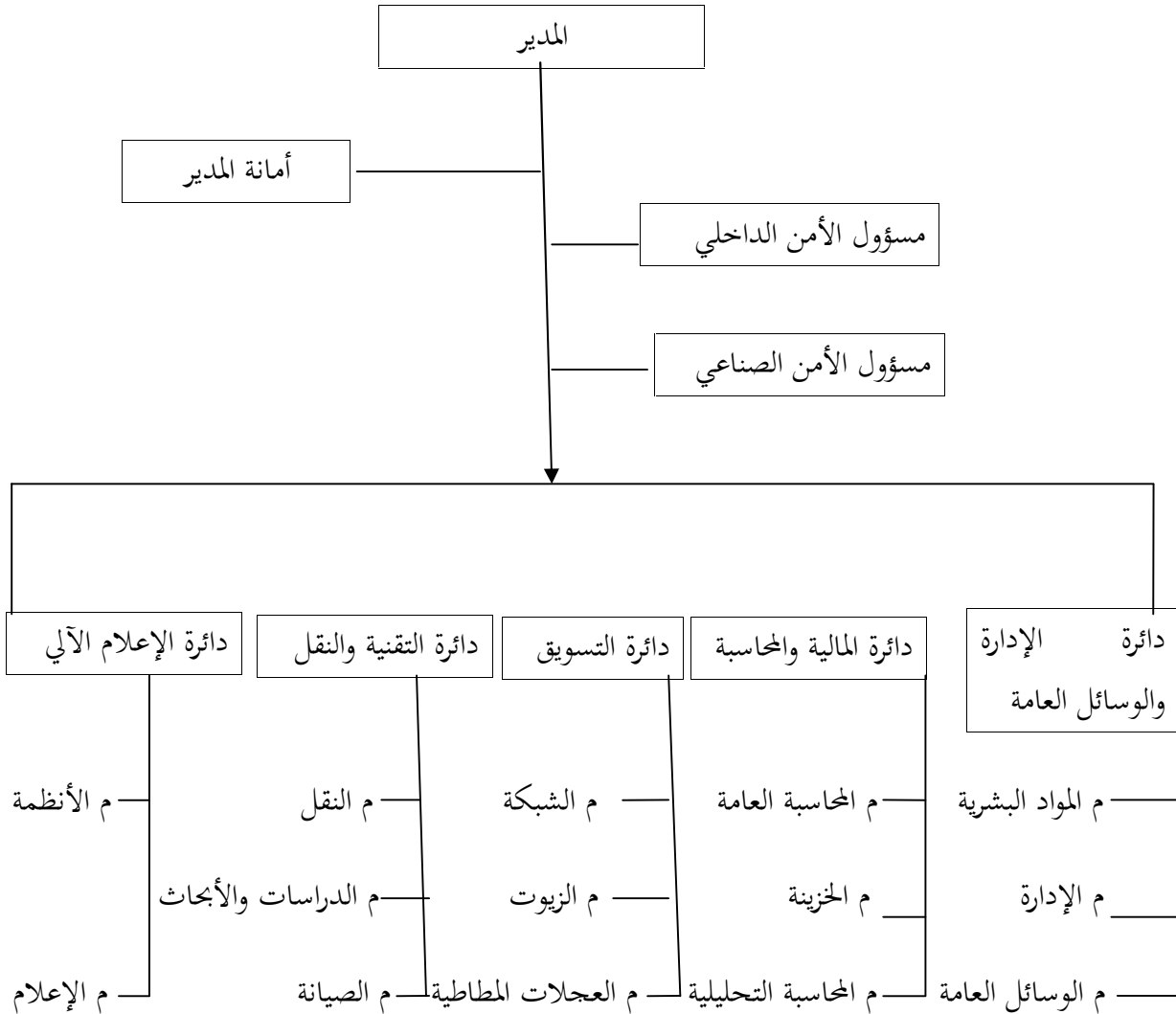
* مصلحة الشراء: تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج.

6 – مصلحة الأمن و النظافة: (تضم مصلحة الوسائل العامة) تقوم بمراقبة المعدات و أمن العمال كما

أنها مسؤولة عن مراقبة دخول و خروج العمال و الشاحنات و تقوم بحفظ الوحدة و تنقسم بدورها إلى :

- مصلحة الوسائل العامة : تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف .

الشكل رقم (III - 13): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال



__ هيكل مؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات و يعتمد هذا الهيكل على نشاط و الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وفي كل عمل جماعي يجب أن يكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة

إن الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام المسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى مما لاشك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات واحترام الصلاحيات وعدم التداخل فيما بينها وهذا ما حرصت عليه مؤسسة نפטال من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 05 أبريل 2003 والذي يسمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة وخاصة في مجال المحروقات وإعطائها نوع من المرونة والفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية وتحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة في

* التعريف بالمصالح والدوائر وأهم المهام

- المحافظة على امن الشركة ، - مسؤول الأمن الصناعي

* السهر على تطبيق قواعد المحاسبة، متطابق تعليمات المخطط الوطني للمحاسبة.

* تحضير المخطط المالي والميزانية.

* دائرة الإعلام الآلي : * جمع، تحقيق وتحليل المعلومات التسيير المنطقة. * القيام بدراسات إحصائية إيضاحية
محلة للنتائج و الانجازات . * ضمان تركيب ، استغلال وحفظ برامج المعطيات المختلفة

المبحث الثاني: تقديم الأدوات في مؤسسة ملبنة الحليب سعيدة

تطرقنا في هذا المبحث إلى كل من لوحة القيادة والموازنة التقديرية والتحليل المالي دون التطرق للأدوات الأخرى نظرا لأن المؤسسة لا تطبق الأدوات الأخرى وذلك لاعتقادهم أنها لا تساعدهم في عملية مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

المطلب الأول: عرض لوحة القيادة والموازنة التقديرية في مؤسسة ملبنة الحليب سعيدة

1. عرض لوحة القيادة الخاصة بمصلحة مراقبة التسيير في مؤسسة ملبنة الحليب:

الجدول رقم (2- III): كمية الإنتاج الشهرية لبعض المنتجات:

الحساب	المنتجات	الإنتاج المقدر 1	الإنتاج الفعلي 2	الانحراف 1-2	المعدل 2/1
700	مبيعات من البضائع	865	580	-285	1.49%
701et702	المبيعات من المنتوجات التامة	125966	132402	6436	0.95%
704	والوسيطية والمتبقية	/			
705	مبيعات الدراسات	534		-534	0
706	تقديم الخدمات الأخرى				
	رقم الأعمال	127366	132981	5615	0.95%
72	الإنتاج مخزن	216		-216	0
73	الإنتاج المثبت	/			
74	إعانات الاستغلال	4088	5314	1226	0.76%
	انتاج هذه الفترة	131670	138295	6625	0.95%
60	مشتريات المستهلكة	100359	110481	10122	0.91%
600	مشتريات البضائع المستهلكة	689	522	-167	1.32%
	المواد الأولية	99670	109960	10290	0.90%
601	مشتريات غير المخزنة من				
604	المواد والتوريدات	324	1035	711	0.31%
61	الخدمات الخارجية	1096	1083	-13	1.01%
62	خدمات خارجية الأخرى				

101767	112612	10845	0.90%	استهلاك هذه الفترة	
29903	25683	-4220	1.16%	القيمة مضافة	
12185	8538	-3647	1.43%	أعباء المستخدمين الضرائب	63
185	169	-16	1.09%	والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
17533	16976	-557	1.03%	فائض التشغيل الإجمالي	
3083	3271	188	0.94%	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتمويلات مخصصات الاهتلاكات، والتمويلات وخسائر القيمة	78 68
14450	13705	-13075	1.05%	نتيجة التشغيل	
878	938	60	0.94%	رسوم التشغيل الأخرى منتجات التشغيل الأخرى	
13572	12767	-805	1.06%	نتيجة هذه الفترة	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملاحق

طريقة حساب الانحراف = الإنتاج الفعلي - الإنتاج المقدر

طريقة حساب المعدل = الإنتاج المقدر - الإنتاج الفعلي

نلاحظ من خلال جدول لوحة القيادة أن الانحراف الإجمالي للإنتاج لسنة 2016 و 2017 سالب ويقدر بـ 805- وهو غير مناسب للمؤسسة، وهذا يدل على أن المؤسسة في وضعية غير جيدة، وهذا راجع لارتفاع انحراف المشتريات المستهلكة على انحراف رقم الأعمال.

