



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم: التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة الأعمال

بعنوان:

فعالية الأدوات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير

دراسة حالة - مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة عين الحجر - سعيدة

تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور: معاريف محمد

من إعداد الطالبة:

عبد الوهاب رزيقة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بن حميدة محمد
مشرفا	أستاذ التعليم العالي	أ.د. معاريف محمد
مناقشا	أستاذ التعليم العالي	أ.د. رماس محمد أمين

السنة الجامعية: 2026/2025

كلمة شكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ،وبتوفيقه تُدرك الغايات ،والصلاة والسلام على مبعوث الرحمة ومنار الحكمة ،نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ،أما بعد:

فإن عقود الثناء وأولى مطايا القول تساق جلالاً وتعظيماً إلى من مَنَّ بالعقل فهماً ،وبالقلم علماً ،وبالبيان سحراً . فالحمد لله عز وجل ،حمد من عرف المنّة في بسط التوفيق ،وتلمّس لطفه في تيسير طريق التحقيق ،فله الحمد أولاً وآخراً على إتمام هذا الجهد العلمي ،ولوغ هذا المقصد المعرفي .

وإقراراً بالفضل لأهله ،وتطبيقاً لسنة الاعتراف بالجميل ،أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الداعم لي طيلة مسيرتي العلمية والمهنية أسمى.

كما لا يفوتني أن أتقدم ببالغ شكري للأستاذ الدكتور معاريف محمد الذي وافق على متابعة هذا العمل وتوجيهاته التي قدمها في هذا الشأن.

والشكر لأخي بلال الذي ساندني طيلة فترة إنجازي للجانب التطبيقي.

وإلى كل من علمني حرفاً.

ودون أن أنسى شكر السيدة حاجي على حسن تعاملها وتميزها بحرصها الصادق على تقديم الخدمة بكل اهتمام وإخلاص.

الإهداء

إلى من أكرمني الله بها ويكرمني من أجلها
أمي

إلى أمي الثانية

إلى إخوتي
إلى عائلتي كل باسمه

Abstract

This study aims to examine the role of financial and accounting tools in enhancing the effectiveness of management control within business organizations. It focuses on highlighting the complementary relationship between the accounting information system and the management control function, as well as the contribution of financial and accounting information to monitoring variances and supporting corrective decision-making.

To achieve the objectives of the study, the descriptive-analytical approach was adopted through a review of relevant literature and a field study conducted within the case-study organization. Data were collected through observation, interviews, and the analysis of financial and accounting documents.

The findings revealed that financial and accounting tools play a significant role in supporting management control by providing relevant information for performance monitoring, variance analysis, and performance evaluation. The study also confirmed the existence of a strong complementary relationship between the accounting system and the management control function. However, the effectiveness of these tools remains only partial due to the limited analytical use of certain financial indicators and the predominance of traditional ex-post control practices.

Based on these findings, the study recommends strengthening proactive control practices, improving the use of financial indicators, developing management dashboards, and enhancing the use of accounting information in order to improve the effectiveness of management control within the organization.

Keywords: Financial and Accounting Tools – Management Control – Accounting Information – Financial Analysis – Operational Variances – Corrective Decision-Making.

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
كلمة شكر	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للأدوات المالية والمحاسبية والأدوات الداعمة لمراقبة التسيير	1 - 31
تمهيد	2
المبحث الأول: مراقبة التسيير	3
المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير	3
المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير	5
المطلب الثالث: مكونات نظام مراقبة التسيير ووظائفه التطبيقية	6
المبحث الثاني: الأدوات المالية والمحاسبية في تسيير المؤسسة	8
المطلب الأول: الأدوات المحاسبية في مراقبة التسيير	8
المطلب الثاني: الأدوات المالية في مراقبة التسيير	14
المطلب الثالث: متطلبات تفعيل نظام مراقبة التسيير	22
المبحث الثالث: الأدوات الداعمة لنظام معلومات مراقبة التسيير	23
المطلب الأول: لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن	23
المطلب الثاني: نظم المعلومات المالية والمحاسبية ودورها في مراقبة التسيير	27
المطلب الثالث: خصائص المعلومات الداعمة لمراقبة التسيير	29
خلاصة الفصل	31
الفصل الثاني: تحليل فعالية الأدوات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير	32 - 66
تمهيد	33
المبحث الأول: المساهمة الوظيفية للأدوات المالية والمحاسبية في العملية الإدارية	34
المطلب الأول: مساهمة الأدوات المالية والمحاسبية في إعداد المخططات والموازنات التقديرية	34
المطلب الثاني: دور المعلومات المالية والمحاسبية في دعم عملية اتخاذ القرار	36
المطلب الثالث: دور الأدوات المالية والمحاسبية في متابعة وربط الأهداف بالنتائج	41
المبحث الثاني: تقييم فعالية الأدوات المالية والمحاسبية في العملية الرقابية	43

43	المطلب الأول: دور الأدوات المالية والمحاسبية في رصد وتحليل الانحرافات
49	المطلب الثاني: فعالية استخدام التحليل المالي والمحاسبي في تقييم الأداء
55	المطلب الثالث: أثر الرقابة بالأدوات المالية والمحاسبية على تحسين الأداء التنظيمي
57	المبحث الثالث: جودة المعلومات كمعيار لفعالية مراقبة التسيير
57	المطلب الأول: الخصائص النوعية ومعايير المعلومات المالية والمحاسبية
60	المطلب الثاني: أثر جودة المعلومات على فعالية مراقبة التسيير
64	المطلب الثالث: حدود ومعوقات نظام المعلومات المحاسبي في تلبية متطلبات مراقبة التسيير
66	خلاصة الفصل
67 - 96	الفصل الثالث: دراسة حالة "شركة التوضيب وفنون الطباعة عين الحجر . سعيدة"
68	تمهيد
69	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
69	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
70	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي
74	المطلب الثالث: سيرورة النشاط
77	المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبي وممارسة مراقبة التسيير
77	المطلب الأول: تشخيص نظام المعلومات المحاسبي
82	المطلب الثاني: عرض أدوات مراقبة التسيير المعتمدة
84	المطلب الثالث: تحليل التكامل بين النظامين
86	المبحث الثالث: تقييم فعالية التكامل ومناقشة النتائج
86	المطلب الأول: تقييم فعالية المعلومات المحاسبية في دعم القرار والرقابة
90	المطلب الثاني: القراءة التحليلية للمؤشرات المالية في ضوء ممارسة مراقبة التسيير
93	المطلب الثالث: النتائج العامة للدراسة
96	خلاصة الفصل
98	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مثلث مراقبة التسيير	3
02	مراقبة التسيير في أربع مراحل: عملية التعلم	61
03	الهيكل التنظيمي لشركة التوضيب وفنون الطباعة عين الحجر - سعيدة	71

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الطاقة العمالية للوحدة	73
02	مخزونات المؤسسة	74
03	قائمة جدول حسابات النتائج الخاصة بالمجمع خلال الفترة 2022-2024	79
04	جانب الأصول لقائمة المركز المالي الخاصة بالمجمع خلال الفترة 2022 - 2024	80
05	جانب الخصوم لقائمة المركز المالي الخاصة بالمجمع خلال الفترة 2022 - 2024	81
06	لوحة القيادة لمصلحة الموارد البشرية	83
07	الإنتاج الصافي لشهر مارس	87
08	الإنتاج الصافي لشهر أفريل.	89
09	بيانات حساب مؤشرات التوازن المالي	90
10	حساب رأس المال العامل الصافي الإجمالي	90
11	حساب احتياج رأس المال العامل	91
12	حساب الخزينة الصافية	91

المقدمة العامة:

تشهد البيئة الاقتصادية المعاصرة تحولات متسارعة فرضتها العولمة، واشتداد المنافسة، والتطور التكنولوجي، الأمر الذي جعل المؤسسات الاقتصادية تعمل في محيط يتسم بدرجة عالية من التعقيد وعدم الاستقرار. وفي ظل هذه الظروف، أصبحت المؤسسات مطالبة أكثر من أي وقت مضى بتحسين أساليب تسييرها وتطوير أدواتها الإدارية بما يسمح لها بتحقيق الاستمرارية والقدرة على التكيف مع مختلف المتغيرات الاقتصادية والمالية.

وقد أدى هذا التحول إلى تزايد أهمية المعلومة داخل المؤسسة، باعتبارها عنصراً أساسياً في دعم عملية اتخاذ القرار وتحقيق الرقابة الفعالة. فنجاح المؤسسة لم يعد مرتبطاً فقط بحجم الموارد التي تمتلكها، وإنما بمدى قدرتها على جمع المعلومات ومعالجتها واستغلالها في الوقت المناسب. ومن هذا المنطلق تطورت وظيفة المحاسبة من مجرد أداة لتسجيل العمليات المالية ذات الطابع التاريخي إلى نظام معلوماتي متكامل يهدف إلى إنتاج معلومات مالية ومحاسبية تساعد الإدارة على التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء.

وتبرز أهمية هذا النظام المعلوماتي بصورة خاصة في مجال مراقبة التسيير، باعتبارها وظيفة تهدف إلى ضمان الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة. فمراقبة التسيير لا تقتصر على اكتشاف الانحرافات فقط، بل تسعى إلى تحليل أسبابها واقتراح الإجراءات الكفيلة بتصحيحها وتحسين الأداء المستقبلي، وهو ما يجعلها تعتمد بصورة جوهرية على نوعية المعلومات التي توفرها الأدوات المالية والمحاسبية.

وتتمثل هذه الأدوات في مجموعة من الوسائل والأساليب التي تسمح بقياس الأداء وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة، مثل الموازنات التقديرية، والتحليل المالي، وتحليل الانحرافات، ومؤشرات التوازن المالي، ولوحات القيادة التسييرية. ومن خلال هذه الأدوات يصبح بإمكان المؤسسة الانتقال من التسيير القائم على التقدير الشخصي إلى تسيير يعتمد على المؤشرات والمعطيات الكمية، بما يسمح بتحسين جودة القرارات ورفع فعالية الرقابة.

غير أن فعالية هذه الأدوات لا ترتبط بمجرد وجودها داخل المؤسسة، وإنما بمدى حسن استغلالها في التحليل والتوجيه واتخاذ القرار. فالكثير من المؤسسات تمتلك أنظمة معلومات محاسبية قادرة على إنتاج كم معتبر من البيانات، إلا أنها تواجه في الواقع صعوبات تتعلق بتحويل هذه البيانات إلى معلومات ذات بعد تحليلي واستشراقي تساعد على التنبؤ بالمشكلات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت الملائم.

وفي هذا السياق تبرز أهمية دراسة العلاقة بين الأدوات المالية والمحاسبية ووظيفة مراقبة التسيير، من خلال محاولة تقييم مدى مساهمة هذه الأدوات في تحسين الأداء الرقابي داخل المؤسسة، والكشف عن حدود استخدامها والصعوبات التي قد تعيق فعاليتها التطبيقية.

ومن خلال ما تقدم ،يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

"إلى أي حد تساهم الأدوات المالية والمحاسبية في فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟"

وتتدرج ضمنها الأسئلة الفرعية الموالية:

- ✓ ما المقصود بالأدوات المالية والمحاسبية ،وما طبيعة علاقتها بوظيفة مراقبة التسيير ؟
- ✓ كيف تساهم الأدوات المالية والمحاسبية في دعم الوظائف الإدارية ؟
- ✓ كيف تساهم الأدوات المالية والمحاسبية في دعم العملية الرقابية واتخاذ القرار ؟
- ✓ ما هي أبرز المعوقات التي تحد من استغلال الأدوات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير ؟

ولمعالجة الإشكالية آنفة الذكر تمت صياغة الفرضيات الآتية:

- ✓ توجد علاقة تكامل بين الأدوات المالية والمحاسبية ومراقبة التسيير .
- ✓ تساهم البيانات المحاسبية بفعالية في كشف الانحرافات ودعم اتخاذ القرار .
- ✓ تختلف درجة مساهمة الأدوات المالية والمحاسبية في دعم العملية الرقابية.
- ✓ يؤثر أسلوب استخدام الأدوات المالية والمحاسبية على فعالية مراقبة التسيير .

المنهج المتبع:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات ،تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ،هذا المنهج الذي يعتبر مناسباً لطبيعة موضوعنا المتعلق بالأدوات المالية والمحاسبية وفعاليتها في مراقبة التسيير ،وكذا دراسة حالة من خلال الوقوف على واقع تأثير الأدوات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير بشركة التوضيب وفنون الطباعة.

أدوات البحث:

تم الاعتماد في الجانب النظري على الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة ،أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المقابلة المدعمة باستمارة أسئلة موجهة لبعض المسؤولين داخل المؤسسة والملاحظة ،إضافة إلى تحليل بعض الوثائق المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ،تتمثل في:

- ✓ إبراز العلاقة بين الأدوات المالية والمحاسبية ومراقبة التسيير داخل المؤسسة.

- ✓ التعرف على دور المعلومات المحاسبية في دعم العملية الرقابية واتخاذ القرار.
- ✓ دراسة مساهمة الأدوات المالية والمحاسبية في كشف الانحرافات وتحسين الأداء.
- ✓ الوقوف على مختلف الصعوبات التي قد تحد من فعالية استخدام الأدوات المالية والمحاسبية في العملية الرقابية.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الدوافع والمبررات والتي يمكن تقسيمها إلى:

1. المبررات الموضوعية:

- ✓ التطور المتسارع في محيط المؤسسات جعل المعلومة المحاسبية والمالية عصب التسيير والركيزة الأساسية لصناعة القرار.
 - ✓ الرغبة في تسليط الضوء على الدور الحديث للمحاسبة كنظام معلوماتي لخدمة الإدارة ومراقبة التسيير، وتجاوز النظرة التقليدية لها كأداة تسجيل جبائية أو قانونية فقط.
 - ✓ حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى تقييم دوري لمدى نجاعة أدواتها الرقابية في كشف الانحرافات ومعالجتها لضمان استمراريتها.
 - ✓ إثراء الجانب الأكاديمي بدراسة تطبيقية تعالج موضوعا يرتبط بالممارسة التسييرية داخل المؤسسة.
- #### 2. المبررات الذاتية:

- ✓ الرغبة الشخصية والميل العلمي للبحث في مجالات المحاسبة الإدارية وتقنيات مراقبة التسيير.
- ✓ محاولة إسقاط المعارف النظرية والأكاديمية التي تم تحصيلها خلال المسار الجامعي على واقع الممارسة الميدانية في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ الرغبة في إحداث تكامل علمي بين تخصص المحاسبة خلال مرحلة الليسانس وتخصص إدارة الأعمال في مرحلة الماستر، حيث يمثل الموضوع نقطة التقاء التخصصين من خلال دراسة كيفية توظيف المخرجات المحاسبية في إدارة المنظمة.
- ✓ الرغبة في مواصلة الاهتمام بالمواضيع المرتبطة بالمحاسبة والمعلومات المالية، خاصة بعد تناول موضوع "طبيعة وأهمية المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجديد"، مع توجيه الدراسة نحو الجانب التسييري والرقابي في مرحلة الماستر.

الفصل الأول:

الإطار النظري للأدوات المالية والمحاسبية
ومراقبة التسيير.

تمهيد:

في ظل تعقد بيئة الأعمال ،أصبحت المنظمات في حاجة إلى آليات فعالة لضمان حسن استخدام مواردها وتحقيق أهدافها ،ارتقت مراقبة التسيير كوظيفة استراتيجية في الإدارة الحديثة ،ونظاما متكاملًا يسعى إلى ضمان الكفاءة والفعالية. وكأي نظام تنظيمي يستمد فعاليته من جودة التدفقات المعلوماتية ،فإن مراقبة التسيير تستند في أداء دورها على حزمة من الأدوات تسعى من خلال تكاملها إلى تفعيل هذا النظام.

إن الدور المحوري لمراقبة التسيير يبرز بوضوح في دعمها لعملية صنع القرار ،وتحويلها من مسار العشوائية والمغامرة إلى مسار الرشاد ،ولا يتم ذلك إلا بتوفر معلومات ذات خصائص محددة يتولى نظام مراقبة التسيير إنتاجها من خلال أدواته المالية والمحاسبية ،التقليدية والحديثة هادفا من خلال ذلك إلى توفير أقصى درجة ممكنة من اليقين لمتخذ القرار .

ونهدف من خلال الفصل الأول إلى تناول الإطار المفاهيمي لكل من مراقبة التسيير والأدوات المالية والمحاسبية ،ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل الأول كما يلي:

- المبحث الأول: مراقبة التسيير .
- المبحث الثاني: الأدوات المالية والمحاسبية .
- المبحث الثالث: الأدوات الداعمة لنظام معلومات مراقبة التسيير .

المبحث الأول: مراقبة التسيير.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير:

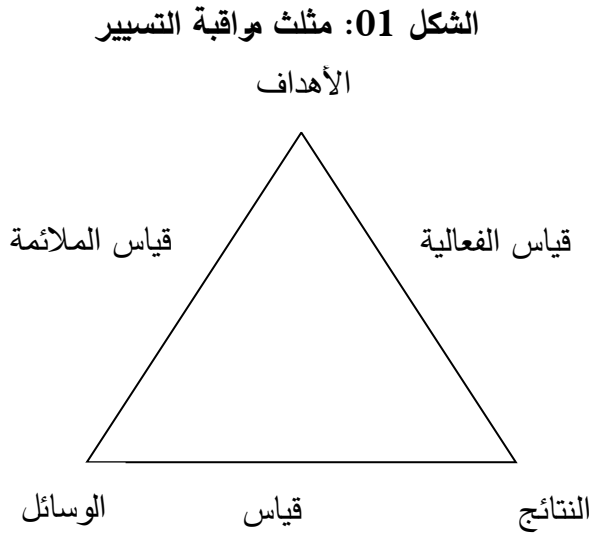
سيتم التطرق من خلال هذا العنصر لتعريف مراقبة التسيير ،خصائصها وتطورها.

1/ تعريف مراقبة التسيير:

يعرف Robert N.Antony مراقبة التسيير سنة 1965 على أنها: " مراقبة التسيير هي العملية التي يتأكد من خلالها المسيريون من أن الموارد يتم الحصول عليها واستخدامها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وكفاءة (بالنسبة للوسائل المستخدمة) من أجل تحقيق أهداف المنظمة"¹.

عرفها **P. Bergeron** أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.²

ويمكن توضيح أبعاد مراقبة التسيير من خلال ما يعرف بمثلث مراقبة التسيير كما يلي:



المصدر: سمسوم صليحة ،مدى قابلية استخدام نظام الموزانات التقديرية في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،2015/2016 ، ص27.

¹ ALAZARD.Claude et Sépari.Sabine,(2010),DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications.2^{ème} édition,

Paris :éditions Dunod,P 09

² خالد رجم ،شربى محمد الأمين ،مراقبة التسيير ،مطبوعات جامعية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2018/2019 ، ص 07.

2/ خصائص مراقبة التسيير :

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير فيما يلي:

- الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة.
- الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها.
- الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين.
- الرقابة تسعى لقياس الأداء وفقا لمعايير مالية وغير مالية محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.
- الرقابة تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة، والتأكد من أن الأداء يسير ضمن اللوائح والأنظمة والإجراءات والسياسات، والتحقق من أنه ينفذ بأفضل الطرق وأكثرها فاعلية.
- الرقابة تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتسعى إلى تصحيحها من خلال البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجودها وإيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلا.¹

3/ تطور مراقبة التسيير :

ظهرت مراقبة التسيير كأسلوب إداري ومحاسبي في بدايات القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية التي ساهم تطور نشاطها وتعقد عملياتها في وقوعها بعدة مشاكل عجزت الطرق الرقابية التقليدية عن معالجتها، فحاولت هذه المؤسسات إيجاد أساليب جديدة كالمحاسبة التحليلية والتي شكلت ميلاد مراقبة التسيير الحديثة، وقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل:

- **المرحلة الأولى:** استعملت مراقبة التسيير في بدايتها معلومات المحاسبة المالية من خلال مفهوم المنتجات المحققة والمباعة ووضعت بدايات استخدام النسب ومؤشرات قياس الأداء، وقدمت نظاما أوليا لعلاقة حسابات المردودية مع حسابات النتائج.
- **المرحلة الثانية:** هذه المرحلة هي مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة، حيث تم تقسيم هيكلها إلى عدة وظائف، وهذا لمحاولة فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير لإجراء مقارنات داخلية بين الأقسام بهدف تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة.
- **المرحلة الثالثة:** أسست هذه المرحلة الملامح الثابتة لنظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري، كما طبقت المؤسسات الخاصة التي استخدمت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة الداخلية.

¹ قريشي محمد الصغير ، رفاع شريفة ، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2014/2015 ، ص 25.

- **المرحلة الرابعة:** بدأت هذه المرحلة في ستينيات القرن الماضي مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج، فاستعملت مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية والتي رسمت مستويات المسؤولية التسلسلية.¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير.

1/ 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 فيها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصح بذلك تنازل أصحابها عن اختصاصهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال:

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيها الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.²

2/ أهداف مراقبة التسيير:

تسعى مراقبة التسيير إلى:

¹ لطيفة بكوش، محاضرات مراقبة التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، ص 6.

² قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 166

تحقيق الفعالية: ويقصد بالفعالية مقارنة النتائج النهائية بالأهداف والتي وضعت بالتناسب مع الموارد المتاحة، ولتحسين الفعالية يجب توفير تطويرا ديناميكيًا لأنظمة المعلومات الذي يسمح بجمع المعلومات بحجم ملائم وفي وقت مناسب بالإضافة إلى ضرورة معرفة كل من إيرادات وتكاليف المؤسسة.

تحقيق الكفاءة: والمقصود بالكفاءة مقارنة النتائج بالوسائل المتاحة والإمكانيات المتوفرة من خلال الاستعمال العقلاني والرشد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنتها بما تم تحقيقه.

تحقيق الملائمة: أي التأكد من تماشي الوسائل المتاحة مع الأهداف المرسومة ويكون ذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أفضل للأفراد حيث اعتمادا على هذين العاملين يمكن تحقيق التسيير الفعال لوسائل الاستغلال مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة بأقل التكاليف.

تحليل الانحرافات: تنشأ الانحرافات من تحقيق نشاط غير مساو للمنتوق، ويتم التحليل لإبراز الأسباب والمسؤولين عنها وذلك بالاعتماد أساسا على كل الموازنات التقديرية والمحاسبة التحليلية.

الوقوف على نقاط الضعف: للقيام بعملية تصحيحها واستخراج نقاط القوة والاعتماد عليها مستقبلا عن طريق تدعيمها.

التجديد الفعال والمستمر للطاقات: يقصد بالطاقات الأفراد، حيث يتم هذا التحفيز من خلال إعداد نظام لتشجيعهم على تحقيق أهدافهم الشخصية بما يخدم أهداف المؤسسة كتقديم تحفيزات تتناسب مع مردوديتهم سواء كانت مادية أو معنوية¹.

المطلب الثالث: مكونات نظام مراقبة التسيير ووظائفه التطبيقية:

1/ مكونات نظام مراقبة التسيير:

يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من العناصر الأساسية التي تضمن فعاليتها داخل المؤسسة، حيث لا يقتصر على أدوات تقنية فقط، بل يشمل أيضًا الفاعلين القائمين عليه والتنظيم الذي يؤطره، إضافة إلى الوسائل والتقنيات التي يعتمد عليها في تحقيق أهدافه.

- **الفاعلون في نظام مراقبة التسيير:** يعتمد نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الفاعلين الذين يتداخل دورهم لضمان حسن سيره، ويُعد مراقب التسيير العنصر المحوري في هذا النظام، حيث لا يتمثل دوره في اتخاذ القرارات، بل في مساعدة المسؤولين على التحكم في التسيير من خلال توفير المعلومات وتحليلها وتفسيرها. كما يعمل مراقب التسيير كحلقة وصل بين مختلف المستويات الإدارية، إذ يستقبل البيانات من مختلف المصالح، ويقوم بمعالجتها وتقديمها في شكل معلومات مفيدة تدعم عملية اتخاذ القرار. غير أن

¹ لطيفة بكوش، مرجع سبق ذكره، ص 7.

فعالية هذا النظام لا ترتبط بمراقب التسيير وحده ،بل تتطلب أيضًا تفاعل باقي الفاعلين داخل المؤسسة ،من إدارة عامة ومسؤولين عمليين ، بما يضمن التنسيق وتحقيق الأهداف المسطرة.

- الهيكل التنظيمي لنظام مراقبة التسيير: يركز نظام مراقبة التسيير على تنظيم هيكلي يحدد توزيع المسؤوليات داخل المؤسسة ،ويُعد أسلوب مراكز المسؤولية من أبرز الأشكال التنظيمية المعتمدة في هذا المجال. حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى وحدات أو مراكز ،يُسند لكل منها مسؤول محدد وأهداف واضحة ،مع توفير الوسائل اللازمة لتحقيقها ،مما يسمح بمتابعة الأداء وتقييم النتائج على مستوى كل مركز .ويساهم هذا التنظيم في تعزيز مبدأ تفويض السلطة ،وتحفيز المسؤولين على تحسين الأداء ،كما يتيح تقريب عملية اتخاذ القرار من واقع النشاط ،مما يدعم فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة.
- الأدوات والتقنيات في نظام مراقبة التسيير: يعتمد نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات والتقنيات التي تمكّن من تخطيط النشاطات ومتابعة الأداء وقياس النتائج ،حيث تمثل هذه الأدوات الجانب التطبيقي للنظام. وتشمل هذه الوسائل مختلف التقنيات ذات الطابع المالي والمحاسبي ،مثل الموازنات التقديرية ،ولوحات القيادة ،ونظم المعلومات ،التي تساهم في توفير بيانات دقيقة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة. وتكمن أهمية هذه الأدوات في كونها تواكب مختلف مراحل التسيير ،من التخطيط إلى التقييم ،مما يسمح بتحقيق الرقابة الفعالة وتحسين الأداء داخل المؤسسة¹.

2/ وظائف نظام مراقبة التسيير:

- تتمثل وظائف نظام مراقبة التسيير في مجموعة من الأدوار الأساسية التي تهدف إلى دعم عملية التسيير داخل المؤسسة ،وتحسين جودة اتخاذ القرار ،وضمان فعالية الأداء التنظيمي. ويمكن توضيح هذه الوظائف فيما يلي:
- صياغة الإستراتيجية: تُساهم مراقبة التسيير في صياغة الإستراتيجية العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف الإستراتيجية وربطها بمؤشرات أداء دقيقة ،تسمح بتقدير التكاليف ومتابعة مستوى تحقيق النتائج مقارنةً بالأهداف المسطرة. كما تساعد هذه الوظيفة على توجيه الخيارات الإستراتيجية بما يتماشى مع الإمكانيات والموارد المتاحة.
 - توفير المعلومات ودعم اتخاذ القرار: تعمل مراقبة التسيير على إنتاج وتوفير المعلومات الضرورية لدعم عملية اتخاذ القرار ،وذلك من خلال مؤشرات الأداء ،وتحليل التكاليف حسب الأنشطة ،ولوحات القيادة. كما تساهم في تطوير نظم المعلومات داخل المؤسسة بهدف تحسين قدرة هذه الأنظمة على إنتاج معلومات دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب ،بما يعزز جودة القرارات الإدارية.
 - تحليل النتائج والإعلام: تتمثل هذه الوظيفة في مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المحددة مسبقًا ،من خلال تحليل الانحرافات وتفسير أسبابها ،واقترح الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجتها. كما تشمل هذه

¹ عقون سعاد ،نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية منكزة ماجستير جامعة الجزائر 2001/2002 ، ص69.

الوظيفة إعداد تقارير دورية تساهم في تدفق المعلومات داخل المؤسسة، وكذلك بين المؤسسة والجهات الوصية، بما يضمن شفافية أكبر في عرض النتائج وتقييم الأداء.

- التنسيق والتنشيط: تقوم مراقبة التسيير بدور تنسيقي مهم بين مختلف مصالح المؤسسة، من خلال تجميع البيانات الصادرة عن مختلف الوحدات وتحليلها وتوحيدها. كما تعمل على تنشيط عملية التسيير عبر تشجيع المصالح على إعداد لوحات قيادة خاصة بها، ومناقشة نتائجها خلال الاجتماعات الدورية، مع تقديم الدعم في تفسير البيانات واتخاذ القرارات المناسبة بناءً عليها¹.

المبحث الثاني: الأدوات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير.

المطلب الأول: الأدوات المحاسبية في تسيير المؤسسة:

يعتبر علم إدارة الأعمال والمحاسبة مكملاً لبعضهما البعض، فالمحاسبة وسيلة هامة لخدمة الإدارة، فالإدارة الحديثة الواعية لا تتخذ قراراتها بناءً على اجتهادات شخصية وإنما بالاعتماد على بيانات محاسبية.

وتعتبر المحاسبة من أهم الوسائل التي تزود الإدارة بالمعلومات الاقتصادية وبالتالي تساعد على القيام بوظائفها الرئيسية كالتخطيط والتوجيه والقيادة والتنسيق والرقابة².

الفرع الأول: الأدوات المستندة للمحاسبة العامة.

تعتبر المحاسبة المالية تقنية من التقنيات الكمية للتسيير، تقوم بتسجيل، تصنيف، تبويب وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، بهدف إعداد الميزانية جدول حسابات النتائج والكشوف المالية الملحق، فهي نظام معلومات لأغراض التسيير واتخاذ القرار³.

تظهر أهمية المحاسبة المالية على مستوى المؤسسة:

- ✓ يمكن اعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة، فهي تسجل وتصنف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة.
- ✓ يتولى قسم المحاسبة نقل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصها) من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة، مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالجملة العصبية للمؤسسة⁴.

¹ عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 42 ديسمبر 2014، ص 287.

² صليحة بوسليمان، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة العامة، جامعة الجزائر 3، 2021/2022، ص 6.

³ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، دون سنة نشر، ص 11.

⁴ صليحة بوسليمان، مرجع سبق ذكره، ص 7.

وتظهر نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة من القوائم المالية والتي تكون على شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال دورة محاسبية، يتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة¹.

1/ الميزانية المالية (قائمة المركز المالي):

هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه الشركة (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات تجاه الغير (مطلوبات) وكذلك ما يستحق عليها تجاه الملاك وأصحاب الشركة (حق الملكية)، ويطلق عليها مصطلح (الميزانية) لأنها تتخذ صورة كشف له جابين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح (العمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات الشركة كما وصل إليها الوضع المالي في تاريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح (قائمة المركز المالي) لأن الهدف الرئيس من إعدادها هو إظهار (حقيقة) المركز المالي للشركة².

تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة والخطر المالي المتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، حيث نجد أن هناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة من أهمها: رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل والخزينة الصافية، ويقوم هذا التحليل على البيانات المستخرجة من الميزانية المالية والميزانية الوظيفية³.

2/ حسابات النتائج (قائمة الدخل):

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة⁴.

بهذه قياس أداء المؤسسة يلجأ المحلل المالي إلى دراسة وتحليل حسابات نتائج المؤسسة بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والمؤشرات من أهمها: قدرة التمويل الذاتي، نسب الربحية، الرافعة المالية، التحليل الأفقي والعمودي⁵.

3/ جدول سيولة الخزينة:

¹ كحول صورية، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2017، ص 43.

² موفق عبد الحسين محمد، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18، الفصل الأول، 2012، ص 5.

³ بساحة مصطفى، مجبور رانيا، التحليل المالي للقوائم وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2020/2021، ص 75.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 24.

⁵ بساحة مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 67.

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)¹.

الفرع الثاني: الأدوات المستندة للمحاسبة التحليلية.

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها الأداة التي تهتم بتحديد تكاليف نشاط المؤسسة الاقتصادية وتسعير منتجاتها، وتلعب دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية، كما تقوم بتوفير البيانات اللازمة لتخطيط تكاليف العملية المستقبلية ورقابتها عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالمخطط وبيان الانحرافات.

وتتلخص أهدافها في:

- ✓ تقديم التقارير الداخلية للإدارة بغرض تخطيط الكلفة والرقابة عليها، تقييم أداء والأقسام، واتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية.
- ✓ توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض إعداد التقارير المالية.
- ✓ قياس تكلفة الأداء، وقياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية².

1/ طرق قياس التكاليف:

أ/ التكاليف الكلية:

تشكل تقنية التكاليف الكلية، طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- ✓ بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.
- ✓ اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتوجات³.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 26.

² عميروش عريان، بوسبعين تسعيت، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 2019، ص 147، ص 148.

³ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004/ 2005، ص 193.

إن طريقة الأقسام المتجانسة أو كما يطلق عليها بمصطلح الكلية، هذه الطريقة تعتمد على مبدأ التفرقة أو تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج، إلى مصاريف مباشرة يتم تحميلها مباشرة للمنتج، ومصاريف غير مباشرة يتم معالجتها بشكل خاص، ثم بعد ذلك يتم تحميلها على المنتجات¹.

كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية وعلى العموم، يمنع البيع بقيمة أقل من التكلفة الكلية (التشريع المضاد للإغراق والمانع للبيع بالخسارة) ومن هنا، يمكن القول بأن هناك تقارب مستمر لقيمة السلعة وتكلفتها².

ومن بين مزاياها:

- ✓ تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.
- ✓ تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة، والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب خسارة³.

ب/ التكاليف المتغيرة:

تتغير التكاليف المتغيرة بتغير مستوى نشاط المؤسسة، وهي متناسبة مع حجم النشاط، تزيد بزيادة الكمية المنتجة، وتنقص عند انخفاضها مثال أجور العمال المباشرة، مشتريات المواد الأولية، استهلاك الطاقة الموجه للإنتاج، عمولة البائعين.

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة أمريكية تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة، تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر

¹ عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير منكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011، ص16.

² درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص194.

³ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، منكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012، ص51.

التكاليف إلى وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة¹.

ورغم أنه لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع التسعير الطويل الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، إلا أنها تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة وموثوقة نسبيا للتسيير تساعد على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء على المدى القصير، أي في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدا².

بالإضافة إلى أنها تسمح بإعداد التقديرات المتعلقة بحساب التكاليف والنتائج وعتبة المردودية بسهولة³.

ج/ التكاليف المعيارية:

هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية. وتتمثل أهدافها في⁴:

- ✓ البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلا.
- ✓ الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.
- ✓ التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.
- ✓ الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق. .

كما تعرف بالتكاليف المرجعية التي تقارن بها التكاليف الفعلية من أجل تحديد الانحرافات والتي تساعد على المراقبة الفعالة للتسيير الداخلي لظروف الاستغلال الداخلي للمؤسسة⁵.

د/ التكلفة على أساس الأنشطة:

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة السادسة، 2015/09، ص145، ص179.

² هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص59، ص60.

³ نادية مغني، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية الجزء الأول، 2018/2019، ص36.

⁴ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص145، ص227.

⁵ بن عميروش صليحة، المحاسبة التحليلية مطبوعة بيداغوجية، جامعة الجزائر 3، 2021/2022، ص58.

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها¹.

ومن أهم المزايا التي يحققها نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

- ✓ التحسين المستمر للأداء من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد الأنشطة التي تضيف.
- ✓ الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة، وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية مستقبلية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.
- ✓ يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
- ✓ يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة.
- ✓ يؤثر (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.
- ✓ يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، من خلال إشراك الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
- ✓ من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام (ABC) في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد².

2/ أدوات تحليل الاستغلال:

¹ هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² عادل قرقاد، أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2020/2021، ص 99.

أ/ عتبة المردودية: تأخذ عتبة المردودية عدة مسميات منها النقطة الحرجة، رقم أعمال نقطة الصفر، خريطة نقطة التعادل وهي تمثل الحالة التي تصل المؤسسة فيها إلى تعادل مجموع التكاليف مع رقم الأعمال، حيث تكون النتيجة فيها معدومة وانطلاقاً منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

وتحسب جبرياً وفق العلاقة التالية¹:

رقم أعمال عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.

ويركز تحليل التعادل على أن هناك حد أدنى للكمية التي يجب إنتاجها وبيعها عند سعر بيع معين حتى تستطيع المؤسسة تغطية تكاليفها الكلية وهو ما يطلق عليه نقطة التعادل وهي الكمية من حجم الإنتاج عند سعر بيع معين التي يتساوى عندها الإيراد الكلي مع التكلفة الكلية، بحيث تكون النتيجة معدومة عند هذه النقطة، وتبدأ المنظمة في تحقيق الربح عند تجاوز هذه النقطة².

ب/ هامش الأمان:

يعرف هامش الأمان على أنه مقدار الفرق بين ما تستطيع المؤسسة أن تحققه من إيرادات المبيعات ونقطة التعادل، ويقاس إما كمياً أو بالقيمة، حيث أنه يعبر عن الفرق بين عتبة المردودة ومستوى النشاط الحقيقي (رقم الأعمال المحقق أو الفعلي).

ويحسب وفق العلاقة التالية³:

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي (المحقق) - رقم أعمال نقطة التعادل (الحرج)

المطلب الثاني: الأدوات المالية في تسيير المؤسسة.

يعتبر التسيير المالي من أهم الأدوات التقنية المعتمدة في تسيير المنظمات، والتي تركز في مضمونها على الجانب المالي لها، بحيث يبين درجة كفاءة الإدارة العليا في أداء وظيفتها، وتكمن أهداف التسيير المالي في العديد من النقاط أهمها:

- القيام بتشخيص دقيق للوضع المالي من خلال تحليل داخلي أو مراجعة داخلية.
- تقدير قيمة المؤسسة.

¹ بلكرشة رابح، عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية. 31 (1)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، ص 239.

² هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 117.

³ بن سعد وسيلة، شريفي إبراهيم، أهمية قياس عتبة المردودية في تحديد هامش الأمان بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 08، العدد: 02 (2024) ص 102.

- اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة من خلال تشخيص دقيق ومفصل للحالة المالية لها¹.