كما نجد أن نسبة معدل النمو تقدر بـ 1.06% وهي مرتفعة لأن المؤسسة بذلت مجهود للوصول إلى ما يفوق 100% وهذا جيد بالنسبة للمؤسسة.

2. الجدول (III-3): لوحة القيادة المقارنة

الحساب	المنتجات	الإنتاج 2017	الإنتاج 2016	الإنحراف 1-2	المعدل نمو 2/1
700	مبيعات من البضائع	865	115	750	6.52%
701et702	المبيعات من المنتجات	125966	102949	23017	0.22%
704	التامة والوسيطية والمتبقية	/			
705	مبيعات الدراسات	534		534	0
706	تقديم الخدمات الأخر				
	رقم الأعمال	127366	103064	14302	0.23%
72	الإنتاج مخزن	216	3422	3206-	-0.93
73	الإنتاج المثبت	/			-0.09%
74	إعانات الاستغلال	4088	4497	-409	
	إنتاج هذه الفترة	131670	110983	20687	0.18%
60	المشتريات المستهلكة	100359	89964	10395	0.11%
600	مشتريات البضائع	689	77	612	7.94%
	المستهلكة	99670	89887	9783	0.11 %
601	المواد الأولية				
604	مشتريات غير المخزنة من	324	931	-607	-0.65%
	المواد والتوريدات	1096	814	269	0.33%
61	الخدمات الخارجية				
62	خدمات خارجية الأخرى				
	استهلاك هذه الفترة	101767	91709	10058	0.11%
	القيمة مضافة	29903	19275	10628	0.55%
63	أعباء المستخدمين	12185	8007	4178	0.52 %
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	185	167	18	0.11%
	فائض التشغيل الإجمالي	17533	11101	6432	0.58%

78	الاسترجاعات عن حسائر القيمة والتموينات مخصصات الاهتلاكات، والتموينات وحسائر القيمة	3083	3575	-492	-0.13%
68	نتيجة التشغيل	14450	7526	6924	0.92%
	رسوم التشغيل الأخرى منتجات التشغيل الأخرى	878	50	828	16.56%
	نتيجة هذه الفترة	13572	7476	6096	0.81%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملاحق

طريقة حساب الانحراف = إنتاج السنة n - إنتاج السنة $n-1$

طريقة حساب معدل النمو = الانحراف / إنتاج السنة $n-1$

نلاحظ من خلال جدول لوحة القيادة أن الانحراف الإجمالي للإنتاج لسنة 2016 و 2017 موجب ويقدر ب 6096 وهو مناسب للمؤسسة.

كما نجد أن نسبة معدل النمو تقدر ب 0.81% وهي مرتفعة لأن المؤسسة بذلت مجهود، إلى أنها لم تتمكن من وصولها إلى 100% وهذا لأسباب تخص المؤسسة.

2- عرض الموازنة التقديرية الخاصة بمصلحة مراقبة التسيير في مؤسسة ملبنة الحليب سعيدة

الجدول (4- III): الموازنة التقديرية الخاصة بانحراف إنتاج 2016

الأشهر	Lps الكيس	حليب البقرة p/e	قشطة طازجة	أكياس الرايب	أكياس الحليب الطازج	المجموع
1	127450	-187250	-321	/	635284	514294
2	259145	6877	1578	/	396894	664494
3	-9170	136850	2014	12000	326192	467886

598195	390473	10000	1397	108540	87785	4
445889	365994	40000	8121	80424	-48650	5
-345056	828317	0	72	217729	-1391174	6
1281995	484037	20000	236	251697	5265025	7
-906027	365832	11310	-201	-2025159	742191	8
1246002	290851	220	1582	172640	780709	9
1001398	317666	1360	-81	282055	400398	10
824430	323873	0	4627	255190	240740	11
1143247	311003	0	1644	211480	619120	12
5793500	50364 16	94890	20668	- 4889270	2334569	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

طريقة حساب انحراف الإنتاج = إنتاج المحقق - إنتاج مقدر

ملاحظة: الإنتاج الفعلي والمحقق في الملاحق 4،5.

نلاحظ أن انحراف الإنتاج لسنة 2016 موجب ويقدر ب 5793500 وهو مناسب بالنسبة للشركة بسبب ارتفاع انحراف الكمية الفعلية على المقدرة لكل منتج على حدى وخلال 12 شهر على التوالى.

الجدول (5- III): الموازنة التقديرية الخاصة بانحراف كمية والإنتاج ل2016:

الأشهر	Lps الكيس	حليب البقرة p/e	قشطة طازجة	أكياس الرايب	أكياس الحليب الطازج	المجموع
--------	-----------	-----------------	------------	--------------	---------------------	---------

22985069.5	27317212	/	-192600	-7115500	2975957.5	1
24325603.75	17066442	/	946800	261326	6051035.75	2
20682356.5	14026256	461520	1208400	5200300	-214119.5	3
24187438.75	17180855	384600	838200	4124520	2049779.75	4
24068876.5	15737742	1538400	4872600	3056112	-1135977.5	5
11450620.1	35617631	0	43200	8273702	-32483912.9	6
154227210.8	20813591	769200	141600	9564486	122938333.8	7
-59177723.55	15730776	434982.6	-120600	-76956042	17330159.85	8
38254129.35	12506593	8461.2	949200	6560320	18229555.15	9
33697726.9	13659638	52305.6	81600-	10718090	9749714.65	10
32021238	13926539	0	2776200	9697220	5621279	11
36852221	13373129	0	986400	8036240	14456452	12
390074339.9	216565888	3649469. 4	12367800	18579226-	176070408. 5	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد علمي الملاحق

طريقة حساب انحراف المختلط= انحراف الإنتاج- انحراف السعر

نلاحظ أن الانحراف المختلط للمبيعات لسنة 2016 موجب ويقدر ب 390074339.9 دج وهو مناسب بالنسبة للشركة، وهذا بسبب ارتفاع في انحراف الكمية المباعة على الكمية المقدرة لكل منتج على حدى وخلال 12 شهر على التوالى.

الجدول (III-6): الموازنة التقديرية لانحراف الإجمالي ل2016

الأشهر	Lps الكيس	حليب البقرة p/e	قشطة طازجة	أكياس الرايب	أكياس الحليب الطازج	المجموع
1	3103430.85	-7302712	-192321	/	27952539	23560936.85
2	6310204.1	268241	948978	/	17463379	25008802.1
3	-223266.15	136850	1211014	473558.46	326192	1924348.51
4	2137588.1	4233098	840197	394638.46	17180855	24786376.56
5	-1184650.85	3136574	4881321	1578438.46	16103779	24515461.61
6	-33875063.55	8525437	43872	0	36445991	11140236.45
7	128203382.2	9816221	142436	789238.46	21297671	160248948.7
8	18072374.2	-78981163	-120201	446331.06	16096651	-444886007.74
9	19010287.5	6732998	951382	8719.66	28894138	55597525.16
10	9349293.3	11000183	-81081	53704.06	13977347	3429946.36
11	5862042.35	9952448	2781427	0	14250455	32846372.35
12	15075595.35	8247758	988644	0	13684175	38176172.35
المجموع	171841217.4	-24216067	12395668	3744628.62	223673172	387438619

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

طريقة حساب انحراف إجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + انحراف مختلط

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للمبيعات لسنة 2016 موجب ويقدر ب 387438619 دج وهو غير مناسب بالنسبة للشركة، وهذا بسبب انخفاض في الكمية المباعة الإجمالية على الكمية المقدرة، يوضح ذلك أن الشركة لم تقم باتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات وتفايدي وقوعها في هذه السنة.

المطلب الثاني: التحليل المالي

- تحليل الميزانية بواسطة النسب المالية:

تعتبر النسب المالية من ضمن أدوات التحليل المالي وتعتبر كذلك من المؤشرات التي تعطي لنا نتائج معينة للاستفادة منها يجب مقارنتها بنتائج أخرى حتى تتمكن من الحكم على أن النسبة تشير بالوضع الجيد أو الوضع السيء للمؤسسة.

الجدول رقم (7- III): إعداد الميزانية المختصرة لمؤسسة ملبنة الحليب سعيدة 2016-2017.