الفرع الأول: أدوات التحليل المالي:

1/ مؤشرات التوازن المالي:

1/1 رأس المال العامل الصافي الإجمالي (FRng): يعرف على أنه ذلك الجزء من الموارد المالية الدائمة (الموارد الدائمة) المخصص لتمويل الأصول المتداولة (استخدامات الاستغلال)، ويعرف كذلك على أنه ذلك الفائض المالي الناتج عن تمويل الاحتياجات الدائمة (الاستخدامات المستقرة) باستخدام الموارد المالية الدائمة (الموارد الدائمة).

يحسب على أساس العلاقتين التاليتين:

من أعلى الميزانية: رأس المال العامل = الموارد الدائمة . الاستخدامات الثابتة.

من أسفل الميزانية: رأس المال العامل = الأصول الجارية . الخصوم الجارية.

يأخذ رأس المال العامل ثلاث حالات تتمثل في:

- رأسمال عامل صافي إجمالي موجب: ويشير ذلك إلى أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل، حيث تمكنت المؤسسة حسب هذا المؤشر من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها طويلة المدى، وحققت فائض مالي.
- رأسمال عامل صافي إجمالي معدوم: يعني ذلك أن المؤسسة في حالة التوازن الأمثل على المدى الطويل لكن دون تحقيق فائض، حيث نجحت المؤسسة فقط في تمويل احتياجاتها طويلة المدى دون تحقيق فائض ولا تحقيق عجز.
- رأسمال عامل صافي إجمالي سالب: يشير المؤشر إلى أن المؤسسة عجزت عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية الثابتة باستخدام مواردها المالية الدائمة، وحققت بذلك عجز في تمويل هذه الاحتياجات².

2/1 الاحتياج في رأس المال العامل (BFR):

¹ بوعريوة الربيع، محاضرات في مقياس التسيير المالي، جامعة امحمد بوقرة . بومرداس، 2018/2019، ص5.

² إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي الإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع . عمان، 2006، ص 83.

تعتبر احتياجات رأس المال العامل في تاريخ معين عن رأس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة بمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ، كما يعرف بأنه جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغط من طرف الموارد الدورية، بمعنى آخر أنه يعبر عن الاحتياج الصافي لدورة الاستغلال (الشرائية، التخزينية، الإنتاجية، البيعية) وتحدث نتيجة الاختلاف الزمني بين التدفقات الحقيقية والتدفقات التمويلية الموافقة، يحسب احتياج رأس المال بالعلاقة التالية:

احتياج رأس المال العامل = احتياجات دورة الاستغلال - موارد دورة الاستغلال.

يمكن تمييز الحالات الرئيسية التالية والتي يكون عليها احتياج رأس المال العامل، وهي:

- احتياج رأس المال العامل موجب: تعبر هذه الحالة عن أن احتياجات دورة الاستغلال أكبر من موارد دورة الاستغلال.
- احتياج رأس المال العامل سالب: تعبر هذه الحالة عن أن المؤسسة استطاعت أن تلبى احتياجاتها الاستغلالية من موارد دورة الاستغلال.
- احتياج رأس المال العامل معدوم: تعبر هذه الحالة عن أن موارد دورة الاستغلال تساوي احتياجات دورة الاستغلال وفي الواقع العملي يصعب تحقيقها لأن المؤسسة التي تكون في حالة نشاط دائما في حالة احتياج لتمويل أنشطتها الرئيسية¹.

3/1/ الخزينة:

هي عبارة عن إجمالي النقديات الموجودة (باستثناء السلفات المصرفية)، كما يمكن معرفتها عن طريق الفرق بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل. كما تعرف على أنها الفرق بين أصول الخزينة وخصومها.

الخزينة مرتبطة برأس المال العامل واحتياجاته بحيث يمكن أن نكون أمام ثلاثة حالات:

- إذا كان رأس المال العامل أكبر من احتياج رأس المال العامل فإن الخزينة موجبة، في هذه الحالة المؤسسة قامت بتجميد جزء من أموالها الثابتة لتغطية رأس المال العامل.
- وإذا كان رأس المال العامل أقل من احتياج رأس المال العامل فإن الخزينة سالبة، المؤسسة في حالة عجز أي غير قادرة على تسديد ديونها في آجالها.
- إذا كان رأس المال العامل يساوي احتياج رأس المال العامل فإن الخزينة تساوي الصفر بمعنى أننا أمام الخزينة المثلى، إن الوصول إلى هذه الحالة يكون بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة وفق الإمكانيات المتاحة عن طريق تقادي مشاكل عدم التسديد، وبالتالي التحكم في السيولة دون التأثير على الربحية².

¹ بوعريوة الربيع، مرجع سابق، ص 19.

² شعيب شنتوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2012، ص 120.

2/ النسب المالية:

تعرف النسب المالية على أنها تلك العلاقة بين بعض القيم في القوائم المالية سواء كانت في نفس القائمة المالية أو مشتقة من أكثر من قائمة مالية (الميزانية المالية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة)، بحيث تنتج بواسطة قسمة أي عنصر من عناصر القوائم المالية على عنصر آخر¹.

ويجب مراعاة النواحي التالية عند استخدام النسب المالية في التحليل:

- ✓ أن نسبة مالية واحدة لا تكفي للحكم على الأداء العام للمنشأة ولكن عند توافر مجموعة من النسب يمكن بشكل معقول الحكم على الأداء العام للمنشأة.
- ✓ يجب أن يتأكد المحلل المالي من أن تواريخ القوائم المالية المستخدمة لأغراض المقارنة متجانسة.
- ✓ يجب أن تكون البيانات المالية المستخدمة في التحليل المالي متجانسة وتم استخراجها بطريقة موحدة وبالتالي تم صياغتها وتسجيلها بشكل متجانس².

1/2/ نسب الهيكل المالية:

أ/ نسبة تغطية الاستخدامات الثابتة: تمول التثبيتات أو الاستخدامات المستقرة بواسطة الموارد الدائمة، فإذا فاقت هذه النسبة الواحد، فهذا يعني ما يعرف برأس المال العامل الصافي الإجمالي وتقاس هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة تغطية الاستخدامات الثابتة} = \frac{\text{الموارد الثابتة}}{\text{الاستخدامات الثابتة}}.$$

ب/ نسبة الاستدانة المالية: تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الاستدانة المالية} = \frac{\text{الديون المالية} + \text{خزينة الخصوم}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

يتعين أن لا تتجاوز هذه النسبة 1، وذلك من أجل أن تستطيع المؤسسة أن تخدم ديونها: فكلما كانت هذه النسبة أقل كلما تمكنت المؤسسة من أن تتعامل بشكل أفضل مع الدائنين سواء عند الاقتراض أو عند تسديد الديون، فالهدف من هذه القاعدة هو جعل المؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية بمعنى أن لا يفوق مجموع ديونها حجم رؤوس الأموال الخاصة، أي أن ملاك المؤسسة مساهمين في احتياجاتها أكثر من مقرضيه.

2/2/ نسب السيولة:

¹ قوادي محمد، محاضرات في مقياس التسيير المالي جامعة الجلفة، 2022/2021، ص 44.

² ابتهاج مصطفى آخرون، التمويل والإدارة المالية، جامعة القاهرة، سنة النشر غير مذكورة، ص 64.

أ/ نسبة السيولة العامة (نسبة التداول): تعبر هذه النسبة على عدد المرات التي تستطيع فيها الاستخدامات المتداولة تغطية الموارد المتداولة، فكلما زادت هذه النسبة دل لنا ذلك على قدرة المؤسسة على مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة المفاجئ دون الحاجة إلى تحويل جزء من الأصول الثابتة إلى سيولة أو الحصول على قروض جديدة، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

هذه النسبة يتعين أن تتجاوز الواحد من أجل تحقيق رأس مال عامل صافي إجمالي موجب، وبالتالي كلما كانت هذه النسبة كبيرة كلما أعطت المؤسسة هامشاً للمناورة، على أن لا يبالغ في قيمتها.

ب/ نسبة السيولة السريعة: تمثل العلاقة بين الأصول المتداولة بعد طرح المخزونات وبين الخصوم المتداولة، كما تسمى بنسبة الخزينة الإجمالية، وتعتبر هذه النسبة أكثر دقة ومصادقية في قياس السيولة من نسبة السيولة العامة وذلك لاقتصارها على الأصول الأكثر سيولة، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{(الأصول المتداولة - المخزونات)}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

يفضل أن تكون هذه النسبة في المجال 0.3 و 0.5 .

ج/ نسبة السيولة الجاهزة (الفورية): تعتبر هذه النسبة من أدق النسب التي تبين مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها قصيرة الأجل وذلك بالاعتماد على السيولة الموجودة تحت تصرفها فقط، دون اللجوء إلى القيم غير الجاهزة، لأنه من الصعب على المؤسسة أن تتوقع مدة معينة لتحويل المخزونات أو الحقوق إلى سيولة جاهزة، وتحسب وفق العلاقة التالية¹:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة (الفورية)} = \frac{\text{خزينة الأصول}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

هذه النسبة بشكل عام يفضل أن محصورة في المجال بين 0.2 و 0.3.

3/2/ نسب النشاط:

أ/ معدل دوران المخزون: تعبر هذه النسبة على عدد المرات التي يتحول فيها المخزون السلعي إلى مبيعات وكلما انخفض هذا المعدل دل على أن المؤسسة تعاني من بطئ في تصريف مخزونها وهو ما يؤدي إلى تجميد جزء من الأموال على شكل مخزون، ومن جهة أخرى فإن الزيادة في هذا المعدل قد تعني زيادة نشاط المؤسسة، ويحسب كما يلي:

¹ تومي إبراهيم، محاضرات في مقياس التدبير المالي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2021/2022، ص 76 ص 78.

معدل دوران المخزون = تكلفة الشراء أو الإنتاج / متوسط المخزون.

متوسط المخزون = (مخزون بداية المدة + مخزون آخر المدة) / 2.

مدة تصريف المخزون = 360 / معدل دوران المخزون.

ب/ معدل دوران الزبائن: يتوقف نجاح المرحلة السابقة (تصريف المخزونات) على نجاح هذه المرحلة حيث تبدأ من تاريخ البيع للعملاء وتستمر إلى غاية تحويلهم إلى سيولة وتعبّر النسبة التالية عن ذلك:

معدل دوران المدينون = صافي المبيعات الآجلة السنوية داخل الرسم / رصيد الحسابات المدينة (رصيد نهاية المدة)

متوسط فترة التحصيل من العملاء = 360 / معدل دوران المدينون.

ج/ معدل دوران الموردين: تعبّر هذه النسبة عن الآجال الممنوحة من طرف الموردين بالنسبة للمؤسسة وهي بمثابة مصدر تمويل قصير الأجل وتحسب كالتالي¹:

معدل دوران الدائنون = المشتريات السنوية الآجلة داخل الرسم / رصيد الحسابات الدائنة (رصيد نهاية المدة)

متوسط فترة التسديد = 360 / معدل دوران الدائنون.

4/2 / نسب المردودية:

أ/ المردودية الاقتصادية: تشير إلى مدى تحقيق رأسمال اقتصادي إلى فائض نقدي حيث يعبر عنها بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = إجمالي فائض الاستغلال (EBE) / الأموال المستثمرة (الموارد الدائمة)

تعبّر المردودية الاقتصادية بشكل ما على ما يعرف بالكفاءة الصناعية والتجارية للمؤسسة أي مدى الاستغلال الأمثل لأصولها فإذا كانت أصول المؤسسة غير مستغلة فالأجدر بها أن توسع نشاطها (إذا كان القطاع قابل للتوسع) أو تقوم بإيجار أصولها الثابتة غير المستغلة (حالة تشبع للسوق) أو تنازلها عن جزء من أصولها قصد الحصول على سيولة نقدية.

ب/ المردودية المالية: يطلق عليها أيضا اسم مردودية الأموال الخاصة، وتعبّر عن مردودية الأموال الخاصة أو المشتهرة في تحقيق العائد المتوقع (نتائج صافية)، وتحسب بالعلاقة التالية:

¹ سعيدة بورديمية، مطبوعة دروس التسيير المالي، جامعة 08 ماي 1945. قالمة، 2015/2014، ص38.

مردودية الأموال الخاصة (المالية R F) = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.

تكون هذه النسبة محل اهتمام من قبل المساهمين ، بحيث تمثل القدرة المالية للمؤسسة للتعويض للمساهمين في شكل أرباح موزعة أو احتياطات ، أما بالنسبة لمجالها فيكون حسب الحالات التالية¹:

- $R F < 0$: لا توجد مردودية مالية.
- $0 < R F \leq 5$: مردودية مالية ضعيفة.
- $5 < R F \leq 10$: مردودية مالية متوسطة.
- $R F \geq 10$: مردودية مقبولة.

الفرع الثاني: أدوات التخطيط المالي والاستشراف.

1/ الموازنات التقديرية: حسب Gordon shilinglaw يعتبر الموازنة التقديرية بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع².

ويمكن اختصار أهم أهداف الموازنات التقديرية على النحو التالي³:

- ✓ التنسيق بين الأهداف والقرارات.
- ✓ تفعيل مساهمة مختلف فئات العاملين في العملية التخطيطية ، الأمر الذي يشعرهم بالمسؤولية.
- ✓ شمول الموازنة لمختلف تفاصيل عملية التخطيط ابتداء من كونها مجرد أفكار إلى أن يتم اعتمادها من الإدارة العليا وإقرارها.
- ✓ تمكين إدارة المنشأة من الرقابة على تنفيذ مختلف المهام المطلوبة من كافة الأفراد والأقسام ، وكذلك السيطرة على التكاليف.
- ✓ تساعد الموازنات التخطيطية في تقرير احتياجات المنشأة من مختلف أنواع الموارد المادية والبشرية.

وعلى أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها (الغرض من الإنفاق) يتم تقسيم الموازنات التقديرية إلى:

أ/ موازنات تشغيلية: وهي التي تكون مرتبطة بالدورة الاستغلالية ، وتتمثل في الأعمال العادية للمؤسسة وذلك مثل: موازنة المبيعات ، موازنة الإنتاج ، موازنة التموينات ، موازنة العمل والأجور ، موازنة مشتريات المواد الأولية ، الموازنة النقدية.

¹ بوعريوة الربيع ، مرجع سبق ذكره ، 2018/2019 ، ص 52.

² بوهالي محمد ، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2012/2013 ، ص 11.

³ سمسوم صليحة ، مدى قابلية استخدام نظام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، 2015/2016 ،

ب/ موازنات الاستثمارات: تهدف إلى تخطيط ورقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها إضافة أصول ثابتة جديدة أو تطوير وإحلال الأصول القديمة بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة¹.

ويتوقف نجاح هذا النظام الموازني على مجموعة من الضوابط التنظيمية والتنظيمية والسلوكية التي سيتم تفصيلها عند دراسة فعالية هذه الأدوات في الفصل الثاني.

2/ الموازنة النقدية: هي قائمة توضح الإيرادات (المقبوضات) النقدية المتوقعة خلال فترة زمنية معينة ،وتواريخ تحصيلها ،وكذلك المدفوعات (المصروفات) النقدية المتوقعة خلال الفترة نفسها وتواريخ سدادها².

ولها عدة استخدامات منها:

- تستخدم في التخطيط المالي والرقابة المالية.
- تساعد المدير المالي في إظهار الفترات التي يتحقق فيها فائضا والفترات التي يتحقق فيها عجزا مما يعطيه فرصة كافية للبحث عن مجالات لاستثمار الأموال الفائضة والبحث عن مصادر تمويل مناسبة وفي الوقت المناسب.
- تساعد المدير المالي في تبيان الفترة التي يستطيع فيها أن يسدد ما اقترضه من أموال وذلك بالفترات التي يتحقق فيها فائضا.
- تساعد المدير المالي في بيان الفترات التي يستطيع أن يوزع أرباحا على الملاك بحيث لا تشكل عبئا على سيولة المشروع.
- تعتبر نقطة بداية للتحضير لإعداد الميزانية العمومية التقديرية.
- تساعد المدير المالي في المقارنة بين سياسات البيع والشراء المطبقة ومدى التوافق بينهما.

يتم إعداد الموازنة لفترة سنة أو ستة أشهر في غالب الأحيان ،ويمكن أن تجزأ على فترات شهرية أو أسبوعية ،وهي تتكون من ثلاث جداول:

أ/ جدول المقبوضات: يقصد به المخطط الزمني لجميع موارد المؤسسة وهي عبارة عن المبالغ المستحقة على المدينين في فترة الموازنة ومبالغ ناتجة عن عمليات وقعت خلال الفترة.

¹ فؤاد بن حدو ،محاضرات في الموازنة التقديرية ،جامعة الشهيد أحمد زبانه . غليزان ،2020/2019 ،ص9.

² عبد الله عبد الله السنفي ،الإدارة المالية ،جامعة العلوم والتكنولوجيا صنعاء ،2013 ،ص108.

ب/ جدول المدفوعات: يقصد به المخطط الزمني لجميع مدفوعات المؤسسة ،تتعلق هذه المدفوعات بالتزامات مستحقة في نهاية الفترة السابقة بالإضافة للتزامات الناتجة عن الفترة الحالية والتي تسدد في نفس الفترة.

ج/ جدول الموازنة: يظهر هذا الجدول المقبوضات ،المدفوعات ،الرصيد النقدي في بداية ونهاية الفترة ويجب أن تكون الأرصدة موجبة¹.

المطلب الثالث: متطلبات تفعيل نظام مراقبة التسيير.

حتى يتم تطبيق نظام مراقبة التسيير وضمان اشتغاله بفعالية داخل المؤسسة ،لا بد من توفر مجموعة من الشروط الأساسية التي تشكل الإطار المناسب لنجاحه. ويمكن إبراز هذه المتطلبات فيما يلي:

- الدعم القوي من الإدارة الوصية: يُعد الحصول على دعم قوي من الإدارة الوصية شرطاً أساسياً لنجاح عملية تطبيق نظام مراقبة التسيير. ولا يقتصر هذا الدعم على الجانب المعنوي أو مجرد وجود اتفاق ضمني ،بل يجب أن يمتد ليشمل التزاماً فعلياً وواضحاً من طرف الإدارة بعملية التطبيق. كما ينبغي أن يظهر هذا الاقتناع بشكل جلي أمام الإطارات والموظفين ،لما لذلك من أثر مباشر في تعزيز قبول النظام وتسهيل تنفيذه.
- إعلام جميع الموظفين: من الضروري إعلام جميع موظفي المؤسسة بالأسباب التي دفعت الإدارة إلى إدخال أدوات التسيير الحديثة ،مع العمل على توضيح مختلف الجوانب المرتبطة بهذا التغيير. ويهدف ذلك إلى رفع مستوى الوعي داخل المؤسسة وتخفيف الغموض الذي قد يحيط ببعض الإجراءات ،بما يساهم في طمأنة الموظفين المترددين. كما يُستحسن أن يتم تقديم أهداف وآفاق هذا المشروع بشكل شامل وواضح ،مع اعتماد تطبيق تدريجي يبدأ على مستوى مصلحة أو قسم معين من المؤسسة ،من أجل استخلاص النتائج وتقييمها قبل تعميم التجربة على باقي الأقسام.
- اختيار من يقود المشروع: على الرغم من أن الإدارة العامة تُعد المحرك الأساسي لعملية إدخال نظام مراقبة التسيير ،إلا أنه لا يُفضل أن تكون في الواجهة التنفيذية المباشرة للتطبيق. لذلك من الضروري اختيار فريق أو شخص مؤهل يتولى مسؤولية قيادة مشروع تطبيق النظام ،بما يضمن حسن التنفيذ والقدرة على المتابعة الميدانية والتنسيق بين مختلف الأطراف المعنية.
- الإدخال التدريجي والمرحلي لنظام مراقبة التسيير: يتطلب تطبيق نظام مراقبة التسيير ،باعتباره عملية تغيير تنظيمية عميقة ،وقتاً كافياً ليتم بشكل ناجح. لذلك يجب اعتماده بطريقة تدريجية وعلى مراحل متتابعة

¹ متناوي أحمد ،مطبوعة بيداغوجية الموازنات التقديرية ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ، 2023/2022 ، ص102.