الأصول	مبالغ 2016	مبالغ 2017	الخصوم	مبالغ 2016	مبالغ 2017
الأصول غير الجارية	418491803	458118591	الخصوم الدائمة	213452386	282358589
قيم الاستغلال	78986300	81510590	الأموال الخاصة	197380000	197380000
القيم القابلة للتحقيق	110269888	96781036	الخصوم غير الجارية	41381434	34283647
المتاحات	280479820	331588547	الخصوم الجارية	436013992	453949529
المجموع	888227812	967971765	المجموع	888227812	967971765

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

الجدول رقم (8- III): حساب النسب بالنسبة لمؤسسة ملبنة الحليب سعيدة 2016-2017

النسب	كيفية الحساب	2016	2017
نسبة السيولة	الأصول المتداولة/ديون قصيرة الأجل	1.07	1.12
نسبة السيولة السريعة	(أصول جارية-مخزون)/خصوم جارية	0.9	0.94
نسبة النقد	الموجودات وما يماثلها/خصوم جارية	0.64	0.73

نسب الملاءة	نسبة السيولة المختصرة	القيم القابلة للتحقيق/الخصوم الجارية	0.25	0.21
	نسبة السيولة الحالية	القيم الجاهزة/ الخصوم الجارية	0.18	0.17
رأس مال عامل	رأس مال عامل دائم	الأموال الدائمة-أصول غير جارية	-205039417	-175760002
	رأس مال عامل خاص	الأموال الخاصة -أصول غير جارية	-221111803	-260783591
	رأس مال عامل إجمالي	الأصول المتداولة	469736010	509880174

المصدر : من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

التحليل:

نسبة التداول: يلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة التداول للمؤسسة ارتفعت من 2016 إلى 2017 حيث كانت النسبة في سنة 2016 تقدر ب 1.07 أما في سنة 2017 أصبحت 1.12، وهذا ما يدل على وجود فائض بعد تغطية كل الديون قصيرة الأجل، وبالتالي المؤسسة لديها سيولة كافية.

نسبة السيولة السريعة: نلاحظ من خلال الجدول السابق أن السيولة السريعة في 2016 قدرت ب 0.9 ثم ارتفعت النسبة في سنة 2017 إلى 0.94 ويعود ذلك إلى ارتفاع قيمة مدينون.

نسبة النقد: نلاحظ أن نسبة النقديات التي تمتلكها المؤسسة ارتفعت من 2016 حيث قدرت ب 0.64 إلى غاية 2017 أصبحت 0.73 وهذا يدل على أن المؤسسة لديها أموال سائلة ارتفعت من سنة إلى أخرى.

نسبة السيولة المختصرة: نلاحظ من خلال الجدول أن السيولة المختصرة في 2016 تقدر ب 0.25 وانخفضت في 2017 ب 0.21 يعني أن المؤسسة غير قادرة على سداد ديونها قصيرة الأجل إلا بالجوء إلى المخزونات.

نسبة السيولة الحالية: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة الحالية قدرت في 2016 بـ 0.18 وانخفضت في 2017 إلى 0.17 وهذا يدل على أن السيولة الحالية الموجودة تحت تصرف المؤسسة غير قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل وهذا ما يؤدي بها إلى اللجوء إلى القيم غير جاهزة.

رأس مال عامل دائم: من خلال الجدول السابق يلاحظ انخفاض في رأس مال عامل الدائم وهذا يدل على أن المؤسسة لا تحتوي على هامش أمان وهذا ما يفسر على عدم قدرة المؤسسة على تسديد الديون قصيرة الأجل.

رأس مال عامل خاص: من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة رأس مال عامل خاص سالب وهو منخفض خلال السنوات 2016، 2017 وهو ما يفسر أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها غير جارية بالاعتماد على موارد أخرى غير مواردها أي أن المؤسسة في وضعية غير جيدة.

رأس مال عامل إجمالي: من خلال الجدول يلاحظ أن قيمة رأس المال العامل الإجمالي موجب وهذا يدل على أن المؤسسة تمتلك سيولة جيدة وكافية.

المطلب الثالث: تقييم أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة ملبنة الحليب سعيدة

- تساعد لوحة القيادة بالتنبؤ بالحالة المستقبلية وذلك بناء على استقراء الماضي ودراسة الحاضر بمعنى أن لوحة القيادة لا تقدم وضعية الحاضر والماضي فقط وإنما الوضعية المراد الوصول إليها في المستقبل.
- تعد سبيلا لتفادي الانحرافات الخطيرة، حيث تعتبر كجهاز إنذار بالنسبة للمؤسسة.
- معرفة وضعية المؤسسة في كل وقت.
- تساعد لوحة القيادة في مراقبة التسيير ومراقبة كل الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، وكل مسؤول في اتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل وتقييم أدائهم خلال الفترة.
- بالنسبة للموازنة التقديرية فهي تقوم بتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينهما أي تحديد خطط وسياسات العمل.
- تحقق الموازنة التخطيط السليم لأنشطة المؤسسة بالإضافة إلى رفع الإنتاجية ومنع الإسراف في العمليات.
- تقييم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة.
- حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي والأداء المقدر.
- البحث عن الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات.

- لا تستخدم مؤسسة منبع الحليب سعيدة أسلوب التحليل المالي لكن اشتهادا منا قمنا اعتمادا على الميزانية بالتحليل المالي للمؤسسة سنة 2016، ومن خلال تحليلنا استنتجنا ما يلي:
- التحليل المالي أداة يتم على أساسها التعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات، واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها حيث يظهر التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة.

المبحث الثالث: عرض أدوات مراقبة التسيير بمؤسسة نפטال سعيدة

المطلب الأول: لوحة القيادة

للوحه القيادة مكانة هامة في المؤسسة، فلا يستطيع المسير أو العاملين القيام بأي أداء إلا بتوفرها، وهذا ما سيتم التعرف عليه في الجدول الآتي:

الجدول رقم (9-III): لوحة القيادة الخاصة بمؤسسة نפטال 2018

رقم الحساب	المنتجات	بنزين العادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
70	مبيعات من البضائع	10790634.86	16650722.74	16456073	93521570.88
	رقم الأعمال	10790634.86	16650722.74	16456073	93521570.88
72	الإنتاج المخزن	13844.03	22766.68	13787.15	94455.41
73	الإنتاج المثبت	2005.81	3298.58	1997.57	13685.28
74	إعانات الاستغلال	/	/	/	/
	إنتاج الفترة	10806484.74	16676787.99	1647857.72	93629711.57
60	مشتريات مستهلكة	834650.82	1186058.29	1385483.28	5937705.09
+61	خدمات الخارجية وخارجية	7720970.59	13452436.96	586671.90	49246984.57
62	الآخري				
	استهلاك الدورة	855621.42	14638292.74	7252155.18	55184689.66
	القيمة المضافة للاستغلال	2250863.28	20382952.74	9219702.54	38445021.91

26246685.9	5131572.84	5711822.82	3757603.15	مصاريف مستخدمين	63
45	841682.64	1374391.35	775463.17	الضرائب والرسوم	64
44801.403					
8043855.58	3246447.06	5047921.43	2282203.03	إجمالي فائض الاستغلال	
184566.02	26940.12	44486.13	27051.26	المنتجات عملياتية الأخرى	75
				أعباء عملياتية أخرى	65
165763.86	24195.67	39954.23	24295.49	مخصصات اهتلاكات	68
8564450.23	2701113.84	1378738.7739	1155638.54	استرجاعات خسائر قيمة	78
164569.51	24021.33	666.35	24120.44		
337222.99	572099.00	6382461.89	3410965.37	النتيجة العملياتية	
208048.37	30367.71	501461.10	30493	منتجات مالية	76
713498.83	104145.61	171975.32	104575.28	أعباء مالية	66
505450.46	73777.90	121829.22	74082.29	النتيجة المالية	
842673.45	498321.09	6504291.11	3485047.65	نتيجة العادية قبل الضرائب	
842673.45	498321.09	650491.11	3485047.65	النتيجة الصافية	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النتيجة الصافية موجبة لكل المنتجات، بالنسبة للبنزين العادي 3485047.65، بنزين ممتاز 650491.11، بنزين بدون رصاص 498321.09، مازوت 842673.45 وهذا يدل على أن أداء المؤسسة جيد.

المطلب الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة نפטال

1- تعريف وأدوات محاسبة التكاليف ABC

تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الوحدة هي إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة احتياجات المتزايدة والمتغيرة في المعلومات، وتسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة.

2- أدوات محاسبة التكاليف في المؤسسة:

1_ برنامج نפט كوم NAFT COM حيث يقدم لنا هذا البرنامج ما يلي: كميات مبيعة، عمليات النقل.

2_ مستخلصات التسيير LES AGRIGAS حيث يقدم لنا كميات مبيعة، نقل، حسب المنتج.

3_ برنامج محاسبة العامة C.G.C.A يقدم لنا تكاليف حسب الطبيعة، جدول حسابات النتائج.

4_ برنامج محاسبة التكاليف WINCANAL وهو يقدم: سعر التكلفة وتكاليف النقل.

3- دور محاسبة التكاليف:

تلعب محاسبة التكاليف دورا هاما في المؤسسة، حيث أنها تساعد على اتخاذ أهم قراراتها الخاصة بالإنتاج وتسويق منتجاتها وتحقيق الربح والسعي إلى الاستمرارية.

شرح الرقم التحليلي: CGR

رقم التحليلي CGR X1 X2 X3

C: فرع نפטال

G: تركيز

R: مقاطعة

X1: وظيفة

X2 X3: طبيعة الوظيفة

إن الرقم التحليلي متكون من ستة أرقام، وهذا حسب برنامج المحاسبة العامة ووظيفة نפטال حيث ثلاثة الأوائل تكون حسب المركز وثلاثة الأواخر تكون حسب الوظيفة.

● والهدف من الرقم التحليلي هو تحديد وظيفة هذه الأعباء ونستعمله في تحديد مركز الأعباء وذلك بذكر

GPL لمقاطعة وهناك 4 مراكز التسويق

2.205	←	272 مركز سعيدة (بوراشد)
2.208	←	270 مركز البيض
2.209	←	271 مركز النعامة
2.287	←	278 مركز معسكر

ملحقة معسكر:

✓ مركز فرعي سير غاز 663.

✓ إدارة 084.

✓ مركز سير غاز في سعيدة 193.

➤ نפטال شركة تسويقية: (بنزين عادي essence.normal - بنزين ممتاز essence.super - ممتاز

دون رصاص essence.super.plmb - مازوت gazoil - زيوت - عجالات مطاطية - مواد

صناعية).

الجدول رقم (10-III): ملف كتابة لنفط كوم

رمز واسم النشاط	رمز تكلفته	رمز رقم أعماله
712 مبيعات بنزين عادي	6001102	7001102
713 مبيعات بنزين ممتاز	6001103	7001103
714 مبيعات بنزين ممتاز بدون رصاص	6001104	7001104

7001101	6001101	716 مبيعات مازوت
700111	600111	761 مبيعات زيوت
7002160	6002160	781 مبيعات عجالات مطاطية
7002161	6002161	791 مبيعات مطاط عجالات
700309	600309	799 مواد أخرى

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

الجدول رقم (III-11): طريقة حساب التكاليف وفق نظام ABC للمنتجات بنزين عادي، بنزين ممتاز، بنزين بدون رصاص، مازوت.

البيانات المنتج	بنزين عادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
رقم الأعمال	10551628.45	16257673.80	16218048.60	91890872.03
مشتريات مستهلكة	-	0.03	-	-
هامش الربح الداخلي	10551628.45	16257673.83	16218048.60	91890872.03
مجموع مصاريف النقل	8083642.95	12865079.50	9745273.52	53263727.47
نفقات مباشرة أخرى	1630674.57	2788714.32	1669854.73	9979122.69
التكلفة المباشرة	9714317.52	15653793.82	11415128.24	63242850.16
حمولة غير مباشرة	2962573.00	4871987.24	2950400.65	20213116.55
فرع شحن غير مباشرة	468910.54	771129.07	466983.92	3199294.47
فرع النفقات العامة	890857.04	1465054.81	887214.69	6078284.30
التكلفة غير المباشرة	4322358.58	7108171.12	4304599.26	29490695.32

92733545.48	15719727.51	22761964.94	14036676.10	تكلفة الإنتاج
842673.45	498321.09	6504291.11	3485047.65	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

جدول رقم (III-12): النتيجة التحليلية الإجمالية على أساس الأنشطة

البيان	المبلغ لإجمالي
النتيجة التحليلية الإجمالية على أساس الأنشطة	(1033691.12)

من خلال دراستنا التطبيقية تبين أن مؤسسة نפטال لم تواجه أي صعوبات أو مشاكل في تطبيق نظام ABC لأنه أفضل طريقة ونظام لتحديد وتخصيص تكاليف لكل نشاط سواء المباشرة أو غير المباشرة، فقد بدأت بتطبيق هذا النظام حوالي 10 سنوات وقامت الشركة بتحديد طريقة خاصة بها في عملية الحساب الأمر الذي مكنها من تجاوز أي صعوبات قد تواجهها وفق هذا النظام ومن الممكن أن يختلف الأمر في حالة وجود منافسة في السوق الوطنية.

جدول رقم (III-13): سعر التكلفة وفق نظام ABC

سعر التكلفة = مشتريات مستهلكة + مجموع المصاريف

المنتجات	سعر التكلفة
بنزين عادي	42110062.3
بنزين ممتاز	68285894.85
بنزين بدون رصاص	47159182.52
مازوت	278200636.4

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الملاحق

التحليل: من خلال تحليل بيانات جدول رقم (12) يتضح أن سعر تكلفة كل منتج على حدى هو نفسه مجموع المصاريف وهذا لأن المشتريات المستهلكة في كل منتج تساوي 0 ما عدا بنزين ممتاز تساوي 0.03.

المطلب الثالث: تقييم أدوات مراقبة التسيير بمؤسسة نفطال

- تعمل لوحة القيادة على تزويد المديرين أو الميسرين بشكل دوري وآني بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة، وتساعد على اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة وملائمة.
- تساعد لوحة القيادة بالتنبؤ بالحالة المستقبلية وذلك بناءً على استقراء الماضي ودراسة الحاضر بمعنى أن لوحة القيادة لا تقدم وضعية الحاضر والماضي فقط وإنما الوضعية المراد الوصول إليها في المستقبل.
- معرفة وضعية المؤسسة في كل وقت.
- تساعد لوحة القيادة في مراقبة التسيير ومراقبة كل الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، وكل مسؤول في اتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل وتقييم أدائهم خلال الفترة.
- ABC أداة إستراتيجية تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.
- في حالة تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدماً على موجهات التكلفة يمكن التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها.
- يمكن ABC من تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة (منتجات، عملاء، قنوات التوزيع)، وهذا ما يؤدي إلى تجنب النتائج المضللة.
- يساعد ABC على تعيين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة.
- تخفيض اللادقة في التكاليف وتحسين الأداء وذلك عن طريق تحديد الأنشطة التي لا تقدم أي قيمة مضافة وحذفها وتحسين الموجودة منها، مما يحقق الأداء الأمثل في المؤسسة.
- فرع نفطال لا يتخذ القرارات وإنما يعطي النتائج للمؤسسة الأم وهي الكفيلة باتخاذ القرار وإرسال الأمور إلى الفرع.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في كل من المؤسستين منبع الحليب ونפטال والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري واختبار تطابقه مع الواقع العملي، تبين لنا أن مؤسسة منبع حليب تستعمل لوحة القيادة، الموازنة التقديرية والتحليل المالي والتي تساعدنا في التنبؤ بدرجة الخطر، اكتشاف الانحرافات وتصحيحها، التخطيط للمستقبل، بالإضافة إلى عدم استخدام المحاسبة التحليلية رغم أهميتها وهذا لاعتقادهم أنها لا تعطي نتائج دقيقة لصورة المؤسسة، بينما مؤسسة نפטال تستعمل لوحة القيادة و نظام التكاليف على أساس شطة حيث تعمل على تزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة كما أنها تساعد على اتخاذ إجراءات تصحيحية، حيث أن أدوات مراقبة التسيير تعتبر مهمة داخل المؤسسة في اتخاذ القرارات وتخطيط للبرامج المستقبلية وكذا في عملية المراقبة والمقارنة بين الوظائف والمصالح وفي تقييم الأداء للمؤسستين، رأينا أن مؤسسة منبع حليب لا تطبق الأدوات الحديثة لأن المؤسسة تعتمد على الهيكل التسلسلي والوظيفي وهذا لا يتماشى مع مفهومها وكذا اعتمادها على المحاسبة العامة لأنهم مجبرين بتطبيقها ورغم هذا إلا أن مؤسسة نפטال تقوم بإتباع نظام التكاليف (ABC) نظرا للأهمية الكبيرة التي تحتلها المؤسسة في الجزائر ولأهمية هذا النظام.