تحت إشراف إدارة المشروع مع توفير اتصال واضح ومستمر بين مختلف الفاعلين. كما يُستحسن التركيز على إظهار النتائج الأولية بسرعة، بهدف تعزيز التحسين المستمر للأداء وتأمين النجاحات المحققة، بما يساهم في خلق ديناميكية إيجابية تدفع نحو التطوير المستمر.

- ربط نتائج التسيير بنظام الجزاءات والتحفيز: يُعد إشراك مختلف المسؤولين في عملية التسيير أمراً ضرورياً، ويُعتبر ربط نتائج الأداء بنظام جزاءات وتحفيزات أحد أهم عناصر هذا الإشراك. إذ يمكن التعبير عن الاعتراف بنتائج التسيير التي يحققها كل فرد أو مجموعة من خلال عدة آليات، مثل التعويضات المتباعدة، أو الترقية على أساس الاستحقاق، أو توسيع نطاق المسؤوليات والوسائل المتاحة، أو أي شكل آخر من أشكال التقدير والتحفيز.

- نظام معلومات فعال: تعتمد فعالية التنسيق داخل نظام مراقبة التسيير بشكل كبير على جودة المعلومات المستخدمة في قياس النتائج المحققة أو المستهدفة. كما تُعد دقة وموثوقية المعلومات عنصراً أساسياً في عملية التشخيص وتحليل الوضعيات، بما يسمح بالتحكم في القيود والصعوبات التي قد تواجه مختلف مراحل التسيير، وبالتالي دعم اتخاذ القرار وتحسين الأداء العام للمؤسسة¹.

المبحث الثالث: الأدوات الداعمة لنظام معلومات مراقبة التسيير.

المطلب 1: لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن.

1/ لوحة القيادة:

تعرف لوحة القيادة على أنها مجموعة من المؤشرات المنظمة التي يراقبها المسؤول من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات وتنسيق ومراقبة تصرفات المصلحة، كما تعد جدولاً ملخصاً يعرض بشكل دوري سلسلة من المؤشرات الرئيسية التي تسمح بمراقبة التسيير العام للمؤسسة أو التسيير المحلي لمركز المسؤولية، وتساعد كذلك على تحليل الانحرافات واتخاذ القرار في المدى القصير².

1/1 خصائص لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بمجموعة من الخصائص التي تجعلها أداة فعالة في مراقبة التسيير، من أهمها³:

الدورية: تُعد لوحة القيادة بشكل منتظم (يومي، أسبوعي، شهري أو سنوي) حسب طبيعة النشاط، مما يسمح بمتابعة مستمرة لأداء المؤسسة.

الطابع الكمي: تعتمد أساساً على مؤشرات كمية قابلة للقياس، لتسهيل عملية المقارنة بين الأهداف والنتائج الفعلية واكتشاف الانحرافات.

¹ عميروش بوشلاغم، مرجع سبق ذكره ص 288.

² بيدي مدني، مراقبة التسيير، مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر 3، 2025/2024، ص 101.

³ دويدي خديجة، محاضرات في مراقبة التسيير جامعة أحمد بوقرة. بومرداس، 2020/2019، ص 115.

السرعة: توفر المعلومات في الوقت المناسب، بما يمكن المسؤولين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية بسرعة وفعالية.

الانتقائية: تتضمن فقط المعلومات الأساسية والضرورية لكل مسؤول، بما يتناسب مع طبيعة مهامه وأهدافه. الديناميكية: لا تقتصر على عرض النتائج، بل تساهم في تحليل الانحرافات واقتراح الإجراءات التصحيحية، بما يساعد على تحسين الأداء.

الوضوح: تُعرض المعلومات بشكل مبسط وسهل الفهم، مما يسهل عملية الاتصال واتخاذ القرار. 2/1 أهداف لوحة القيادة: تهدف لوحة القيادة إلى توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتحسين أدائها، ويمكن إبراز هذه الأهداف من خلال بعدها العام وكذا من خلال وظائفها التطبيقية، وذلك كما يلي:

أولاً: الأهداف العامة:

تسهيل اتخاذ القرار من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب. متابعة سير النشاط عبر مؤشرات الأداء ومراقبة مدى استخدام الموارد. تقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة والكشف عن الانحرافات. تحسين استخدام وسائل الاستغلال بما يضمن تحقيق الأهداف بكفاءة. توضيح وضعية المؤسسة ومحيطها والمساهمة في توجيه المسؤولين نحو الاهتمام بالنقاط الجوهرية¹. ثانياً: الأهداف الوظيفية (التطبيقية):

تُعد أداة رقابة ومقارنة من خلال إبراز الفروقات بين التقديرات والنتائج الفعلية. تُعتبر أداة حوار وتنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية، مما يعزز التواصل داخل المؤسسة. تُسهم في تحسين عملية الاتصال وتبادل المعلومات بين المسؤولين. تُعد أداة لاتخاذ القرار من خلال توفير معلومات دقيقة تساعد على تحديد أسباب الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية².

3/1 مكونات لوحة القيادة: تعتمد لوحة القيادة على مجموعة محدودة من المؤشرات والمعلومات الأساسية، التي يتم اختيارها بعناية بما يخدم عملية التسيير واتخاذ القرار، ويمكن تصنيف هذه المكونات كما يلي:

❖ المعلومات المنهجية: تشمل المعطيات الأساسية المرتبطة بالنشاط، مثل الكميات، والإيرادات، والنفقات

، حيث يتم اختيار المؤشرات وفق معايير محددة، أهمها:

✓ أن تكون قابلة للاستغلال وتؤدي إلى اتخاذ قرار في الأمد القريب.

¹ بوهالي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات، بدون سنة نشر، ص 30.

✓ أن ترتبط بالنقاط الجوهرية للنشاط، والتي يكون لها تأثير مباشر على النتائج.

❖ المعلومات الجانبية: وهي المعلومات التي تتكيف مع مسؤوليات كل مدير، بحيث تقتصر على المعطيات التي تقع ضمن نطاق تدخله ويمكنه التأثير عليها، مع إمكانية إدراج بعض المعلومات الخارجية الضرورية لفهم النشاط بشكل أفضل.

❖ معلومات الأنشطة المتقاربة: تتمثل في المعلومات المرتبطة بالأنشطة التي تتكامل فيما بينها لتحقيق هدف معين، حيث تسمح بتنسيق الجهود بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة، مثل العلاقة بين نشاط الإنتاج والمبيعات.

❖ المعلومات المتعلقة بالبيئة: تشمل المعطيات الخارجية التي قد تؤثر على نشاط المؤسسة، مثل الظروف الاقتصادية والاجتماعية، ووضع السوق والموردين، مما يساعد على تحسين عملية التسيير.

❖ المعلومات الاستثنائية: وهي المعلومات التي تهدف إلى لفت انتباه المسؤول إلى الأحداث غير العادية (الإيجابية أو السلبية)، والتي تتطلب تدخلاً سريعاً لاتخاذ الإجراءات المناسبة¹.

2/ بطاقة الأداء المتوازن:

بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة.

وتتمثل فكرتها الأساسية في:

- التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل.
- التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية.
- التوازن بين مؤشرات قياس الأداء السابق ومؤشرات قياس الأداء المستقبلي.
- التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.

1/2/ أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: تم تقسيم البطاقة إلى أربعة أبعاد (محاور) للقياس هي:

✓ البعد المالي Financial Perspective: يهتم البعد المالي بقياس الأداء الاقتصادي للمؤسسة من خلال مجموعة من المؤشرات التي تعكس مدى تحقيق الأهداف المالية، كما يوضح أثر الاستراتيجيات المتبعة على النتائج المالية.

✓ بعد العملاء Customer Perspective : يركز هذا البعد على مدى قدرة المؤسسة على تلبية حاجات العملاء وتحقيق رضاهم، من خلال مؤشرات تعكس علاقتها بالسوق ومكانتها التنافسية.

¹ بيدي مدني، مرجع سبق ذكره، ص103.

- ✓ بعد العمليات الداخلية Internal Business Process: يعني هذا البعد بتحسين العمليات الداخلية التي تساهم في خلق قيمة للعميل، وضمان كفاءة الأداء بما يخدم تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- ✓ بعد التعلم والنمو Learning and Growth: يركز هذا البعد على تطوير الموارد البشرية والأنظمة الداخلية، بما يضمن تحسين القدرات التنظيمية واستمرارية الأداء على المدى الطويل¹.

2/2 أهداف بطاقة الأداء المتوازن: تسعى بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الإستراتيجية التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة، من أهمها:

- تحديد وتطوير إستراتيجية المنظمة.
- تعميم إستراتيجية المنظمة على جميع أنحاء المنظمة (إستراتيجية الاتصال).
- تجزئة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف فرعية، وترتيبها على مراحل متتالية من خلالها تتحقق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.
- الربط بين الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل وقصيرة الأجل.
- مراجعة دورية لأداء المنظمة، وذلك للتعرف على مواطن القصور ومعالجتها².

3/2 خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

تتميز بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من الخصائص التي تجعلها أداة فعالة في تقييم الأداء الاستراتيجي، ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:

- تحقيق التوازن بين المؤشرات المالية (الماضية) وغير المالية التي تمثل محركات الأداء المستقبلي، بما يربط بين الأداء الحالي والمستقبلي.
- الجمع بين أهداف الأجل القصير والطويل، مما يعزز الاستمرارية الإستراتيجية.
- الارتباط الوثيق بإستراتيجية المؤسسة من خلال ترجمتها إلى أهداف ومقاييس محددة.
- الاعتماد على تعدد الأبعاد في تقييم الأداء، مما يمنح رؤية شاملة ومتكاملة.
- دعم الاتصال والتعلم داخل المؤسسة بدل الاقتصار على الرقابة التقليدية.

4/2 أهمية بطاقة الأداء المتوازن: تبرز أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال الدور الذي تؤديه في تحسين فعالية التسيير، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

- تقديم رؤية شاملة للأداء تتجاوز المقاييس المالية التقليدية.

¹ خالدي عادل، محاضرات وتطبيقات في مقياس مراقبة التسيير، جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي، ص 91 ص 92.

² خالد رجم، شرطي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص 60.

- ربط الإستراتيجية بالأهداف التشغيلية ،مما يسهم في تحسين تنفيذها.
 - دعم عملية اتخاذ القرار من خلال توفير معلومات دقيقة ومتكاملة.
 - المساعدة في تشخيص مجالات التحسين وتوجيه الجهود نحو تحقيق الأداء الأفضل.
 - تعزيز نظام المتابعة والتقييم وربط الأداء بنظام تحفيزي¹.
- المطلب الثاني: نظم المعلومات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير.**

1/ تعريف نظام المعلومات المحاسبي والمالي:

يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالأحداث الاقتصادية ،بهدف تزويد مختلف الأطراف الداخلية والخارجية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار . ويقتصر هذا النظام على معالجة البيانات القابلة للقياس الكمي ذات الطابع المالي ،سواء كانت تاريخية أو مستقبلية. كما يعد هذا النظام جزءا من النظام المعلوماتي الشامل للمؤسسة ،حيث يعتمد على مجموعة من الموارد البشرية والمادية التي تتفاعل وفق إجراءات محددة لإنتاج معلومات مالية ملائمة وموثوقة.

ولا يقتصر هذا النظام على الجانب المحاسبي فقط ،بل يمتد ليشكل أساسا للمعلومات المالية التي تعتمد عليها المؤسسة في التحليل والتخطيط واتخاذ القرارات.

2/ أهمية نظام المعلومات المحاسبي والمالي:

- يُعد نظام المعلومات المحاسبي من أقدم وأهم نظم المعلومات في المؤسسة ،حيث يمثل الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها باقي النظم في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتسيير . وتتجلى أهميته فيما يلي:
- يساهم في تقديم صورة مالية متكاملة ودقيقة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة ،مما يساعد مختلف الأطراف على فهم نشاطها واتخاذ القرارات المناسب.
 - يرتبط بباقي نظم المعلومات داخل المؤسسة من خلال قنوات اتصال تسمح بتبادل البيانات ،مما يجعله جزءا أساسيا من النظام المعلوماتي الشامل.
 - يساعد في دعم التخطيط من خلال توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في التنبؤ النسبي بالأحداث المستقبلية وتوجيه الموارد نحو الاستخدام الأمثل.
 - يوفر مؤشرات ومعايير مالية تُستخدم في الرقابة وتقييم الأداء ،مما يساهم في تحسين فعالية التسيير.

¹ بوهالي محمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 93.

- يُمكن من ترجمة مخرجات النظم الفرعية الأخرى إلى مؤشرات مالية تُستخدم في التخطيط الإستراتيجي وتحقيق أهداف المؤسسة.¹

3/ مكونات نظم المعلومات المالية والمحاسبية: تتكون نظم المعلومات المالية والمحاسبية من مجموعة من

العناصر الأساسية المترابطة التي تعمل بشكل تكاملي من أجل جمع البيانات ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها داخل المؤسسة، بما يضمن تنظيم المعلومات المالية والمحاسبية بطريقة فعّالة. وتتمثل هذه المكونات فيما يلي:

- **العنصر البشري:** ويشمل جميع الأفراد الذين يستخدمون النظام داخل المؤسسة، مثل المحاسبين، المدققين والمديرين، إضافة إلى الأطراف الخارجية عند الحاجة، حيث يُعد هذا العنصر محور تشغيل النظام وإدارته.
- **الإجراءات والتعليمات:** وهي مجموعة من القواعد والخطوات المنظمة التي تحدد كيفية جمع البيانات المالية ومعالجتها وتخزينها واسترجاعها، سواء بطرق يدوية أو آلية.
- **البيانات:** وتشمل مختلف المعطيات المالية الناتجة عن نشاط المؤسسة، مثل الفواتير، المبيعات، المشتريات، الرواتب والتقارير المالية المختلفة.
- **البرمجيات:** وهي التطبيقات والأنظمة الحاسوبية التي تُستخدم في معالجة البيانات المالية وتحويلها إلى معلومات منظمة قابلة للاستخدام.
- **البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات:** وتشمل الأجهزة والمعدات والشبكات والوسائل التقنية التي تسمح بتشغيل النظام وتبادل وتخزين البيانات داخل المؤسسة.
- **الرقابة الداخلية:** وهي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تهدف إلى ضمان دقة البيانات وسلامتها وحمايتها من الأخطاء أو التلاعب، بما يضمن موثوقية المعلومات داخل النظام.²

4/ موقع نظم المعلومات المالية والمحاسبية ضمن نظام مراقبة التسيير:

تحتل نظم المعلومات المالية والمحاسبية موقعاً أساسياً ضمن نظام مراقبة التسيير، حيث تمثل المصدر الرئيسي للبيانات المالية والمحاسبية التي يتم الاعتماد عليها داخل المؤسسة. وتُعد مخرجات هذه النظم، وخاصة القوائم والتقارير المالية، بمثابة مدخلات أولية لنظام مراقبة التسيير، إذ يتم من خلالها توفير صورة منظمة عن مختلف الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

¹ بن موفقي علي، نور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة جيجل، 2009/2008، ص 19، ص 21.

² <https://www.investopedia.com/articles/professionaleducation/11/accounting-information-systems.asp>

وفي هذا الإطار ،يشكل نظام المعلومات المحاسبي حلقة وصل بين النشاط التشغيلي للمؤسسة ونظام مراقبة التسيير ،من خلال تحويل البيانات الأولية إلى معلومات مالية منظمة يمكن استخدامها داخل النظام الإداري. كما يساهم هذا الموقع في ضمان انسياب المعلومات داخل المؤسسة بطريقة منظمة ،بما يسمح بتجميعها وعرضها في شكل تقارير دورية¹.

5/ وظائف نظم المعلومات المالية والمحاسبية:

يقوم نظام المعلومات المالية والمحاسبية بمجموعة من الوظائف الأساسية التي تهدف إلى تنظيم البيانات المالية وتحويلها إلى معلومات منظمة، وذلك عبر سلسلة مترابطة من العمليات تشمل ما يلي:

- تجميع وتخزين البيانات: تشمل هذه الوظيفة جمع البيانات المالية من مختلف أنشطة المؤسسة اعتمادًا على الوثائق والمستندات ،ثم تنظيمها وحفظها بطريقة تسمح بالرجوع إليها عند الحاجة.
- معالجة البيانات: تتمثل في تحويل البيانات الأولية إلى معلومات منظمة من خلال عمليات التصنيف ،التسجيل ،الترحيل ،وإجراء العمليات الحسابية وفق قواعد محاسبية محددة.
- توليد المعلومات: يقوم النظام بإنتاج مخرجات في شكل تقارير وقوائم مالية منظمة ،يتم إعدادها وفق أسس محاسبية ،بما يضمن عرض المعلومات بطريقة واضحة.
- وظيفة الرقابة: تشمل مجموعة من الإجراءات التنظيمية والتقنية التي تهدف إلى ضمان سلامة البيانات ودقتها ،وحماية الأصول من خلال تنظيم المسؤوليات وتوثيق العمليات².

المطلب الثالث: خصائص المعلومات الداعمة لمراقبة التسيير.

تُعرف المعلومات بأنها بيانات تمت معالجتها وتنظيمها بطريقة تسمح باستخدامها من طرف مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة. وفي إطار مراقبة التسيير ،تمثل المعلومات أداة أساسية لفهم الوضعية الحالية للمؤسسة وتتبع تطور أنشطتها. ولا تقتصر أهمية المعلومات على توفرها فقط ،بل تتعدى ذلك إلى ضرورة اتسامها بمجموعة من الخصائص التي تجعلها قابلة للاستخدام في مختلف الوظائف التسييرية.

1/الخصائص الأساسية للمعلومات:

¹ بن موفقي علي ،مرجع سبق ذكره ،ص104.

² زينات أسماء ،نظام المعلومات المحاسبي ،مطبوعة جامعية ،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ،2023/2022 ،ص59.

1/1/ الملائمة: يقصد بالملائمة مدى ارتباط المعلومات باحتياجات المستخدمين، بحيث تكون قادرة على تلبية الأغراض التي أعدت من أجلها. وتتحقق هذه الخاصية من خلال:

- التوقيت المناسب: أي توفر المعلومات في الوقت الذي يسمح بالاستفادة منها .
- القيمة التنبؤية: قدرة المعلومات على إعطاء مؤشرات حول الاتجاهات المستقبلية .
- القيمة الرقابية: إمكانية استخدام المعلومات في متابعة الأنشطة وتصحيح الانحرافات .