الخاتمة العامة

تهدف مراقبة التسيير إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة التجارية والصناعية والخدماتية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لإستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وتحديد الانحرافات واستخراج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات مراقبة التسيير والمتمثلة في المحاسبة التحليلية، الموازنة التقديرية، التحليل المالي، لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنة على أساس الأنشطة وغيرها.

ولمعرفة واقع استخدام هذه الأدوات في المؤسسات الاقتصادية قمنا بدراسة ميدانية من خلال مقابلات شخصية على رئيس مصلحة مراقبة التسيير في منبع الحليب سعيدة ومؤسسة نفضال سعيدة وكانت النتائج أن استخدام هذه الأدوات يبقى محدودا، وذلك لأن مؤسسة منبع حليب تستخدم الأدوات التقليدية ولوحة القيادة كأسلوب حديث أما مؤسسة نفضال تستخدم أدوات حديثة متمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ولوحة القيادة، واستغنائها عن الأساليب التقليدية التي أصبحت عاجزة عن تحديد القيمة الحقيقية للمنتجات مما يصعب العمل على المحاسب.

نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تقييم أدوات مراقبة التسيير في كل من مؤسسة منبع الحليب ونفضال سعيدة ، تبين لنا أن مؤسسة منبع الحليب تعتمد على الطرق التقليدية لمراقبة التسيير مما يثبت نفي الفرضية الأولى لأن المؤسسة تستخدم كل من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة ومن يمكن القول أن المؤسسة لا تعتمد على أدوات مراقبة التسيير التقليدية فقط بل تجمع بين التقليدية والحديثة أما مؤسسة نفضال فلا تعتمد على الطرق التقليدية لمراقبة التسيير وهذا ينفي الفرضية، أما في ما يخص الفرضية الثانية فإن مؤسسة منبع الحليب تعتمد على الطرق التقليدية لاعتقادهم أنها تساعدهم في عملية التخطيط الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات، ومنه الفرضية صحيحة، أما مؤسسة نفضال تعتمد على الطرق الحديثة لأنها تساعدهم في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على واقع استخدام أدوات مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، وبيان أهميتها في عملية التسيير وفيما يلي عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

1. من خلال الدراسة التي تمت على مستوى مؤسستين واقعيتين بولاية سعيدة، تبين التفاوت من حيث الاهتمام بوظيفة مراقبة التسيير ومكانتها ضمن الهيكل التنظيمي، وكذا أدواتها المعتمدة عليها.
2. تعتبر مراقبة التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة.
3. تسمح مراقبة التسيير بالمتابعة الدقيقة لانجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للإستراتيجية وهذا ما يساعد في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء.
4. تستخدم مراقبة التسيير أدوات مختلفة للقيام بعملية المراقبة على أكمل وجه.
5. تطبق مؤسسة منبع الحليب الأساليب التقليدية، بينما مؤسسة نفطال تطبق الأساليب الحديثة.
6. استخدام لوحة القيادة بالشكل الصحيح يمكن المؤسسات من اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة.
7. تعد لوحة القيادة من الأساليب التي تساعد في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل وتقييم الأداء.
8. تعد الموازنة التقديرية من الأساليب التي تساعد في تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينهما، وتحديد خطط وسياسات العمل وتقييم وقياس الأداء.
9. يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب فعال في تحديد التكاليف بدقة كبيرة وتحسين الأداء.
10. فيما يخص مؤسسة منبع الحليب لا تستعمل باقي أدوات مراقبة التسيير لاعتقادهم أنها لا تعطيهم نتائج دقيقة ولا تساعد في عملهم أما فيما يخص عدم استعمالهم نظام التكاليف لأنهم يرون أنه لا يساعد في تحديد السعر ولا في مراقبة التكاليف، على اعتبار أن منتج المؤسسة مدعم من طرف الدولة أي لا تهدف لتحديد الأسعار لأن أسعار منتجاتهم مدعمة، أما مؤسسة نفطال فلا تستخدم باقي الأدوات لأن المؤسسة كانت تعمل في الأساس بأساليب التقليدية وتخلت عنها وتبنت أساليب حديثة لاعتقادهم أنها تساعد أكثر من التقليدية وتقدم نتائج دقيقة لصورة المؤسسة، والعراقيل التي تحول دون تطبيق المؤسستين لبعض أساليب مراقبة التسيير سواء حديثة أو تقليدية فهي ارتفاع تكاليف تصميمها وتنفيذها إضافة إلى قلة الدورات التدريبية حول بعضها.

التوصيات:

على ضوء هذه الدراسة يمكننا تقديم بعض التوصيات التالية:

- على المؤسسة تفعيل دور الموازنات في مراقبة التسيير، وكذا حساب الانحرافات وتحليلها والبحث عن أسباب الانحرافات واتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة لتفادي هذه الانحرافات في المستقبل.
- على المؤسسة استعمال التحليل المالي لأنه يساعدهم في عملية اتخاذ القرار ويسهل عملية تقييم الأداء المالي.
- تبني أنظمة جديدة للمحاسبة على التكلفة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة بدلا من الأنظمة التقليدية المعمول بها.
- ضرورة التطبيق الناجع والسليم للوحة القيادة لضمان فعاليتها في تقييم الأداء وتحسينه.
- يجب على مؤسسة نفضال المحافظة على نظام محاسبة التكاليف مع توفير مستلزمات ومقومات التي يقوم عليها هذا النظام لأنه يحقق العديد من المزايا عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية التسيير الفعال للمؤسسة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة الكتب :

1. بسيوني صلاح عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2016-2017
2. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، طبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005
3. التكريتي يحي إسماعيل ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
4. حجازي إسماعيل -معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان، 2013
5. حروش رفيقة ، اقتصاد المؤسسة ،دار الأمة، د.س
6. دادى ناصر عدون ، تقنيات مراقبة التسيير-المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000
7. دادى ناصر عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية، الجزائر، 2003
8. راضى سامي محمد -وجدى حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
9. الرحبي محمد تسيير ، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2014
10. زغيب مليكة- بوشنيثير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سكيكدة، 2011
11. عطية صلاح احمد، محاسبة التكاليف النشاط abc الاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
12. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
13. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008

14. قريشي محمد الصغير ، رفاع شريفة ، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير ، جامعة ورقلة، 2014-2015

15. نور محمد احمد - أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، جامعة الإسكندرية، 2007

قائمة المذكرات:

16. إبراهيم إبراهيم رشا سليم إبراهيم، دور الموازنات التخطيطية أداة تخطيط ورقابة وتحفيز في تقييم الأداء،

مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2014

17. أبو جزر حمد أحمد حمد ،مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني،

مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، الفلسطينية، 2012

18. أبو رحمة محمد عبد الله محمود، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB

،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غزة، 2008

19. أبو شرح جمال حسن محمد، مدى إمكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة قياس الأداء

المتوازن، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012

20. أبو عواد محمد راجح خليل، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات

المصرفية،مذكرة ماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008

21. أبو عودة علي عدنان، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات

المصرفية،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية ،غزة، 2010

22. أبو محسن أحمد محمد، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة

مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009

23. بالراح بلال بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

،مذكرة ماجستير في التسيير ، جامعة بومرداس، 2014 - 2015

24. بركان عادل، واقع التخطيط في المنشآت الرياضية، مذكرة ماجستير في نظرية ومنهجية، سوق أهراس،

2010-2011

25. بسلاكة صلاح، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، سطيف، 2011-2012
26. البشيتي عصام عبد الرحيم، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2009
27. بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بلعباس، 2011
28. بن هليل أحمد الحربي بن صالح، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2003
29. بوسقط أمال ،الرقابة التنظيمية ودورها في تحسين أداء العمال،مذكرة ماجستير في علم الاجتماع ،بسكرة، 2015-2016،
30. بومسجدة بدره، إشكالية التفاعل بين مراقبة التسيير وإستراتيجية المؤسسة،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة جيلالي يابس، سيدي بلعباس، 2012.
31. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،بسكرة، 2013- 2014،
32. بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية،جامعة المسيلة، 2006
33. الحداد حسن محمد ، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، الجامعة الإسلامية ، غزة،2011
34. الحيايي ناجي وليد، مذكرات التحليل المالي في المنشآت التجارية،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007،
35. خراف مختارية، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة، دراسة تطبيقية على مؤسسات ذات أسهم على مستوى الغرب الجزائري ، أطروحة دكتوراه،جامعة سعيدة، 2016-2017

36. خليل آلاء مصطفى، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
37. الخليل محار عبد الله، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
38. دادة عبد الحميد، أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013-2014.
39. درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004-2005.
40. الرفاتي جواد عادل، مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الفلسطينية، غزة، 2011.
41. سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
42. الشيخ عيد إبراهيم محمد، مدى فاعلية الموازنات أداة التخطيط والرقابة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2007.
43. طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، سنة 2006-2007.
44. عبید سلمان وليد، مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع الكهرباء، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
45. عدس محدي صلاح، إطار مقترح لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
46. عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، باتنة، 2007-2008.