2/1/ الموثوقية (الثقة): تعني مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات، بحيث تكون خالية من الأخطاء والتحيز، وتمثل الواقع تمثيلاً صادقاً. وتتحقق هذه الخاصية من خلال:

- صدق التعبير: عرض المعلومات بشكل يعكس حقيقة الأحداث .
- الحياد: عدم التحيز في إعداد المعلومات .
- قابلية التحقق: إمكانية الوصول إلى نفس النتائج عند استخدام نفس الأساليب .

2/ الخصائص الثانوية للمعلومات: إلى جانب الخصائص الأساسية، توجد خصائص أخرى تدعم جودة المعلومات، من أهمها:

أ/ الثبات: ويقصد به اعتماد نفس الأساليب المحاسبية عبر الفترات الزمنية، بما يضمن استقرار عرض المعلومات.

ب/ قابلية المقارنة: تعني إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج المؤسسة عبر الزمن، نتيجة تطبيق نفس القواعد والأساليب المحاسبية¹.

¹ أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 247.

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل الذي خصصناه للإطار المفاهيمي، توصلنا إلى أن مراقبة التسيير لم تعد مجرد وظيفة رقابية بل أصبحت نظاما متكاملًا يهدف إلى توجيه الأداء في المنظمة من خلال مجموعة من الأدوات المحاسبية والمالية التي تساهم في إنتاج المعلومات الضرورية لعملية التسيير.

غير أن فعالية مراقبة التسيير لا تتوقف على توفر هذه الأدوات فقط، بل تعتمد على نوعية المعلومات التي تنتجها من حيث ملاءمتها وموثوقيتها ومدى مساهمتها في دعم القرار.

إن التطرق لأهم المفاهيم المرتبطة بأدوات هذا النظام انطلاقًا من المحاسبة العامة مرورًا بالموازنات وصولًا إلى لوحة القيادة ونظم المعلومات، سمح لنا بمعرفة العلاقة التكاملية بين نظام مراقبة التسيير ونظام المعلومات الإدارية، حيث يقدم هذا الأخير المادة الخام لنظام مراقبة التسيير ليتولى معالجتها وتوجيهها.

إن هذا التأسيس النظري يدفعنا للتساؤل عن فعالية هذه الأدوات المحاسبية والمالية في مراقبة التسيير، وهو ما سنحاول الإجابة عليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

تحليل فعالية الأدوات المالية والمحاسبية
في مراقبة التسيير.

تمهيد:

بناءً على ما تم التوصل إليه في الفصل السابق من خلال تناول الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير وأدواتها تبرز أهمية المرور إلى تحليل هذه الأدوات وكيفية تحويلها من مجرد مفاهيم ونماذج نظرية إلى آليات تضمن كفاءة الأداء التنظيمي.

فأهمية الأدوات المحاسبية والمالية لا تكمن في مجرد تواجدها أو اتخاذها كأنظمة تسجيل للبيانات فقط، بل تتجلى هذه الأهمية في كيفية استخدامها، قدرتها على إنتاج معلومات ذات جودة، ومخرجات تدعم العملية الرقابية والإدارية.

يسعى هذا الفصل إلى تحليل فعالية هذه الأدوات من خلال دراسة مساهمتها في العملية الإدارية بمكوناتها، وتحليل دورها في العملية الرقابية انطلاقاً من قياس أداء الإدارة وكشف الانحرافات إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية مع التركيز على جودة المعلومات وأثرها في فعالية مراقبة التسيير، وصولاً إلى حدود نظام المعلومات. ولتحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: المساهمة الوظيفية للأدوات المحاسبية والمالية في العملية الإدارية.
- المبحث الثاني: الفعالية الإجرائية للأدوات المحاسبية والمالية في العملية الرقابية.
- المبحث الثالث: جودة المعلومات كمعيار لفعالية مراقبة التسيير.

المبحث الأول: المساهمة الوظيفية للأدوات المالية والمحاسبية في عملية التسيير.

المطلب الأول: مساهمة الأدوات المالية والمحاسبية في إعداد المخططات والموازنات التقديرية.

1/ دور المعلومات المحاسبية في عملية التخطيط:

تهدف عملية التخطيط إلى وضع خطط العمل المستقبلية التي يمكن الاسترشاد بها لتحقيق الأهداف في ظل الموارد المالية والبشرية المتاحة، ويتمثل الدور الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبي في خدمة الإدارة للقيام بوظيفة التخطيط من خلال المعلومات التي يوفرها بالشكل الملائم كما ونوعاً وفي الوقت المناسب والتي يتم الاستعانة بها في تحديد الأهداف الفرعية والعامة ورسم الخطط.

ومن أهم المعلومات المحاسبية التي تساعد على التنبؤ بالمستقبل وإعداد الموازنات نذكرها فيما يلي¹:

- معلومات في شكل تقارير وبيانات إحصائية تلخص أحداث الماضي والحاضر مثل (كمية إنتاج، مبيعات، ساعات عمل....) تساهم في تحديد وإعداد الأهداف بدقة.
- معلومات تساعد الإدارة في تقييم الأهداف، وذلك من خلال دراسة كل هدف من ناحية التكلفة، العائد والوقت.
- معلومات تساعد الإدارة في وضع المعايير والتقديرات (كمية، مالية وزمنية).
- معلومات ملائمة وتفصيلية تساهم في التعرف على مدى سير الخطط.

إن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المتمثلة في القوائم المالية تعتبر بيانات تاريخية، إلا أنها تمثل لبنة أساسية في عملية التخطيط، وإن جودة مخرجات هذه العملية تتوقف على مدى موثوقية تلك القوائم المالية.

2/ دور التحليل المالي في إعداد الموازنات التقديرية:

إن اعتبار التحليل المالي والموازنات التقديرية كنظامين يؤدي بنا إلى تأكيد مدى تغذية هذين النظامين لبعضهما البعض، حيث يعتبر الأول قاعدة بيانات وركيزة أساسية لبناء الموازنة التقديرية، في حين أن هذه الأخيرة لا يمكن تأكيد مدى تحقيقها على أرض الواقع من عدمه إلا من خلال القيام بالتحليل المالي.

¹ موسى بن عيسى، فائزة لعرف، مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في دعم العملية الإدارية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 01(2022) ص 326.

وبالاعتماد على مؤشرات التحليل المالي كنسبة السيولة التي تحدد مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزاماتها، نسب المردودية التي تقيس قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من الأموال المستثمرة، بالإضافة إلى مؤشرات التوازن المالي التي تفترض أن الاستخدامات الثابتة تمول عن طريق الموارد الدائمة للمؤسسة أو الوفاء بالخصوم المتداولة عن طريق الأصول المتداولة، كلها معطيات تؤسس لقاعدة متينة تبني من خلالها الموازنة التقديرية السياسات البيعية والتشغيلية والمالية.

3/ دور المحاسبة التحليلية في تقدير التكاليف المستقبلية:

تلعب المحاسبة التحليلية، أو محاسبة التكاليف دوراً جوهرياً في تقدير التكاليف المستقبلية التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد خططها وموازناتها التقديرية. فقد تطور أسلوب قياس التكلفة بشكل كبير، إذ لم يعد يعتمد فقط على تجميع البيانات الفعلية أو التاريخية بعد انتهاء النشاط، بل أصبح يهتم بالتحديد المسبق للتكاليف قبل بدء عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة. ويقوم هذا الأسلوب على وضع تقديرات مسبقة لعناصر التكلفة المختلفة، واستعمال معدلات تحميل تقديرية للتكاليف غير المباشرة، بما يسمح للإدارة بالتنبؤ بتكلفة المنتجات والخدمات بصورة أكثر دقة.

وقد أدى هذا التطور إلى الاهتمام بمفهوم مراكز التكلفة، من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز أو دوائر نشاط تتمتع كل منها بوظائف محددة وتكاليف خاصة بها. ويساعد هذا التقسيم على تحسين دقة قياس التكلفة، سواء تعلق الأمر بالتكلفة الفعلية أو التقديرية أو المعيارية، كما يسمح بدراسة سلوك عناصر التكاليف المختلفة في مواجهة تغيرات حجم النشاط والإنتاج. فتكاليف المواد والأجور والمصاريف لا تتأثر بنفس الدرجة عند تغير حجم الإنتاج، ومن ثم فإن تحليل سلوكها يعد أمراً ضرورياً للتنبؤ بالتكاليف المستقبلية بصورة سليمة.

ومن أجل الوصول إلى تقدير أكثر دقة، تستعين محاسبة التكاليف بعدد من الأساليب العلمية، مثل الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات، وهو ما ساهم في انتقال مفهوم القياس من مجرد التقدير التقريبي إلى المعايير الدقيقة. ونتيجة لذلك، أصبحت التكاليف المعيارية أداة لا تقتصر على قياس التكلفة فقط، بل تمتد أيضاً إلى الرقابة عليها من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة وقياس الانحرافات وتحليل أسبابها.

تلعب المحاسبة التقديرية، من خلال نظام التكاليف المعيارية، دوراً أساسياً في تحديد المعايير اللازمة للتنبؤ بالتكاليف المستقبلية داخل المؤسسة. إذ توفر هذه المعايير قاعدة معلوماتية يعتمد عليها نظام الموازنات التقديرية في إعداد مختلف أنواع الموازنات التشغيلية والمالية.

وتتمثل هذه المساهمة في دعم إعداد موازنات الاستغلال، مثل موازنة الاستهلاكات وموازنة المشتريات، إضافة إلى موازنة الخزينة التي تهدف إلى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية. كما تسهم أيضاً في إعداد الميزانية التقديرية التي

تعكس الوضعية المالية المتوقعة للمؤسسة، حيث يتم تحديد النتيجة التقديرية بناءً على الفرق بين الإيرادات المنتظرة والتكاليف التقديرية المحسوبة وفقاً للمعايير المعيارية.

وبذلك، تُعد المحاسبة التقديرية أداة أساسية في بناء موازنات دقيقة وواقعية، من خلال توفير تقديرات كمية ومالية تساعد الإدارة على التحكم في التكاليف وتحسين عملية التخطيط المالي.

كما تؤدي المحاسبة التحليلية دوراً مهماً في إعداد الموازنات التقديرية، إذ توفر البيانات اللازمة لإعداد موازنات الإنتاج، المبيعات، المواد المباشرة، الأجور المباشرة والخدمات. وتبدأ هذه الموازنات في شكل كميات أو وحدات عينية، مثل عدد الوحدات المراد إنتاجها أو ساعات العمل المطلوبة أو كميات المواد الخام اللازمة، ثم يتم تحويلها إلى قيم مالية وفقاً للأسعار المتوقعة لعناصر التكلفة. وبهذا تسهم المحاسبة التحليلية في بناء موازنات أكثر واقعية ودقة، لأنها تعتمد على معرفة مسبقة بتكلفة المنتج أو النشاط.

ولا تقتصر أهمية المحاسبة التحليلية على دعم إعداد الموازنات فقط، بل تمتد إلى ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالإنتاج والتسعير وتوزيع الموارد. فمعرفة تكلفة المنتج مسبقاً تساعد الإدارة على اختيار البدائل الأكثر كفاءة، وتحديد الأسعار المناسبة، وتخصيص الموارد المتاحة بشكل يحقق أكبر مردودية ممكنة. ومن ثم، فإن المحاسبة التحليلية تمثل أداة أساسية في عملية التخطيط، لأنها توفر قاعدة معلومات دقيقة تضمن إعداد موازنات قابلة للتنفيذ وأكثر توافقاً مع الإمكانيات الحقيقية للمؤسسة¹

المطلب الثاني: دور المعلومات المالية والمحاسبية في دعم عملية اتخاذ القرار.

إن عملية اتخاذ القرار تعتبر وظيفة جوهرية ضمن العملية الإدارية، كونها تنقل المؤسسة من مرحلة التخطيط والتفكير إلى مرحلة التنفيذ، إلا أنها تعتبر آخر مرحلة تسبق التصرف، مما يعني أن اتخاذ القرار في حد ذاته ومن منظور نظمي يمثل مخرجات لعملية سابقة تعرف بصنع القرار.

وصناعة القرار تمر بمراحل أساسية تبدأ بتشخيص المشكلة وصولاً إلى اختيار بديل من بين البدائل وهو ما يمثل عملية اتخاذ القرار، وبما أن رشادة القرار تقتضي عدم الاعتماد على التقدير الشخصي بل على مؤشرات كمية ونوعية دقيقة كانت فعالية القرار تتوقف على ملائمة الأدوات المالية والمحاسبية المستخدمة للمفاضلة بين البدائل المطروحة.

¹ صلاح بيسوني وآخرون محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016/2017، ص 4 ص 5. / المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة المالية والتكاليف، عمان، الجزء الأول، طبعة 2014، ص 179.

1/ القرارات الاستثمارية: تعتبر من القرارات الأكثر مخاطرة عند المؤسسة ،لأن الاستثمار يتطلب أموالا كبيرة في مقابل عائد مرتقب على فترة زمنية طويلة. ولاختيار بديل استثماري من البدائل التي تكون مطروحة أمام متخذ القرار عليه أولا أن يختار الأداة الملائمة التي تسمح له بتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها.

وبطبيعة الحال اختيار الأداة يتوقف على جملة من المعايير ،نذكر منها:

- درجة التأكد (حالة التأكد أو عدم التأكد).
- القيمة الزمنية للنقود.

كما يتوقف على أولويات المؤسسة"

- المردودية.
- السيولة.

فمثلا إذا طرح أمام متخذ القرار مشروعين استثماريين في بيئة تتسم بعدم المخاطرة (التأكد) ،وتأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود. وإذا كانت أولوية المؤسسة تنصب حول تحقيق المردودية فيعتبر معيار القيمة الحالية الصافية من أكثر المعايير استخداما.ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$VAN = \sum_{p=1}^n FNT(1+t)^{-p} + VR(1+t)^{-n} - I_0$$

حيث:

- FNT التدفقات الصافية للخزينة التي يحققها المشروع سنويا.
- VR القيمة المتبقية من المشروع بعد نهاية العمر الإنتاجي.
- I_0 تكلفة الاستثمار.
- t معدل التحيين (الخصم).
- n العمر الإنتاجي.
- p رتبة السنة.

في العموم المؤسسة لا تقبل إلا الاستثمار الذي يحقق مردودية أي: $VAN > 0$.

أما في حالة المفاضلة بين مشروعين فيقع الاختيار على أكثرهما مردودية (المشروع صاحب أكبر قيمة حالية صافية).

أما إذا كان اهتمام المؤسسة يركز على مبدأ السيولة فسيختار متخذ القرار معيار فترة الاسترداد المخصوصة ،الذي يفاضل بين البدائل (الاستثمارات) على أساس أيهما سنسترد رأسماله في فترة أقصر.

ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\sum_{p=1}^n FNT(1+t)^{-p} = I_0$$

وتظهر فعالية الأداتين في قدرتهما على استبعاد الاستثمارات التي لا تحقق مردودية وتحمي المؤسسة من استنزاف مواردها.

2/ القرارات التمويلية: هي قرارات تتعلق باختيار أفضل مزيج تمويلي (أموال خاصة، ديون)، تهدف لتحقيق التوازن بين تعظيم عوائد الملاك من ناحية وتعظيم القيمة السوقية من ناحية ثانية.

1/2/ إدارة السيولة (تحقيق التوازن المالي): يلجأ متخذ القرار في هذا الوضع إلى التحليل المالي الوظيفي الذي يركز على تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى وظيفة الاستثمار، الاستغلال والتمويل. وهو الأساس الذي يتم اعتماده في إعداد الميزانية الوظيفية، التي تسمح لنا بحساب مؤشرات التوازن المالي (FRNG / BFR / TN) وقياس مدى تحقيقه.

وتتمثل شروط تحقيقه في :

$$FRNG > 0 \quad \checkmark$$

$$FRNG > BFR \quad \checkmark$$

$$TN \geq 0 \quad \checkmark$$

وبما أن:

$$TN = FRNG - BFR$$

فإن سعي المسير نحو تحقيق التوازن المالي ينصب حول خزينة غير سالبة، ما يطرح أمامه الحلول التالية في حالة (TN < 0):

- الرفع من FRNG عن طريق:
 - ✓ الرفع من الأموال الدائمة إما برفع المساهمات أو زيادة الاقتراضات.
 - ✓ التنازل عن التثبيات التي لا تؤثر على سير نشاط المؤسسة.
- خفض من BFR عن طريق:
 - ✓ تسريع عملية تصريف المخزونات.
 - ✓ تقليص المدة المتوسطة لتحصيل ديون الزبائن.
 - ✓ تمديد المدة المتوسطة لتسديد ديون الموردين.

2/2/ المفاضلة بين مصادر التمويل (نفترض أم نعتد التمويل الذاتي): في هذه الحالة قد يستند متخذ القرار على إحدى الأدوات:

أ/ نسبة الاستقلالية المالية: مؤداها أن مجموع الديون المالية (باستثناء الاعتمادات البنكية الجارية) يجب ألا يفوق الأموال الخاصة. وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الديون المالية}}{\text{الأموال الخاصة}}.$$

الالتزام بهذه القاعدة يوجب أن تكون هذه النسبة أقل من الواحد. ومن أجل التقيد بقاعدة الاستدانة العظمى يجب ألا يؤثر قرار التمويل على النسبة أعلاه أي يجب ألا تتعدى النصف (2/1) قبل اتخاذ القرار وبعبده.

إن الهدف من هذه القاعدة هو جعل المؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية، أي ألا يفوق مجموع ديونها حجم الأموال الخاصة، بمعنى أن يظل ملاك المؤسسة مساهمين في احتياجاتها أكثر من مقرضها.¹ ما يجعل اللجوء إلى الاقتراض أقل ملاءمة إذا كانت هذه النسبة مرتفعة.

ب/ أثر الرفع المالي: ويقصد به تأثير الهيكل المالي للمؤسسة على مردودية الأموال الخاصة، فهو يقيس التأثير الإيجابي أو السلبي للاستدانة على مردودية الأموال الخاصة.

يحسب وفق العلاقة التالية²:

$$EL = \frac{D}{CP} (Re - i)(1 - t)$$

يختار المسير قرار التمويل الذاتي إذا كان أثر الرفع سالبا (أثر الديون سلبي على مردودية الأموال الخاصة)، لأن تكلفة الدين أكبر من المردودية الاقتصادية.

أما إذا كان أثر الرفع المالي موجبا، فإن اللجوء إلى الاقتراض يصبح مبررا لأنه يساهم في رفع مردودية الأموال الخاصة، مع ضرورة مراقبة نسبة الاستدانة.

3/ القرارات التشغيلية: هي قرارات ميدانية وتتم مباشرة وكثيرة جدا وضرورية لسير المؤسسة، وتتميز بكونها قصيرة المدى روتينية وتكرر باستمرار وفقا لوظائف المؤسسة.³

¹ إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 302.

² قمان مصطفى، مطبوعة دروس لمقياس التسيير المالي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019، ص 24.

³ رمضان عفيف، مكيد على، نحو إطار مفاهيمي لاتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 02، 2020، ص 77.