47. عوض سويلم فاطمة رشدي، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن bsc ونظام التكاليف على أساس الأنشطة abc في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل فلسطين، 2009،
48. القنيعي عز الدين، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة، مذكرات ماجستير في مالية، نقود، وبنوك، البليدة، 2005،
49. كراز حسن يا من عبد الرحمان، نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في البنك الإسلامي العربي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015،
50. لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006،
51. مجدوبي شهرزاد، فعالية رقابة تسيير المفتشية العامة للمالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة سيدي بلعباس، 2010-2011،
52. المدهون احمد فؤاد، أثر تطبيق أبعاد الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في المصارف التجارية المحلية العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الفلسطينية، غزة، 2017،
53. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، الجزائر، 2006-2005،
54. مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، بلعباس، 2010-2011،
55. ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2008،
56. نمر خطيب محمد، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006،

57. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، 2012-2013

قائمة الملتقيات:

58. براق عيسى وآخرون، مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة بالمؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017، جامعة البليدة 2
59. بركان زهية، الإطار النظري الحديث لمراقبة التسيير وأدواتها، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة بالمؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2
60. بوديار زهية، جباري شوقي، مداخلات بعنوان لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة.
61. تفرات يزيد، حلومي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم الأداء، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25 جامعة بليدة 2
62. طاهري فاطمة الزهراء، احمد بلولة، دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تحسين أداء المؤسسة، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة بالمؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017، جامعة البليدة 2
63. طرشي محمد، يخلف صفية، أهمية مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء المالية في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع 2017/4/25 جامعة البليدة 2
64. غزالي عماد، حجاج فتيحة، واقع مراقبة التسيير بالمؤسسات الإدارية العمومية، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة بالمؤسسات وتفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، جامعة البليدة 2
65. قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة ABB,ABC,ABM، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة بالمؤسسات وتفعيل الإبداع 2017، جامعة البليدة 2

66. مراكشي محمد الأمين، بوشلاغم، بن شهيدة سارة، دور مراقبة التسيير في تفعيل أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة

قائمة المجلات:

67. بريس السعيد، نعيمة يحياوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 1، الأوراس، 2012-2011
68. حلس سالم عبد الله، دور الموازنة كأداة التخطيط والرقابة في المؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006
69. خليل محمد وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية
70. رحيم حسن، بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث الاقتصادية الإدارية، العدد الرابع، 2008
71. عابدين محمد حسني عابدين، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين الأبحاث والدراسات، العدد الرابع، 2013.
72. قورين الحاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2008.

قائمة الكتب الأجنبية :

73. Kaplan,D.Norton,Le tableau de bord prospectif,pilotage stratégique, Paris,2002
74. Gaston cuendet,Dyna mique de la gestion,suisse,presaeplyte chuique romande,1982,volumell
75. J.y.saulou ,le tableau de bord du décideue,les édition d'organization,Paris,1982
76. M.Gervais, contrôle de Gestion, 7eme,édition,de économie, Paris,2000

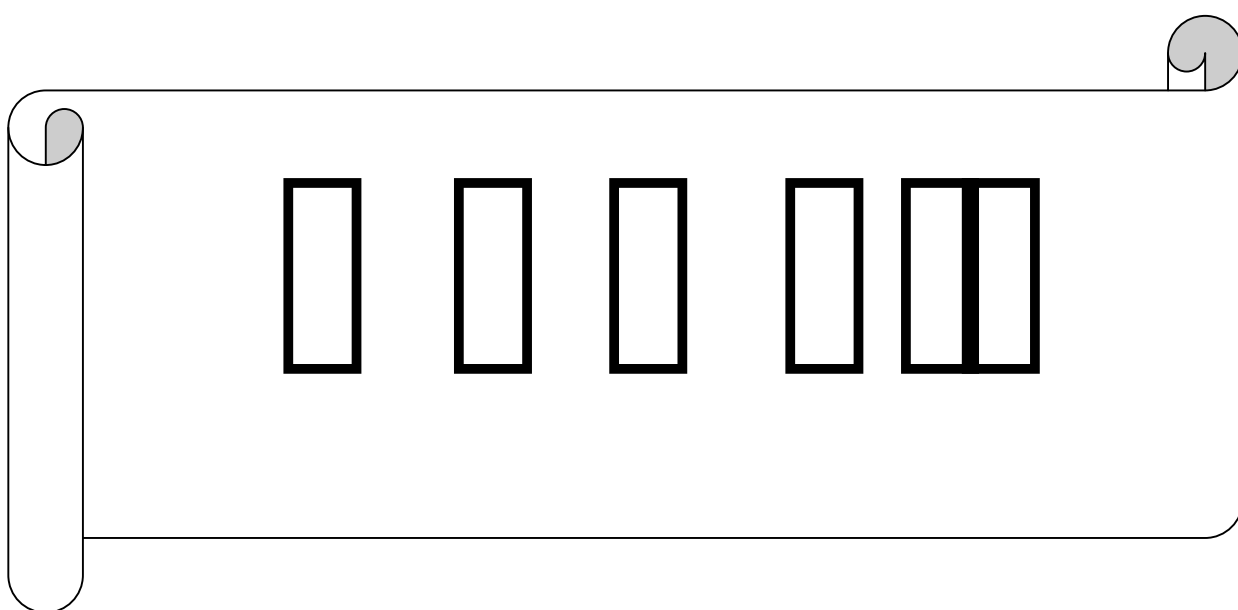


Tableau de bord mensuel

Mois de:

mai-17

En KDA

AGREGATS	Cpte SCF	MONTANT
Ventes marchandises	700	865
Ventes de produits finis et intermédiaires	701 et 702	125 966
Ventes de travaux	704	
Ventes études	705 et 706	
Autres (prestations fournis)		534
CHIFFRE D'AFFAIRES		127 366
dont chiffre d'affaires réalisé au sein du groupe		
Production immobilisée	73	
Production stockée ou déstockée	72	216
Subventions d'exploitation (prime de collecte et d'intégration)	74	4 088
Production de la période		131 670
Achats consommées	60	100 359
- dont: Marchandises vendues	600	689
Matières.& fournitures consommées	601	99 670
Achats d'études et prestations de services	604	
Services extérieurs	61	324
Autres services extérieurs	62	1 083
Consommations de la période		101 767
VALEUR AJOUTEE		29 903
Charges du personnels	63	12 185
Impôts, taxes et versements assimilés	64	185
Excédent Brut d'Exploitation "EBE"		17 533
Produits Financiers		0
Amortissements	68	3 083
Résultat d'Exploitation		14 450
Autre charges opérationnelles		878
Autre produits opérationnelles		
Résultat de la periode		13 572

Tableau de bord mensuel

Mois de:

mai-16

En KDA

AGREGATS	Cpte SCF	MONTANT
Ventes marchandises	700	115
Ventes de produits finis et intermédiaires	701 et 702	102 949
Ventes de travaux	704	
Ventes études	705 et 706	0
Autres (préstations fournis)		
CHIFFRE D'AFFAIRES		103 064
dont chiffre d'affaires réalisé au sein du groupe		0
Production immobilisée	73	3 422
Production stockée ou déstockée	72	4 497
Subventions d'exploitation (prime de collecte et d'intégration)	74	
Production de la période		110 983
Achats consommées	60	89 964
- dont: Marchandises vendues	600	77
Matières.& fournitures consommées	601	89 887
Achats d'études et prestations de services	604	
Services extérieurs	61	931
Autres services extérieurs	62	814
Consommations de la période		91 709
VALEUR AJOUTEE		19 275
Charges du personnels	63	8 007
Impôts, taxes et versements assimilés	64	167
Excédent Brut d'Exploitation "EBE"		11 101
Produits Financiers		0
Amortissements	68	3 575
Résultat d'Exploitation		7 526
Autre charges opérationnelles		50
Autre produits opérationnelles		
Résultat de la période		7 476