ومن أهم القرارات التي تصادف متخذ القرار :

1/3 قرارات التسعير: تعتبر قرارات التسعير قرارات هامة وحساسة في مجال التسويق خاصة في حالة طرح وتقديم منتجات وخدمات جديدة في السوق، أو إجراء أي تعديلات على الأسعار بالزيادة أو التخفيض وهذا نظراً لأن هذه القرارات تؤثر بشكل مباشر على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وعلى مستقبلها¹.

وهناك عدة أساليب يستند عليها في هذا القرار من بينها التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل.

وتعتمد المؤسسة على تحليل نقطة التعادل من خلال افتراض عدة أسعار ممكنة، ثم دراسة أثر كل سعر على حجم الطلب والإيرادات والتكاليف. ويتم اختيار السعر الذي يسمح بتغطية جميع التكاليف وتحقيق الربح المستهدف.

وتحسب كمية التعادل لكل سعر وفق العلاقة التالية:

$$\text{كمية التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{السعر} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

كما يمكن تحديد السعر الذي يحقق ربحاً معيناً بالاعتماد على العلاقة:

$$\text{رقم الأعمال الأدنى (عتبة المردودية)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{معدل هامش التكلفة المتغيرة}}$$

وبعد مقارنة النتائج الخاصة بكل سعر، تختار المؤسسة السعر الذي يحقق أكبر ربح ممكن. ومن أهم مزايا هذا الأسلوب أنه يوفر هامش مرونة كبير في تحديد السعر الملائم للمنتجات، من خلال معرفة الحد الأدنى للسعر الذي يضمن تغطية التكاليف، مما يسمح باستغلال المناورة السعرية لزيادة المبيعات والأرباح وتعزيز المكانة التنافسية للمؤسسة².

2/3 قرار التخلي عن خط إنتاج: قد يُطرح أمام متخذ القرار بديل التخلي عن منتج من منتجات المؤسسة لأنه يحقق خسارة، وفي هذه الحالة لا تكفي النتيجة التحليلية لاعتماد هذا القرار، حيث يلجأ في هذه الحالة إلى منهج هامش المساهمة، الذي يمثل الجزء الذي يغطيه المنتج من التكاليف الثابتة بعد تغطية نصيبه من التكاليف المتغيرة، وهو ما يعبر عنه بالهامش على التكلفة المتغيرة. الذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} \times \text{التكاليف المتغيرة}$$

¹ هادفي خالد، مرجع سبق ذكره ص 88.

² هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 108.

وطالما كان هامش المساهمة موجباً فإن قرار التخلي عن المنتج يستبعد من حسابات متخذ القرار ،كون استبعاده سيؤدي إلى تحميل المنتجات الأخرى الجزء الذي كان يتحمله من التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض النتيجة.

المطلب الثالث: دور الأدوات المالية والمحاسبية في متابعة وربط الأهداف بالنتائج.

1/ الوظيفة الرقابية للموازنات:

تؤدي الموازنات التقديرية دوراً أساسياً في ربط الأهداف بالنتائج ،لأنها لا تمثل مجرد تقديرات رقمية ،وإنما تعد معياراً مسبقاً للأداء تعتمد عليه المؤسسة في متابعة تنفيذ أهدافها. ويتم ذلك من خلال ترجمة الأهداف العامة إلى أهداف فرعية كمية موزعة على مختلف الإدارات ومراكز المسؤولية ،بحيث يصبح لكل مركز هدف محدد يسعى إلى تحقيقه.

وبعد تنفيذ النشاط، تتم مقارنة النتائج الفعلية بما ورد في الموازنة ،الأمر الذي يسمح بالكشف عن وجود فروق بين المخطط والمحقق ،ويربط هذه الفروق بالجهة المسؤولة عنها. ومن ثم تصبح الموازنة أداة لتقييم أداء مختلف مراكز المسؤولية ،لأنها تبين مدى قدرة كل مركز على تحقيق الأهداف المحددة له.

وتزداد فعالية الموازنات في هذا المجال عندما تعتمد المؤسسة على مبدأ الإدارة بالاستثناء ،الذي يقوم على تركيز اهتمام الإدارة على الانحرافات الجوهرية فقط ،سواء كانت إيجابية أو سلبية ،بدل متابعة جميع التفاصيل. ويساعد ذلك على ترشيد الجهد الرقابي ،وتوجيه تدخل الإدارة نحو المجالات التي تتطلب تصحيحاً أو دعماً ،بما يساهم في تحسين الأداء وربط النتائج الفعلية بالأهداف المسطرة.¹

وإذا كانت الموازنات تسمح برصد الانحرافات الجوهرية وفق مبدأ الإدارة بالاستثناء ،فإن تفعيل هذه الرقابة يتطلب أداة تركيبية سريعة.

2/ لوحة القيادة كأداة للتركيب والإنذار المبكر:

من شروط العمل الجيد للوحة القيادة أن تكون أداة تركيبية تضم المعلومات الضرورية لقيادة النشاط بناء على المهمات والأهداف لمركز المسؤولية ،إذ يجب تحديد النقاط الجوهرية للمراقبة باستمرار ،وتحديد مؤشرات تسمح بقياس مستواها ،وتعريف قيمة عتبة (منبهات) لا ينبغي تجاوزها تحت أي ظرف بالنظر إلى الوضعية الكلية للقسم.

¹ بوهالي محمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 15 16.

بالإضافة إلى شرط سرعة الإعداد والنقل الذي يعتبر مبدأ من مبادئ لوحة القيادة ،حيث يفضل غالبا الحصول على معطيات حقيقية مقدرة بدلا من معطيات حقيقية دقيقة لكن متأخرة ،لذلك يجب توفر عنصري الدقة والسرعة ،فالدور الأساسي للوحة القيادة هو تنبيه المسؤولين بشأن تسييرهم بما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة وفعالة ،نظرا لهذه السرعة.¹

هذه السرعة في التنبيه التي توفرها لوحة القيادة تمهد الطريق لعملية التغذية العكسية والتعلم التنظيمي.

3/ التغذية العكسية ودورها في تعديل المسار الإستراتيجي:

تعد المعلومات والبيانات التي يتم جمعها خلال مراحل تقييم الأداء ،خاصة تلك الواردة في التقارير الشفوية والكتابية ،أساساً لعملية التغذية العكسية داخل المؤسسة ،إذ يتم الاعتماد على نتائج المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المستهدف ،وما تكشف عنه من انحرافات ،في إعداد تقارير ترفع إلى الإدارة قصد مراجعة الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وبذلك تمثل التغذية العكسية امتداداً لعملية تقييم الأداء ،لأنها تمكن الإدارة من التعرف على نقاط القوة والضعف ،وتحديد أسباب الانحرافات ،والحكم على مدى نجاح المؤسسة في تنفيذ أهدافها واستراتيجيتها.²

تمثل التغذية العكسية والتعلم العملية النهائية التي تقدمها لوحة القيادة ،إذ تساعد المديرين في هذه المرحلة على مراقبة تقدم المؤسسة ونموها من خلال النتائج المحققة والتغذية العكسية الواردة من مختلف المستويات التنظيمية. وتتيح هذه العملية للقيادة العليا فرصة مراجعة أداء الموظفين والأداء الخاص بكل وظيفة على حدى ،بهدف التحقق من مدى تحقيق الأهداف المخطط لها.

كما تسهم هذه العملية في تحديد مدى نجاح المؤسسة في تنفيذ مناهج التعلم الاستراتيجي ،حيث يُنظر إلى أي انحراف في التنفيذ عن الاستراتيجية المعتمدة باعتباره مؤشرا على وجود خلل يستوجب المعالجة عند مراجعة أداء المنظمة ودراسة فعالية تنفيذ العمليات. ولا تقتصر المراجعة على تقييم مدى نجاح التنفيذ فحسب ،بل تمتد أيضا إلى إمكانية تعديل الاستراتيجية ذاتها في ضوء النتائج المتحصل عليها ،بما يضمن تحسين الأداء واستمرار التكيف مع المتغيرات.³

¹ بوهالي محمد ،مرجع سبق ذكره ،ص 79 ص 82 .

² ريغة أحمد الصغير ،تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة قسنطينة 2 ،2013/2014 ،ص33.

³ عبد الحليم مزغيش ،أثر تصميم لوحة القيادة على تقييم الأداء المستدام وانعكاساتها على فعالية صنع القرار ،أطروحة دكتوراه علوم تجارية ،جامعة الجزائر 3 ،2022/2023 ،ص20.

وهنا تتجلى كذلك فعالية بطاقة الأداء المتوازن من خلالها بعدها الرابع المتعلق بالتعلم والنمو (محور التدريب التنظيمي)، فمن خلال الأهداف المحددة في محاورها الثلاث الأولى تتحدد المجالات التي يجب على المؤسسة الاهتمام بها كي تتمكن من تحسين أدائها، ومن ثم تحقيق أهداف المحاور الثلاث الأخرى، ويضم محور التدريب التنظيمي المجالات التالية¹:

- ✓ تكوين العمال في المؤسسة وتنمية مهاراتهم.
- ✓ توفير الأنظمة المعلوماتية اللازمة للعاملين.
- ✓ التحفيز وتشجيع المبادرات الفردية.

وبهذا يتحول دور الأدوات المالية والمحاسبية من مجرد أدوات للضبط التاريخي للنتائج، إلى نظام متكامل يدعم التعلم المستمر ويضمن مواءمة الأداء التشغيلي مع الرؤية الاستراتيجية للمؤسسة.

المبحث الثاني: الفعالية الإجرائية للأدوات المالية والمحاسبية في العملية الرقابية.

تتم عملية الرقابة داخل المؤسسة على أساس مقارنة الأداء الفعلي بالخطط والأهداف المسطرة مسبقاً، بهدف كشف الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب. ويُعد توفر المعلومات شرطاً أساسياً لنجاح هذه العملية، سواء تعلق الأمر بالمعايير التي تمثل مستوى الأداء المستهدف أو بالبيانات التي تعبر عن الأداء الفعلي. وفي هذا الإطار، يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى إنتاج معلومات دقيقة وملائمة تساعد الإدارة على قياس مستوى الأداء، وتحديد أي انحراف عن الخطط الموضوعية، من خلال جمع البيانات ومعالجتها وتقديم تقارير تفصيلية تعكس النشاط الفعلي لكل قسم، مما يساهم في تسهيل عملية الرقابة، وتحديد طبيعة الانحرافات وأسبابها بدقة.²

المطلب الأول: دور الأدوات المالية والمحاسبية في رصد وتحليل الانحرافات التشغيلية.

يُعد الأداء التشغيلي انعكاساً لمعايير عمل المنظمة في تحقيق التناسق بين مختلف أقسامها، إذ يجسد الكيفية التي تعتمد بها المؤسسة الأساليب المناسبة للوصول إلى النتائج المرجوة. كما يمثل مقياساً للكفاءة الداخلية للمؤسسة في تنظيم عملياتها اليومية واستغلال مواردها المتاحة بكفاءة، بما يمكنها من تلبية حاجات الزبائن بصورة مستمرة وتحقيق

¹ لمين علوي، نذيرة راقي، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية، دراسات العدد الاقتصادي المجلد 8 العدد 1، جانفي 2017، ص 91.

² موسى بن عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 327.

القدرة التنافسية وزيادة المبيعات. ويتجلى الأداء التشغيلي أساساً من خلال أربعة أبعاد رئيسية تتمثل في الجودة، والتكلفة، وأوقات التسليم، والمرونة، والتي تعد من أكثر المقاييس استخداماً في تقييم الأداء داخل المؤسسة¹.

وتقتضي عملية تقييم هذه الأبعاد وجود معايير مرجعية يمكن مقارنة الأداء الفعلي بها، وهو ما يبرز أهمية التكاليف المعيارية (وهي التكاليف المحددة مقدماً على أساس علمي وعملي في ظروف معينة لقياس وضبط التكاليف الفعلية) والموازنات باعتبارها الأساس الذي تعتمد عليه المؤسسة في قياس الأداء والكشف عن الانحرافات التشغيلية.

1/ تحديد المعايير: المعايير هي أداة قياس فعلية للتكاليف، تقوم على إدخال وتنظيم طريقة معيارية على أسس علمية وفنية واقتصادية، وبعبارة عن التقدير العشوائي ومنطلقة من إمكانية المؤسسة، ومتجاوبة مع ظروف عملها ويمكن وضع مستويات معيارية طبيعية لعناصر المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة لأقسام الإنتاج².

تتشترك التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية في أنهما يعدان مقدماً لغرض مقارنة التكلفة الفعلية وأنهما عبارة عن تقديرات لما يجب أن تكون عليه التكاليف، إلا أن التكاليف المعيارية تعتبر أكثر دقة كونها تعتمد على تحليل المدخلات والمخرجات بأساليب علمية³.

الشروط الواجب احترامها عند إعداد المعايير:

- ✓ التحفيز: يجب أن تُحدد المعايير في مستوى متوازن، بحيث لا تكون مرتفعة بشكل مبالغ فيه يؤدي إلى إحباط العاملين، ولا منخفضة بشكل يجعل تحقيقها سهلاً دون تحفيز على تحسين الأداء. فالمعايير المرتفعة جداً تُضعف المردودية بسبب صعوبة بلوغها، بينما المعايير المنخفضة تؤدي إلى استقرار الأداء عند حد أدنى دون محاولة تجاوزه.
- ✓ القبول: يكون الالتزام بالمعايير أكبر عندما يتم تحديدها بأسلوب تشاركي، حيث يساهم الأفراد في وضعها، مما يعزز شعورهم بالمسؤولية تجاه تحقيقها.

¹ أكساس زهرة، عدنان محمد، أثر تبني ممارسات الإدارة الرشيدة على الأداء التشغيلي، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 13 / العدد: 02 ديسمبر (2024)، ص 551.

² بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 228.

³ محمد تيسير عبد الحكيم رجي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الخامسة 2010، ص 316.

مصادر إعداد التكاليف المعيارية:

- التكلفة التاريخية: يتم تحديد المعيار اعتماداً على تكاليف الفترات السابقة، وتمتاز بسهولة التطبيق، إلا أنها قد لا تكون دقيقة لعدم ضمان ملائمة الظروف الماضية للوضع الحالي.
- التكلفة التاريخية المحينة (المعدلة): تقوم على تعديل التكاليف السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة في أسعار عوامل الإنتاج، مما يجعلها أكثر واقعية من التكلفة التاريخية البسيطة.
- التكلفة المعيارية النظرية (المثالية): تعتمد على ظروف إنتاج مثلى من حيث الكفاءة واستغلال الموارد، وتمثل أفضل مستوى ممكن للأداء، إلا أنها غالباً ما تكون صعبة التحقيق في الواقع.
- التكلفة المعيارية العادية (القابلة للتحقيق): تُبنى على أساس الظروف العادية مع مراعاة التوقعات الطبيعية ونسب الهدر، وتُعد من أكثر المعايير استخداماً لكونها تجمع بين الواقعية والتحفيز.
- السعر التنافسي (سعر السوق): يُستخدم كمرجع في حالة غياب بيانات تاريخية، خاصة عند طرح منتجات جديدة، ويرتبط بأساليب حديثة مثل التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية.¹

2/ قياس الأداء الفعلي:

إن الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي يقوم على أساس تدفق المعلومات من أعلى إلى أسفل من خلال نظام الموازنات التخطيطية كما يقوم أيضاً على أساس تدفق المعلومات من أسفل إلى أعلى من خلال نظام محاسبة المسؤولية ويشكل هذان النظامان معاً الإطار العام لنظام معلومات المحاسبة الإدارية وعلى الجانب الآخر، يجب أن يربط نظام معلومات المحاسبة الإدارية بنظام معلومات المحاسبة المالية بصورة يمكن معها إنتاج كل من تقارير المحاسبة الإدارية والتقارير المالية من خلال التجميع النهائي للبيانات التي يحويها كلا النظامين.²

إن تقارير الأداء تعبر عن نتائج الأحداث التي تمت داخل المؤسسة خلال فترة معينة وعادة ما تستخدم هذه التقارير في الرقابة وتقييم الأداء ومن أمثلة هذه التقارير القوائم المالية والتقارير الدورية.³

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 252.

² عطلاوي زكرياء، محاضرات في مقياس نظام المعلومات المحاسبي، جامعة الجزائر 3، 2023/2022، ص 57.

³ عبد العزيز السيد مصطفى وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي عملي، جامعة القاهرة، سنة النشر غير مذكورة، ص 59.

وتركز التقارير التشغيلية على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل المؤسسة وذلك لمساعدة الإدارة في التحكم والسيطرة على نظام العمليات كل يوم، يقوم النظام المحاسبي بإصدار العديد من التقارير التشغيلية مثل تقرير حول أرصدة المدينين، تقرير حول أرصدة المخزون، أوامر الشراء، أوامر البيع، وعند إعداد التقرير يجب مراعاة:

- ✓ وضوح ودقة العرض.
- ✓ التوقيت الملائم.
- ✓ تطبيق معيار الأهمية النسبية (التركيز على المعلومات الضرورية والمهمة).
- ✓ ينبغي أن توضح التقارير التغيرات التي تطرأ سواء انحراف أو تطور.¹

وكأحد أهم فروع نظم المعلومات المحاسبية التي تعمل على متابعة التكاليف، نظام المحاسبة التحليلية. وهو عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل..... إلخ بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق أهداف القياس والرقابة واتخاذ القرارات. وتتسم المعلومات التي ينتجها هذا النظام بأنها معلومات توجيهية للانتباه حيث تساعد كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وعدم الكفاءة، فضلاً عن إلقاء الضوء على مجالات التحسين وفرص التطوير. وإن فعالية هذه المرحلة مرهونة بقواعد ضرورية:

- ✓ كفاءة وحسن اختيار المدخلات من البيانات.
- ✓ تدعيم أساليب الرقابة على عمليات معالجة البيانات.
- ✓ تدعيم أساليب الرقابة على المخرجات.²

3/ كشف الانحرافات بين المخطط والفعل:

بعد إتمام العمليات الإنتاجية وحدوث التكاليف الفعلية وتسجيلها تتم مقارنتها مع التكاليف المعيارية المعدة مسبقاً ضمن جداول وموازنات، وهذا بغرض حساب الفروق بينها وتحليلها للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك مع تحديد المسؤوليات. ويمكن حساب الانحرافات الإجمالية لجميع عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة وفق العلاقة التالية:

¹ عطلاوي زكرياء، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان. الأردن، الطبعة الأولى 2013، ص 32.