AGREGATS	MAI
Ventes marchandises	580
Ventes de produits finis et intermédiaires	132 402
Ventes de travaux	1
Ventes études	
Autres (prestation fournis)	132 981
CHIFFRE D'AFFAIRES	
dont chiffre d'affaires réalisé au sein du groupe	
Production immobilisée	
Production stockée ou déstockée	5 314
Subventions d'exploitation (prime de collecte et d'intégration)	
Production de la période	138 295
Achats consommés	110 481
- dont: Marchandises vendues	522
Matières, & fournitures consommées	109 960
Achats d'études et prestations de services	1 035
Services extérieurs	1 096
Autres services extérieurs	
Consommations de la période	112 612
VALEUR AJOUTEE	25 683
Charges des personnels	8 538
Impôts, taxes et versements assimilés	169
Excédent Brut d'Exploitation "EBE"	16 976
Produits Financiers	0
Amortissements	3 271
Résultat d'Exploitation	13 705
Autre charges opérationnelles	938
Autre produits opérationnelles	
Résultat de la période	12 767

LRO

production prévisionnel 2016														Tot 2015	
DESIGNATION	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D			
LPC Sachet	2 953 200	2 722 050	2 756 550	2 449 500	2 518 500	3 418 800	2 837 350	2 977 350	2 883 849	3 174 000	2 873 850	3 235 002		34 500 000	
Lait de vache P /E	209 400	265 787	344 000	266 000	269 604	246 329	251 697	210 000	238 000	287 125	290 000	240 000		3 117 942	
creme fraiche 400 grs litre eq	509	2 950	4 254	2 312	2 036	800	406	636	1 990	524	5 334	2 260		24 011	
L'ben P Sachet	67 581	74 398	144 132	227 604	215 000	0	202 000	201 112	140 000	125 000	115 000	121 000		1 632 827	
raib en sachet	0	0	12 000	10 000	40 000	0	20 000	15 000	10 000	5 000	0	0		112 000	
Lait de vache en Sachet entie	635 284	545 134	686 962	845 993	789 564	866 437	533 957	535 892	426 051	434 816	378 385	370 583		7 049 058	
beurre fermier litre equiv	57 984	55 152	84 432	111 390	69 144	66 804	55 032	118 728	77 232	33 180	121 116	91 968		942 162	
total tout lait	3 923 958	3 665 471	4 032 330	3 912 799	3 903 848	4 299 170	3 900 442	4 058 718	3 777 122	4 059 645	3 783 685	4 060 813		47 378 000	

انتاج سقو يسر

PRODUCTION REALISEE 2016

dates	LPS Sachets	lait de vache P/E	LFC (Lben)	raib en sa	Lait cru cd	lait de vache E	TOTAL LAITS	CREME FR 20	CREME FR 1	beurre 500 grs	BEURRE 250	BEURRE 1 KG	Fromage 400
1	2 825 750	396 650	128 450	0	320 840	0	3 671 690	830	0	1 443	0	6 336	0
2	2 462 905	258 910	94 260	0	289 820	148 240	3 254 135	1 372	20	1 066	0	8 501	0
3	2 765 720	207 150	101 400	0	286 300	360 770	3 721 340	2 240	0	2 888	0	13 139	40
4	2 361 715	157 460	130 630	0	307 870	455 520	3 413 195	915	50	3 124	0	14 864	0
5	2 567 150	189 180	155 500	0	299 820	423 570	3 635 220	1 224	65	1 123	0	18 733	0
6	4 509 974	28 600	105 470	0	811 005	38 120	5 493 169	872	20	207	0	4 987	0
7	2 311 325	0	114 870	0	609 930	49 920	3 086 045	170	40	0	0	4 314	0
8	2 235 159	200	173 430	3 690	481 060	170 060	3 063 599	837	20	49	0	6 362	0
9	2 103 140	65 360	121 940	9 780	411 770	135 200	2 847 190	408	20	0	3 922	3 593	0
10	2 773 602	5 070	67 430	3 640	559 905	117 150	3 526 797	605	25	0	814	4 806	0
11	2 633 110	34 810	33 700	0	566 623	54 512	3 322 755	707	20	0	1 030	3 410	0
12	2 615 882	28 520	38 605	0	601 780	59 580	3 344 367	616	15	0	1 237	4 097	0
TOTAL	32 165 432	1 371 910	1 265 685	17 110	5 546 723	2 012 642	42 379 502	10 796	295	9 900	7 003	93 142	40
PREV	34 500 000	3 117 942	1 632 827	112 000	7 049 058	0	46 411 827	24 011	0	0	0	942 162	0
TRO	93%	44%	78%	15%	79%	0%	91%	102%			0%	254%	

استنتاج قسطنطين

Prix DE Vente Unitaire

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	TOTAUX
LPC Sachet	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35	23,35
Lait de vache partiellement écrémé	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00
creme fraiche 200 grs	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
L'ben P Sachet	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46
raib en sachet	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46	38,46
Lait de vache Sachet	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00
beurre fermier	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16	393,16
TOTAL LAITS	0,00												

393,16

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2017	2016
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		197 380 000,00	197 380 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		282 714 919,51	216 429 612,13
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		104 175 813,25	84 602 533,71
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-329 330,05	-2 977 226,33
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		583 941 402,71	495 434 919,51
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			7 860 647,52
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		34 283 647,31	33 520 787,22
TOTAL II		34 283 647,31	41 381 434,74
<u>PASSIFS COURANTS:</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		104 502 658,04	118 780 777,63
Impôts		10 313 394,17	6 362 125,76
Autres dettes		234 957 664,09	226 268 556,33
Trésorerie passif			
TOTAL III		349 773 716,30	351 411 459,72
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		967 998 766,32	888 227 813,97

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		508 500,00	443 150,00	65 350,00	91 450,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		158 186 530,00		158 186 530,00	158 186 530,00
Bâtiments		175 447 094,85	19 091 297,05	156 355 797,80	132 215 549,71
Autres immobilisations corporelles		526 732 470,26	408 103 226,18	118 629 244,08	96 119 795,60
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		267 600,00		267 600,00	273 000,00
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		200 000,00		200 000,00	200 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 306 500,00		1 306 500,00	1 492 500,00
Impôts différés actif		23 107 569,91		23 107 569,91	29 912 978,45
TOTAL ACTIF NON COURANT		885 756 265,02	427 637 673,23	458 118 591,79	418 491 803,76
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		83 462 999,69	1 952 409,53	81 510 590,16	78 986 300,80
Créances et emplois assimilés					
Clients		61 465 157,50	55 579 664,24	5 885 493,26	49 566 869,00
Autres débiteurs		96 230 613,99	24 753 296,00	71 477 377,99	40 076 717,58
Impôts et assimilés		19 418 166,01		19 418 166,01	20 626 302,02
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		35 506 000,00		35 506 000,00	35 506 000,00
Trésorerie		296 082 547,11		296 082 547,11	244 973 820,81
TOTAL ACTIF COURANT		592 165 544,30	82 285 369,77	509 880 174,53	469 736 010,21
TOTAL GENERAL ACTIF		1 477 921 809,32	509 923 043,00	967 998 766,32	888 227 813,97