الانحراف الإجمالي = التكلفة المعيارية للعنصر - التكلفة الفعلية للعنصر

يكون الانحراف الإجمالي وفق هذه العلاقة على ثلاث حالات كما يلي:

- ✓ انحراف موجب: يعني أن التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية.
- ✓ انحراف سالب: يعني أن التكلفة المعيارية أقل من التكلفة الفعلية.
- ✓ الفرق معدوم: يعني أن التكلفة المعيارية مساوية تماما للتكلفة الفعلية.¹

4/ تحليل الانحرافات: تتبع الإدارات هذا الأسلوب في تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ وينتج من عملية المراقبة إما انحراف إيجابي أو سلبي، ولتحديد هل الانحراف مفضل أم غير مفضل، فإنه يتوجب علينا أولاً تحديد البند المراد تحليله هل هو إيراد أم تكلفة، حيث إن كان البند إيراداً فإن الانحراف يكون مفضلاً إذا كان الأداء الفعلي أكبر من المتوقع، أما إذا كان البند تكلفة، فإن الانحراف يكون مفضلاً إذا كان الأداء الفعلي أقل من المتوقع.²

1/4 الانحرافات على التكاليف:

أ/ انحراف المواد المباشرة: ويتم تحليله إلى:

- ❖ انحراف سعر: يقيس انحراف السعر قيمة اختلاف سعر المواد الفعلي عندما يجب أن يكون عليه طبقاً للمعيار المحدد، فإذا زاد السعر الفعلي عن المعيار كان الانحراف في غير صالح المنشأة.
- ❖ انحراف كمية: يقيس قيمة الانحراف الناتج عن استخدام كمية من المواد الخام أكثر مما هو متوقع، وبالطبع فإن استخدام كمية مواد خام أكثر مما هو معايير يعد انحرافاً في غير صالح المنشأة.
- ب/ انحراف العمل المباشر: ويتم تحليله إلى³:
- ❖ انحراف معدل الأجر.
- ❖ انحراف كفاءة العمل.

2/4 الانحراف على الإيرادات: كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات والمتمثلة في مبيعات المؤسسة، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية.

¹ نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص 41 ص 42.

² أسامة عبد اللطيف منصور وآخرون، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار نشر جامعة قطر، الطبعة الأولى 2021، ص 186.

³ ليتراي هيجتر، سيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، بدون سنة نشر، ص 308 320.

وتكون قراءة الانحراف معاكسة لما هو عليه في الأعباء ،حيث أنه إذا كان الانحراف موجبا فهذا يعني أنه ملائم.¹

5/ تفسير الانحرافات: يمكن القول بصفة عامة أن انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة يمكن أن ترجع إلى أحد الثلاث مجموعات من الأسباب:

- التقلبات العشوائية في الأداء:
 - وهي انحرافات طبيعية ناتجة عن طبيعة العمليات الإنتاجية والعوامل البشرية والظروف المحيطة ،وغالباً ما تكون في حدود مقبولة ولا تستدعي تدخلاً رقابياً ما لم تتجاوز الحدود المعقولة .
 - عدم ملائمة المعايير المحددة:
 - حيث قد تعود الانحرافات إلى عدم دقة المعايير أو عدم توافقها مع الظروف الفعلية للنشاط ،مما يستدعي إعادة النظر في هذه المعايير وتعديلها بما يتلاءم مع الواقع .
 - سوء الأداء الفعلي:
 - ويعكس ضعفاً في التنفيذ مقارنة بما يجب أن يكون عليه الأداء في ظل الظروف المتاحة ،وهو ما يستوجب تدخلاً رقابياً لتصحيح الاختلالات وتحسين الكفاءة².
- وتظهر هذه الأسباب بشكل أكثر تحديداً في بعض أنواع الانحرافات ،حيث³:

- ✓ انحراف السعر: قد يرجع إلى عوامل مرتبطة بوظيفة التموين ،مثل ضعف توفر المعلومات اللازمة لتقدير الأسعار،أو محدودية القدرة التفاوضية مع الموردين ،أو فقدان بعض الامتيازات التجارية كخصومات الكمية ،إضافة إلى التغيرات غير المتوقعة في أسعار المواد .
- ✓ انحراف الكفاءة: يرتبط غالباً بظروف التنفيذ داخل المؤسسة ،مثل نقص خبرة العمال ،أو ضعف صيانة المعدات ،أو عدم ملائمة بيئة العمل،أو وضع معايير زمنية غير واقعية.
- ✓ انحراف المبيعات: يرتبط بعوامل السوق والنشاط التجاري ،مثل فشل تنفيذ الخطة البيعية ،أو تراجع الطلب ،أو اشتداد المنافسة ،أو ضعف الاستجابة لتغيرات أذواق المستهلكين ،أو انخفاض جودة المنتج.

6/ ربط الأسباب بالمسؤولية:

¹ درحمون هلال ،مرجع سبق ذكره ،ص262.

² محمد أحمد خليل ،عبد الحي مرعي ،محاسبة التكاليف في مجالات التخطيط ،مركز الكتاب . جامعة الاسكندرية ، 1980 ، ص 553.

³ أسامة عبد اللطيف منصور وآخرون ،مرجع سبق ذكره ،ص190.

إن تبني المنشآت فكرة لامركزية القرارات يعني تقسيم المنشأة إلى وحدات يسهل إدارتها، أي أن كل مدير في موقعه يأخذ من السلطات والصلاحيات ما يكفي لإدارة نشاطه بكفاءة، وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية والمساءلة عما يترتب على قراراته وإدارته من نتائج.

وتنقسم مراكز المسؤولية إلى¹:

- مركز تكلفة Cost Center .
- مركز ربحية Profit Center .
- مركز استثمار Investment Center .

7/ الإجراءات التصحيحية: عملية تصحيح الانحرافات تلي عملية تحديدها وتحليلها، وتصحيح الانحرافات هي النقطة التي تختلط عندها الرقابة مع الوظائف الإدارية الأخرى. فتصحيح الانحرافات قد يتم من خلال:

- ✓ مراجعة الخطط والمعايير الموضوعية مسبقاً وبالتالي فإن تصحيح الانحرافات يتم بتعديل الخطط والمعايير.
- ✓ أو قد يتم تصحيح الانحرافات عن طريق فحص الجوانب التنظيمية لإعادة توزيع المهام أو توضيح المسؤوليات.

✓ كما قد يتم التصحيح من خلال إعادة النظر في التشكيل، أو تدريب فريق العمل، أو التوجيه السليم لهم.

ونتيجة الاختلاط السابق، يرى البعض أن تصحيح الانحرافات ليس مرحلة رقابية، بل هي النقطة التي تبدأ عندها الوظائف الأخرى في العمل، ولكن بكل تأكيد فإن الرقابة لا تقتصر على قياس الأداء ومقارنته بالمعايير الموضوعية دون القيام بعمل شيء عندما ينحرف الأداء عما هو مخطط له.²

المطلب الثاني: فعالية استخدام التحليل المالي والمحاسبي في تقييم الأداء.

إن التحليل المالي هو نظام معلومات تقييمي رقابي يستمد مدخلاته من بيانات وأرقام وتقارير وكشوفات، ثم يقوم بإجراء العمليات على هذه البيانات بطرق خاصة لتصدر في شكل تقارير ونسب ومخططات ومشورة تقدم لمختلف المستويات الإدارية.³

¹ ليتراي هيجتر، مرجع سبق ذكره، ص 457.

² عصام الدين محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة العلوم والتكنولوجيا بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، 2015، ص 88.

³ محمد مدحت غسان الخيري، التحليل المالي الكشف عن الانحراف والاختلاس، الصايل للنشر والتوزيع، عمان . الأردن، الطبعة الأولى 2013، ص 41.

ويستمد التحليل المالي والمحاسبي بياناته وأرقامه من نظام المعلومات المحاسبي.

حيث ينتج عن هذا الأخير مستندات وتقارير وقوائم وبعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية، وهذه المعلومات المالية تمثل عمليات تسجيل (كم من الأرباح تحققت؟) ومعلومات رقابية (ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية؟) ومعلومات لاتخاذ القرار (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديد). وإذا أخذنا النظام المحاسبي بصورته الشاملة، فلا بد أن يسمح بالإجابة على أسئلة أساسية بشكل سريع وواضح، وتتمثل هذه الأسئلة فيما يلي:

- ما هي حالة المؤسسة (الجانب الوصفي)؟
- لماذا هي على هذه الحالة (الجانب الانتقادي)؟
- كيف يمكن تحسين هذه الحالة (الجانب التقديري والقراري)؟
- ارتفاع تكاليف ورشة ما هل هو أمر طبيعي؟

بالإجابة على هذه الأسئلة تتضح مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في:

- ✓ تشخيص المؤسسة.
- ✓ مساعدة المسيرين على الاختيار.
- ✓ التمكين من المتابعة التي ينتج عنها اكتشاف النقائص والمخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة.

ومن جملة الأسئلة المطروحة أيضا، منها ما يمكن الإجابة عنه من خلال معطيات المحاسبة المالية ومنها ما يستدعي مسك محاسبة تحليلية، ومنها أيضا ما يستوجب اللجوء إلى المحاسبة الموازنة.¹

1/ مؤشرات التحليل المالي والمحاسبي في تقييم الأداء:

لا يهدف التحليل المالي والمحاسبي في هذا الإطار إلى توجيه القرار بقدر ما يسعى إلى تشخيص الأداء وتفسيره، من خلال الجمع بين مؤشرات كمية تعكس الوضعية العامة، وأدوات تحليلية تكشف أسباب هذه الوضعية على المستوى الداخلي.

1/1 مؤشرات التحليل المالي:

أ/ التوازن المالي: أشرنا سابقا إلى شروط التوازن المالي وقد تكون المؤسسة أمام حالتين:

- حالة الاختلال: $(FRNG < BFR)$ ($FRNG < 0$): تعبر حالة اختلال التوازن المالي عن عدم قدرة الموارد الدائمة على تغطية احتياجات رأس المال العامل (حتى في حال قدرتها على تغطية

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 82.

الاستخدامات الثابتة) ،ما يؤدي إلى خزينة صافية سالبة ،سواء بسبب ارتفاع مستوى التمويل الذي تحتاجه دورة الاستغلال ،أو بسبب عدم قدرة الهيكل المالي على تغطيته ،وينتج عن هذا الوضع صعوبة في الوفاء بالالتزامات واللجوء إلى قروض قصيرة الأجل ،كما قد تنتج حالة الاختلال عن عدم قدرة الموارد الثابتة على تغطية الاستخدامات الثابتة ،واللجوء إلى تمويلها بمصادر قصيرة الأجل ،ما يكشف سوءا في إدارة السيولة ،عدم التحكم في دورة الاستغلال ،أو اختلالا في الهيكل التمويلي .

- حالة التوازن: $(FRNG > BFR)$ ($FRNG \geq 0$): في هذه الحالة تغطي الاحتياجات بواسطة الموارد الدائمة ما ينتج عنه خزينة موجبة أو معدومة ،وهذا يعني وجود هامش أمان مالي يسمح للمؤسسة بتأدية التزاماتها في آجالها ، بالإضافة إلى أن الموارد الثابتة استطاعت أن تمول الأصول طويلة الأجل ،إلا أن التوازن وحده لا يعني كفاءة الأداء ،قد يخفي عدم استغلال للموارد الدائمة (مشكلة ربحية بسبب أموال مجمدة) .

ب/ دوران عناصر الاستغلال:

يُعدّ الاحتياج في رأس المال العامل (BFR) حلقة الربط الأساسية لدراسة دورة الاستغلال ،إذ يعكس الفجوة الزمنية بين عمليات الشراء والإنتاج والبيع من جهة ،وتحصيل المبيعات وتسوية التزامات الموردين من جهة أخرى ،كما يتميز بطابع ديناميكي يتسم بحركية مستمرة نتيجة تذبذب النشاط عبر الزمن وتغير مستوى الاحتياجات المالية تبعاً لتقلبات رقم الأعمال ،مما يجعل هذه الاحتياجات ترتفع وتنخفض بشكل دوري وفقاً لتغيرات العلاقة بين عناصر الاستغلال .

وينعكس هذا التغير على مستوى BFR نتيجة العلاقة الطردية بين نمو النشاط وزيادة الاحتياجات التمويلية لدورة الاستغلال ،وهو ما يستدعي تحليل هذا المؤشر من زاوية ديناميكية تسمح بفهم سلوك المؤسسة أثناء النمو ،حيث قد يؤدي النمو غير المتحكم فيه أو سوء تسيير عناصر الاستغلال ،المتمثل في منح آجال طويلة للعملاء ،أو تسجيل مخزون ذي دوران بطيء ،أو ضعف الأداء التفاوضي من خلال قبول آجال قصيرة من طرف الموردين ،إلى تضخم غير مبرر في الاحتياجات المالية ،بينما يتيح اعتماد الطريقة المعيارية قياس هذا الاحتياج وتقديره بشكل يتناسب مع الإمكانيات المالية للمؤسسة ،وذلك من خلال تحويل مكونات دورة الاستغلال إلى أيام من رقم الأعمال بما يسمح بتقييم كفاءة التسيير والحكم على فعالية الأداء.¹

¹ إلياس بن ساسي ،يوسف قرشي ،مرجع سبق ذكره ،ص 288.

ج/ المردودية: يُعد هيكل التمويل من العوامل الأساسية المؤثرة في مستوى أداء المؤسسة، حيث لا يقتصر دوره على توفير الموارد المالية فحسب، بل يمتد ليؤثر على مردودية الأموال الخاصة من خلال ما يعرف بأثر الرافعة المالية.

ويقوم هذا الأثر على العلاقة بين مردودية الأصول الاقتصادية وتكلفة الاستدانة، إذ يمكن أن يكون له تأثير مزدوج؛ فإذا كانت مردودية الأصول تفوق تكلفة التمويل الخارجي، فإن اللجوء إلى الاستدانة يساهم في تعظيم مردودية الأموال الخاصة، وهو ما يعبر عن أثر رافعة إيجابي، أما في الحالة العكسية، فإن ذلك يؤدي إلى تراجع مردودية الأموال الخاصة ويعكس أثراً سلبياً، مما يعني أن المؤسسة تتحمل عبء ديون لا تولد عائداً كافياً لتغطية تكلفتها.

وترتكز هذه الآلية على التمييز بين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية، حيث تقيس الأولى كفاءة الأصول في توليد فائض الاستغلال، بينما تعكس الثانية العائد المحقق للمساهمين. ويُفسّر الفرق بينهما أساساً بتأثير الهيكل التمويلي، إذ لا تؤثر الاستدانة على المردودية الاقتصادية في حد ذاتها، وإنما ينعكس أثرها على مردودية الأموال الخاصة تبعاً للفارق بين العائد المتحقق من استثمار الأموال المقترضة وتكلفتها، وهو ما يجعل أثر الرافعة المالية أداة تحليلية مهمة لتفسير تطور الأداء المالي للمؤسسة.¹

وعلى الرغم من أهمية مؤشرات التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسة، إلا أن هذه المؤشرات تظل تعكس نتائج إجمالية قد لا تكشف بدقة عن مصادر القوة أو الضعف داخل مختلف مكونات النشاط، الأمر الذي يستدعي تدعيم التحليل المالي بالتحليل المحاسبي، خاصة من خلال دراسة عناصر التكاليف وتحليل الانحرافات، بهدف تقديم تفسير أكثر تفصيلاً للأداء المحقق.

2/1 مؤشرات التحليل المحاسبي:

أ/ هامش المساهمة (الهامش على التكلفة المتغيرة):

يعد هامش المساهمة الإجمالي مؤشراً مهماً في تقييم الأداء التشغيلي للمؤسسة، إذ يعكس قدرتها على تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق فائض. غير أن الاعتماد عليه بشكل منفرد قد يؤدي إلى قراءة غير دقيقة للأداء، خاصة إذا تم التركيز على تعظيمه دون الأخذ بعين الاعتبار تأثير ذلك على بقية المتغيرات المالية. فقد يؤدي السعي إلى رفع هامش المساهمة إلى تبني سياسات توسعية في المبيعات، تنعكس في شكل زيادة في المخزونات أو منح آجال أطول للعملاء، وهو ما يترتب عنه ارتفاع في الاحتياج في رأس المال العامل، ومن ثم الضغط على مستوى السيولة.

¹ إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 275.

كما أن اعتبار بعض التكاليف على أنها ثابتة بشكل مطلق قد يحجب إمكانية تعديلها على المدى المتوسط أو الطويل، مما قد يؤثر على فعالية القرارات الاستراتيجية. لذلك فإن تقييم الأداء انطلاقاً من هامش المساهمة يقتضي عدم الاكتفاء بتحليل مستواه، بل ضرورة ربطه بعناصر التوازن المالي ودورة الاستغلال، إضافة إلى التأكد من قدرة المؤسسة على تغطية مجموع تكاليفها، سواء المتغيرة أو الهيكلية، بما يضمن استمراريته وتحقيق توازنه المالي¹.

ب/ نقطة التعادل: لقد اهتم المديرون بنقطة التعادل لرغبتهم في تجنب خسائر التشغيل، حيث تخبرهم نقطة التعادل بحجم المخرجات الواجب بيعه لتجنب أي خسارة.²

وتتضح كفاءة الأداء ليس بمجرد تحقيق الربح بل بمدى الابتعاد عن الخسارة (هامش الأمان)، بالإضافة إلى هيكل التكاليف فارتفاع عتبة المردودية يعود لسببين إما ارتفاع في التكاليف الثابتة أو انخفاض في هامش التكاليف المتغيرة، كما أن الوصول لتاريخ نقطة الصفر كلما كان أقرب كان الأداء أكثر فعالية.

وكلما كان أداؤها فعالا استطاعت أن تصمد أمام انخفاض حجم المبيعات.

ج/ تحليل الانحرافات:

❖ حال انحرافات موجبة: رغم وجود انحرافات موجبة إلا أن تقييم الأداء يجب أن يستند إلى نقاط أخرى:

- ✓ تقييم الخطط: فقد يكون الانحراف موجبا بسبب ضعف الخطة، معايير منخفضة.
- ✓ تقييم الكفاءة العملية: قد يكون الانحراف ناتجا عن قدرة تفاوضية جيدة خفضت من التكاليف، قوة التسويق رفعت من المبيعات.

✓ تقييم الجودة: قد تكون النتيجة الإيجابية محققة على حساب الجودة.

❖ حالة انحرافات سالبة: تختلف الانحرافات حسب العنصر (تكاليف أو إيرادات) وقد تعود الأسباب إلى:

- ✓ تقييم الخطط: قد تكون الخطة غير واقعية، ولا يمكن بلوغها بالموارد المتاحة.
- ✓ عوامل يمكن التحكم بها: ضعف كفاءة الموظفين، أعطال بالآلات، سوء إدارة المخزون، جودة ضعيفة، هدر في المواد الأولية، خفض أسعار البيع..... الخ.
- ✓ عوامل لا يمكن التحكم بها: تغيرات سعر الصرف، تغير القوانين... الخ

2/ دور التكامل بين التحليل المالي والمحاسبي في تفسير الأداء:

¹ درحمن هلال، مرجع سبق ذكره، ص 230.

² تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار المريخ للنشر، 2009، ص 126.

يتجلى دور التكامل بين التحليل المالي والمحاسبي من خلال اختلاف مستوى المعلومات التي يحتاجها متخذو القرار داخل المؤسسة، حيث تقتصر المحاسبة العامة في حال الاكتفاء بالمعلومات السطحية على تسجيل التدفقات المالية المتعلقة بالمدخلات والمخرجات ذات الأثر على رؤوس الأموال الموظفة، بما يسمح بتقديم صورة شاملة عن المؤسسة كوحدة واحدة. غير أن تعقد الهياكل التنظيمية وتزايد الحاجة إلى معلومات دقيقة ومفصلة يفرض تجاوز هذا التصور الكلي للمؤسسة باعتبارها "علبة سوداء"، نحو اعتماد رؤية تحليلية تقوم على تفكيكها إلى أنظمة فرعية مترابطة حسب الوظائف الأساسية مثل التموين والإنتاج والتسويق والإدارة، بما يسمح بتحديد أهداف خاصة بكل وحدة تنظيمية وتفويض السلطات والمسؤوليات لمسيريها. وفي هذا السياق تبرز أهمية المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف كأداة داخلية مكملة للمحاسبة المالية، إذ تتيح متابعة التدفقات داخل كل وظيفة على حدة، وتوفير معلومات دقيقة تساعد على تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية، بما يعزز فعالية التحليل المالي في تفسير النتائج وتحليل أسبابها داخل المؤسسة¹.