C0	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7
LIBELLE	ESSENCE NORMALE	ESSENCE SUPER	ESSENCE SANS PLUMB	GASOIL	TOTAL	LUBRIFIANTS	PNEUMATIQUE
70- Ventas et produits annexes	10 790 634,86	16 650 722,74	16 456 073,00	93 521 570,88	137 410 001,47	158 638 058,65	4 707 369,39
72- Variation stocks produits finis	13 844,03	22 766,68	13 787,15	94 455,41	144 853,27	13 106,63	317,52
73- Production immobilisée	2 005,81	3 298,58	1 997,57	13 685,28	20 987,24	1 898,97	46,01
74- Subvention d'exploitation	-	-	-	-	-	-	-
I-PRODUCTION	10 806 484,70	16 676 787,99	16 471 857,72	93 629 711,57	137 584 841,98	158 653 064,25	4 707 732,92
60- Achats consommés	834 650,82	1 186 058,29	1 385 483,28	5 937 705,09	9 343 897,48	122 772 545,51	3 661 536,86
61/62- Service extérieurs et autres	7 720 970,59	13 452 436,96	5 866 671,90	49 246 984,57	76 287 064,03	5 167 389,74	45 635,68
II-CONSUMMATION DE L'EXERCICE	8 555 621,42	14 638 495,25	7 252 155,18	55 184 689,66	85 630 961,51	127 939 935,25	3 707 172,54
III-VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION	2 250 863,28	2 038 292,74	9 219 702,54	38 445 021,91	51 953 880,47	30 713 129,00	1 000 560,38
63- Charges de personnel	3 757 603,15	5 711 822,82	5 131 572,84	26 246 685,93	40 847 684,74	10 563 158,72	66 607,52
64- Impôts, taxe et versement assimilés	775 463,17	1 374 391,35	841 682,64	4 154 480,40	7 146 017,56	235 670,65	14 571,28
IV-EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 282 203,03	5 047 921,43	3 246 447,06	8 043 855,58	3 960 178,17	19 914 299,63	919 381,58
75- Autre produits opérationnels	27 051,26	44 486,13	26 940,12	184 566,02	283 043,53	25 610,37	620,44
65- Autre charges opérationnelles	24 295,49	39 954,23	24 195,67	165 763,86	254 209,24	23 001,39	557,24
66- Dotation aux amort, provision	1 155 638,54	1 378 738,71	2 701 113,84	8 564 450,23	13 799 941,32	676 896,25	10 739,42
78- Reprise sur pertes de valeur	24 120,44	39 666,35	24 021,33	164 569,51	252 377,63	22 835,66	553,22
V-RÉSULTAT OPÉRATIONNEL	3 410 965,37	6 382 461,89	572 099,00	337 222,99	9 558 551,24	19 262 848,02	909 258,60
76- Production financiers	30 493,00	50 146,10	30 367,71	208 048,37	319 055,18	28 868,78	699,38
66- Charges financières	104 575,28	171 975,32	104 145,61	713 498,83	1 094 195,05	99 005,07	2 398,53
VI-RÉSULTAT FINANCIER	74 082,29	121 829,22	73 777,90	505 450,46	775 139,87	70 136,29	1 699,14
VII-RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS	3 485 047,65	6 504 291,11	498 321,09	842 673,45	10 333 691,12	19 192 711,74	907 559,46
IX-RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE	3 485 047,65	6 504 291,11	498 321,09	842 673,45	10 333 691,12	19 192 711,74	907 559,46
CHIFFRE D'AFFAIRE	10 551 628,45	16 257 673,80	16 218 048,60	91 890 872,03	134 918 222,88	158 411 782,95	4 701 887,57
ACHAT CONSOMMÉE	-	0,03	-	-	0,03	-	3 653 702,66
MARGE	10 551 628,45	16 257 673,83	16 218 048,60	91 890 872,03	134 918 222,91	158 411 782,95	1 048 184,91
TOTAL COÛTS DE TRANSPORT	8 083 642,95	12 865 079,50	9 745 273,52	53 263 727,47	83 957 723,44	109 357,91	487,12
AUTRES CHARGES DIRECTES	1 630 674,57	2 788 714,32	1 669 854,73	9 979 122,69	16 068 366,31	4 917 236,28	40 069,81
COÛT DIRECT	9 714 317,52	15 653 793,82	11 415 128,24	63 242 850,16	100 026 089,75	5 026 594,20	40 556,92
CHARGES INDIRECTES DISTRICT	2 962 573,00	4 871 987,24	2 950 400,65	20 213 116,55	30 998 077,43	2 804 771,22	67 949,19
CHARGES INDIRECTES BRANCHE	468 910,54	771 129,07	466 983,92	3 199 294,47	4 906 318,02	443 933,97	10 754,87
CHARGES INDIRECTES SIÈGE	890 875,04	1 465 054,81	887 214,69	6 078 284,30	9 321 428,83	843 422,48	20 433,00
COÛT INDIRECT	4 322 358,58	7 108 171,12	4 304 599,26	29 490 695,32	45 225 824,28	4 092 127,66	99 137,06
COÛT DE REVENT	14 036 676,10	22 761 964,94	15 719 727,51	92 733 545,48	145 251 914,03	9 118 721,86	139 693,98
RÉSULTAT ANALYTIQUE	3 485 047,65	6 504 291,11	498 321,09	842 673,45	10 333 691,12	149 293 061,09	908 490,93
QUANTITÉ VENDUE (UM:HL)	167 247,17	275 040,00	166 560,00	1 141 098,14	1 749 945,31	716,83	42,00
VENTES AUX GD	85 417,17	119 080,00	106 820,00	619 075,09	930 392,26	353,40	143,00
VENTES AUX GL	22 250,00	88 300,00	24 940,00	120 710,00	256 200,00	133,19	-
REVENDEURS DISTRIBUTEURS (RD)	-	-	-	21 040,00	21 040,00	36,00	-
POINT DE VENTE AGREE (PVA)	59 580,00	65 800,00	31 650,00	282 150,00	439 180,00	83,85	-

REVENDEUR ORDINAIRE (RO)
VENTES AUX GRANDS CONSOMMATEURS

TRANSPORT AGEAL LIVRAISON

QUANTITE TRANSPORTEE PAR AGEAL

TRANSPORT TIERS LIVRAISON

QUANTITE TRANSPORTEE PAR TIERS

COÛT LIVRAISON MOYEN NAFTAL

QUANTITE LIVRAISON MOYEN NAFTAL

QUANTITE TRANSPORTEE PAR RD

CHARGES VARIABLES

CHARGES FIXES

NOMBRE D'EFFECTIFS

COUT DE FORMATION

AMORTISSEMENTS DES INVESTISSEMENTS

	-	-	-	-	-	31,73	-
	-	1 860,00	3 150,00	98 123,05	103 133,05	78,66	185,00
	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-
	2 580,00	4 670,00	2 430,00	19 970,00	29 650,00	-	-
	6 447 146,24	11 428 667,00	4 386 979,45	40 463 354,51	62 726 149,20	-	-
	140 560,00	249 070,00	94 970,00	878 400,00	1 363 000,00	-	-
	1 636 494,71	1 436 412,50	5 358 294,06	12 800 372,96	21 231 574,24	-	487,12
	20 997,17	18 430,00	68 750,00	164 236,16	272 413,33	131,67	108,00
	-	70,00	-	68 611,98	68 681,98	3,98	-
	-	-	-	-	-	-	-
	7 195 489,22	12 758 455,59	5 201 651,35	44 432 784,99	69 588 381,15	209 993,13	13 949,21
	6 841 186,88	10 003 509,35	10 518 076,16	48 300 760,49	75 663 532,88	8 908 728,73	125 744,78
	-	-	-	-	-	-	-
	18,00	564,00	-	-	-	-	-
	1 318 275,20	-	169 200,00	-	-	-	-
	9 537 044,91	474 753 764,06	-	-	-	-	-

((TypeB='01' OR TypeB='03')) AND (CODE_AT='278') AND (CODE_CG='600*' OR CODE_CG='700*')

Montant du mois

DEBIT CREDIT

Code AT	Code CG BORD	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
278712	6001102	ESSENCE NORMALE	120 491 401,80	0,00
278713	6001103	SUPER	256 719 517,57	0,00
278714	6001104	ESSENCE SANS PLOMB	87 007 725,60	0,00
278716	6001101	GAS OIL	547 784 867,51	0,00
278761	6001110	LUBRIFIANTS TERRE	60 861 422,39	0,00
278781	6002160	ENVELOPPES	4 308 421,54	-58 056,39
278799	600309	ACCESSOIRES AUTO	332 941,92	0,00
278001	700701	TAXE S/PRODUITS PETRO. S/MSES	0,00	1 292 100 577,00
278712	7001102	ESSENCE NORMALE	0,00	141 143 659,10
278713	7001103	ESSENCE SUPER	0,00	293 144 807,40
278714	7001104	ESSENCE SANS PLOMB	0,00	109 979 970,20
278716	7001101	GAS OIL	0,00	702 143 737,45
278761	7001110	LUBRIFIANTS TERRE	0,00	78 559 224,17
278781	7002160	ENVELOPPES	0,00	5 438 435,55
278799	700309	ACCESSOIRES AUTO	0,00	1 249 397,75
278001	600701	TAXES S/PRODUITS PETRO. S/MSES	1 292 100 577,00	0,00
278717	6001105	JET A1	7 407 658,16	0,00
278717	7001105	JET A1	0,00	12 356 815,68
278001	6001105	JET A1	2 580 767,83	0,00
TOTAL GENERAL :			2 379 595 321,32	2 636 058 567,91
				-256 463 246,59

Synthèse : [19 Ecriture(s) détail]