3/ شروط فعالية استخدام التحليل المالي والمحاسبي في تقييم الأداء:

تتطلب دراسات التقييم والتحليل المالي والمحاسبي توفر مجموعة من الشروط الأساسية لضمان دقة وموضوعية النتائج، ويأتي في مقدمتها:

توفر معلومات صحيحة ودقيقة تتعلق بالسوق والمعدات والتجهيزات، باعتبارها الأساس الذي تُبنى عليه عملية التحليل، حيث تؤثر جودة هذه المعلومات بشكل مباشر في دقة التقييم، في حين أن ضعفها أو المبالغة فيها قد يؤدي إلى نتائج غير واقعية ويؤثر سلباً على كفاءة التحليل.

وتُعد القدرة على التحليل والتنبؤ من الشروط المهمة، إذ لم يعد دور التحليل المالي يقتصر على تسجيل المعطيات، بل أصبح يشمل استخراج المؤشرات ومقارنتها بما يسمح بتقييم الأداء بشكل أدق.

كما تتطلب فعالية التحليل توفر الموضوعية والحياد في التقييم، من خلال الاعتماد على معطيات قابلة للقياس والابتعاد عن التقديرات الشخصية التي قد تؤثر على النتائج. كما تُعتبر المتابعة المستمرة عنصراً أساسياً يسمح برصد تطور الأداء وكشف الانحرافات في الوقت المناسب.

¹ "درهمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص77". / محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص19.

من جهة أخرى، يساهم التبويب الملائم للبيانات خلال مختلف مراحل النشاط في تسهيل تحليل عناصر التكاليف والإيرادات بشكل دقيق، مما يعزز فعالية عملية التقييم. كما يتطلب نجاح التحليل استخدام أدوات وأساليب مناسبة تضمن استخلاص مؤشرات دقيقة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة.¹

4/ حدود التحليل المالي والمحاسبي في تقييم الأداء:

على الرغم من الدور المحوري الذي يلعبه التحليل المالي في تقييم أداء المنشآت الاقتصادية ودعم عملية اتخاذ القرار، إلا أن الاعتماد عليه يظل محدودًا لعدة اعتبارات ترتبط بطبيعة البيانات المحاسبية من جهة وبأدوات التحليل المالي من جهة أخرى.

إذ إن القوائم المالية تُعد وفق مجموعة من الفروض المحاسبية، مثل فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مما يجعل القيم المسجلة للأصول والنتائج تعبر عن فترات زمنية مختلفة وغير قابلة للمقارنة بشكل دقيق. كما أن بعض عناصر هذه القوائم تعتمد على التقدير الشخصي، خاصة فيما يتعلق بالمخصصات والاستهلاكات وتقييم المخزون، الأمر الذي قد يؤثر على موضوعية النتائج المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن اختلاف الطرق المحاسبية المعتمدة، مثل طرق تقييم المخزون، يؤدي إلى اختلاف في النتائج المالية رغم ثبات النشاط الاقتصادي، مما يحد من دقة المقارنة.

ومن جهة أخرى، فإن مؤشرات التحليل المالي قد تعطي أحيانًا قراءات مضللة للأداء، حيث إن تحسن بعض النسب لا يعكس بالضرورة تحسنًا حقيقيًا في وضعية المؤسسة، كما هو الحال عند ارتفاع نسبة السيولة نتيجة تخفيض الالتزامات، في حين قد يشير ذلك فعليًا إلى تراجع في مرونة الخزينة.

وعليه، فإن تقييم الأداء من خلال التحليل المالي والمحاسبي يظل نسبيًا، ويتطلب الحذر في تفسير نتائجه وربطه بعوامل أخرى أكثر شمولية.²

المطلب الثالث: أثر الرقابة بالأدوات المالية والمحاسبية على تحسين الأداء التنظيمي.

¹ خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2010، ص 57.

² منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، مطبعة الطليعة عمان، الطبعة الأولى 2000، ص 23.

1/ دور الرقابة بالأدوات المالية والمحاسبية في توجيه الأداء وترسيخ المساءلة:

يتجاوز الدور الذي يلعبه نظام مراقبة التسيير نشر الاستراتيجية وتنفيذها إلى العمل على إنشاء استراتيجيات جديدة، حيث يعمل هذا النظام على قيادة الأداء في المنظمة، ويبدأ مسار قيادة الأداء بالتشخيص الاستراتيجي الداخلي والخارجي للمنظمة مروراً بصياغة الأهداف الاستراتيجية الطويلة المدى وكيفية إعطائها الصبغة التنفيذية من خلال النشر الاستراتيجي وختاماً بقياس الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تمكن من التعلم التنظيمي وتحسين أداء المنظمة.

وقيادة الأداء ليست مهمة شخص واحد بل تتطلب التعاون بين مختلف الفاعلين في المنظمة، لاسيما القادة، المسؤولون التنفيذيون، مراقبو التسيير والعمال، حيث يساعد مراقب التسيير المسؤولين التنفيذيين والقادة في قيادة المنظمة، وتبنيهم في حالة وجود انحرافات ومساعدتهم في اتخاذ القرارات لتصحيح المسار، وترتكز هذه القيادة على الفهم الصحيح والاستخدام الأمثل لأدوات التسيير المناسبة، فالمخططات، الموازنات، لوحات القيادة والمحاسبة العامة أو التحليلية تعتبر أدوات قيادة تستخدم من قبل مراقب التسيير من أجل تحديد الأهداف، تفسير الفروقات وتحديد الإجراءات التصحيحية، وإنجاز المهام بالمرونة التي تتطلبها المنافسة الاقتصادية. وتبرز الأبحاث أن مراقب التسيير يؤدي أربع مهام أولها مراقبة الأنشطة لمصلحة الإدارة العامة، تقديم النصائح لصناع القرارات ومساعدتهم في استخدام الأدوات الرقابية، التنسيق العمودي والتنسيق الأفقي بهدف خلق التضامن بين أفراد المنظمة، بالإضافة إلى مهمة رابعة تتمثل في إجراء التغيير.

كما تساهم الرقابة بالأدوات المالية والمحاسبية في ترسيخ مبدأ المساءلة، من خلال ربط نتائج الأداء بالمكافآت أو الإجراءات التأديبية، بما يدفع المسؤولين إلى الالتزام بالأهداف المسطرة وتحسين مستويات الإنجاز ويعزز من الانضباط داخل المؤسسة.

وتكمن قوة مراقبة التسيير في الإمكانيات التي تمنحها أدواته خاصة فيما يتعلق بالتسيير عن طريق الاستثناء، إذ تمكن هذه الأدوات عند مقارنة النتائج ليس فقط اتخاذ إجراءات تصحيحية وإنما أيضا إعادة النظر في الافتراضات التي تشكل القاعدة لإعداد التقديرات وبالتالي هناك حلقتين من رد الفعل.

2/ دور التغذية العكسية في تصحيح الانحرافات وتحسين الأداء (حلقة الضبط): بعد تحليل الانحرافات المعتبرة وتحديد أسبابها يتم القيام بالأعمال التصحيحية والتي تتعلق في غالب الأحيان بالأعمال التي تم القيام بها من أجل تحقيق الأهداف أو الوسائل التي تم توفيرها من أجل إنجاز تلك الأهداف، وفي بعض الأحيان يمكن أن تتعلق بالأهداف في حد ذاتها. وبالتالي فإن مسار قيادة الأداء ليس تسلسليا وإنما عبارة عن حلقة، فإذا تبين أن الخلل يكمن في الأعمال التي تم إنجازها فإنه يجب مراجعتها وفق حلقة الضبط.

3/ مساهمة الرقابة في تحقيق التحسين التنظيمي المستدام (حلقة التعلم): تستند عملية تحديد الأهداف على فرضيات وبعد مرور الوقت تبدو تلك الفرضيات غير صحيحة، فعلى سبيل المثال قام منافس بابتكار تكنولوجيا هام وهو ما لم يمكن المنظمة من الحصول على حصص سوقية جديدة مثلما كان مخططا له، وبالتالي فإنه من الضروري في بعض الحالات إعادة النظر في الأهداف ومخططات العمل، وهذا ما يسمى بحلقة التعلم. حيث يساهم نظام قيادة الأداء في تغذية تطوير الاستراتيجية من خلال عودة الخبرة الناتجة عن تنفيذ الاستراتيجية.¹

4/ حدود الدور الرقابي للأدوات المالية والمحاسبية: ما سنتناوله في هذا الجزء يتعلق ببعض مشكلات استخدام الأدوات المالية والمحاسبية:

- عدم الربط بين النسب المالية يعطي صورة غير متكاملة عن المركز المالي، وبالتالي ضعف الربط بين الأدوات المالية والمحاسبية يعطي صورة غير متكاملة عن الأداء.
- إهمال السياق عند استخدام معايير قياس الأداء كمعيار الصناعة القائم على مقارنة المنشأة مع مثيلاتها في الصناعة (دون الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الحجم، المستوى التكنولوجي، النظم المحاسبية) أو المقارنة نسبة بنسبة وليس مقارنة النسب كوحدة واحدة، بالإضافة إلى معيار المقارنة مع سنوات ماضية، باختلاف الظروف المحيطة (كالتضخم) تجعل هذه المقارنات لا معنى لها.²
- ثقافة الامتثال والمطابقة مع المعايير والرقابة على الأهداف بالمعنى الضيق (الأرقام) بدلا من تعزيز التعلم وروح الابتكار (الضغط الشديد يدفع المسؤولين للتلاعب بالأرقام لضمان الحوافز)
- الإفراط في محاسبة المسؤولية يضعف التنسيق الجماعي ويغذي الصراعات الجانبية.
- الإفراط في ممارسة الإدارة بالاستثناء والتركيز فقط على ما يطرح مشكلة يجعلنا ننسى تحليل ما يسير بشكل جيد، مما قد يحرم المؤسسة من الاستفادة من عوامل النجاح القائمة وتعزيزها.

غياب الرؤية التكاملية للاستراتيجية بما أن المنظمة تختزل في بعدها المحاسبي.³

المبحث الثالث: جودة المعلومات كمعيار لفعالية مراقبة التسيير.

المطلب الأول: محددات جودة المعلومات المالية والمحاسبية.

إن الهدف من المعلومات المحاسبية هو زيادة المعرفة لدى مستخدميها، فهي تطلب وفقا لجودتها وملائمتها لعملية صنع القرار، فجودة المعلومات من أهم العوامل التي ينظر إليها عند العرض والطلب على المعلومات المحاسبية.

¹ نعمون محمد عز الدين، مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء، أطروحة دكتوراه تخصص دراسات محاسبة جباية وتدقيق، جامعة الجزائر 3 2018/2019، ص 69 و 70.

² منير ابراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث الاسكندرية، الطبعة السادسة 2007، ص 109، 118.

³ Hélène Ioning et al.(2008) Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques (3^e éd). Dunod

وجودة المعلومات المحاسبية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرار ومدى قدرتها على تقليل احتمالات عدم اليقين المصاحبة لقراراتهم.

وقد ساهم النظام المحاسبي والمالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية من خلال مساهمته في زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وتوفره على طرق قياس بديلة تسمح بإعداد قوائم مالية تعبر فعلاً عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.

وهناك عدة معايير لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتي تعد ضرورية عند إعداد التقارير المالية (قانونية، رقابية، مهنية، وفنية).¹

سنقتصر في دراستنا على الجانب الفني لجودة المعلومات المحاسبية ومدى إسهام المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي والمالي في هذا الجانب.

1/ أثر معايير المحاسبة الدولية على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية والمالية:

- ❖ **الملائمة:** تعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار في الوقت المناسب، كما تعتبر ملائمة إذا كان لها دور تنبؤي بالأحداث الاقتصادية المستقبلية، إضافة لأن تكون لها قيمة تأكيدية أي توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة سواء بتأكيدا أو تغييرها. ومن خصائصها الفرعية، خاصية المادية والتي عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS يعتبر البند مادياً أو ذو أهمية نسبية إذا كان حذفه أو تغييره أو عرضه بشكل خاطئ سيؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين والمبنية على واقع القوائم المالية، ومنه فإن هذه الخاصية أساسية للمعلومات المالية.
- ❖ **الموثوقية:** ويقصد بالموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة وخالية من الخطأ المادي، وبعبارة عن التحيز، وتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله، مما يُمكن من الاعتماد عليها من طرف مستخدميها. وتتصف بما يلي:
 - ✓ **التمثيل الصادق:** ويقصد به أن تكون المعلومات المالية تمثل بصدق العمليات والأحداث المالية للشركة، وتعتبر عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدميها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
 - ✓ **الجوهر فوق الشكل (الصدق في التعبير):** يجب أن تكون المعلومات المالية تعبر بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث التي تمثلها، وأن تقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فقط.
 - ✓ **الحياد:** وذلك بأن تكون المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية غير منحازة لخدمة جهة معينة من مستخدميها على حساب جهات أخرى.

¹ سليمان عبد الحكيم، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، 2020/2019، ص 154.

✓ الحيلة والحذر: يجب ممارسة الحيلة والحذر عند إعداد القوائم المالية من قبل معديها ،لأن غياب هذه الخاصية سيؤدي لعدم الحياد.

✓ تكاملية المعلومات: لكي تكون المعلومات موثوقة يجب أن تكون كاملة لأن أي حذف في المعلومات المعروضة في القوائم المالية يمكن أن تجعلها خاطئة ومضللة وغير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

وقد أشار المعيار IAS 1 المتعلق بأسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام إلى أنه يجب تقديم القوائم المالية بطريقة توفر معلومات مالية ملائمة وموثوقة ،إضافة إلى أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على مدى ملاءمتها مع احتياجات مستخدميها ،كما نص المعيار IAS 7 على ضرورة توفير معلومات حول التدفقات النقدية لمساعدة مستخدميها على التنبؤ بوضعية المؤسسة واتخاذ قرارات رشيدة مما يشير لأهمية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحقيق الخصائص الأساسية للمعلومات المالية.

2/ أثر معايير المحاسبة الدولية على الخصائص النوعية الداعمة للمعلومات المحاسبية والمالية:

- ❖ القابلية للمقارنة: ويقصد بها القدرة على استخدام القوائم المالية لنفس الشركة لفترة ما ومقارنتها مع القوائم المالية لفترات سابقة ،أو مقارنتها مع شركات أخرى ،ولتحقيق هذه الخاصية فإن معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS تتطلب الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم في القوائم المالية ،إضافة لمختلف الملاحظات ،ويجب أن تتم المقارنة في ضوء اتساق وثبات أسلوب العرض والقياس والتصنيف ،ويجب على الشركة الإفصاح عن كل البدائل المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها إضافة لمختلف التغييرات التي حصلت عليها.
- ❖ القابلية للتحقق: وتعني القدرة على الوصول لنفس النتائج من طرف أكثر من جهة إذا تم استخدام نفس طرق وأساليب القياس ،وإذا تم التوصل لنتائج مختلفة باستخدام نفس أساليب القياس ،فهنا نقول أنها لا تتمتع بهذه الخاصية ،ولا تصلح لاتخاذ القرارات.
- ❖ التوقيت الملائم: من أهم خصائص المعلومات المالية أن تقدم في الوقت المناسب لمتخذي القرار قبل أن تفقد مقدرتها في التأثير على عملية اتخاذ القرار ،باعتبار أن المعلومة المالية تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم المال والأعمال.
- ❖ القابلية للفهم: ويقصد بها أن تكون المعلومات المالية معروضة بوضوح وبعيدة عن التعقيد ،بطريقة تمكن مستخدميها من فهمها . إلا أنه توجد بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ومع ذلك يجب الإفصاح عنها ،لأن استبعادها يجعل القوائم المالية غير مكتملة وقد تكون مضللة.

وقد جاء المعيار IAS 1 لتوضيح أسس إعداد القوائم المالية لجعلها قابلة للمقارنة ،وأشار إلى أنه يجب أن تظهر المعلومات المالية الأرقام المقارنة للفترة السابقة ،ويشير المعيار IAS 8 إلى أنه يجب تعديل المعلومات التي تعود لسنوات سابقة إذا تم تغيير السياسة المحاسبية وهذا للحفاظ على اتساق القوائم المالية وقابلية مقارنتها ،كما أكد

IASB على ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية، وهذا لتعزيز خاصية القابلية للتحقق، كما أكد على ضرورة أن تكون المعلومات واضحة ومختصرة مع تقديم توضيحات إضافية. ويقدم المعياران IAS 8 و IFRS 14 معلومات تفصيلية عن قطاعات المؤسسة وأقسامها لتعزيز خاصية الفهم لنشاطات المؤسسة وبالتالي فإن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لها دور بارز في تحقيق الخصائص الداعمة للمعلومات المالية.¹

3/ الإفصاح لضمان شفافية المعلومات المحاسبية والمالية:

يُعدّ الإفصاح المحاسبي أحد أهم الإجراءات التطبيقية التي تُترجم الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية إلى واقع تطبيقي داخل القوائم والتقارير المالية، إذ لا تتحقق الشفافية والملاءمة والمصادقية بمجرد وجودها كخصائص نظرية، بل من خلال مستوى الإفصاح عن المعلومات ومدى وضوحها وشمولها. فالإفصاح يتيح تدفقاً حرّاً ومنظماً للمعلومات، مما يمكن مختلف الأطراف، من فهم طبيعة النتائج المالية ومراقبتها، ويحدّ من حالات عدم تماثل المعلومات والغموض الذي قد يؤثر على سلامة التقدير واتخاذ القرار.

كما أن الإفصاح عندما يتم وفق المعايير المحاسبية المعتمدة يساهم في تعزيز قابلية الفهم والمقارنة من خلال عرض السياسات المحاسبية بوضوح وتقديم معلومات مكملّة تساعد على تفسير القوائم المالية، وهو ما يدعم ملاءمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين. وفي المقابل، فإن ضعف الإفصاح أو انتقائيته قد يؤدي إلى تشويه الصورة الحقيقية للوضع المالي، ويفتح المجال لممارسات قد تؤثر على مصداقية المعلومات وتوجيه القرارات بشكل غير سليم.

وعليه، فإن الإفصاح المحاسبي لا يُعد مجرد متطلب شكلي، بل يمثل آلية أساسية لضمان جودة المعلومات المالية والمحاسبية، من خلال تعزيز شفائيتها وموثوقيتها وملاءمتها، بما يدعم الاستخدام الرشيد لها في الرقابة واتخاذ القرار.²

المطلب الثاني: أثر جودة المعلومات المالية والمحاسبية على فعالية مراقبة التسيير.

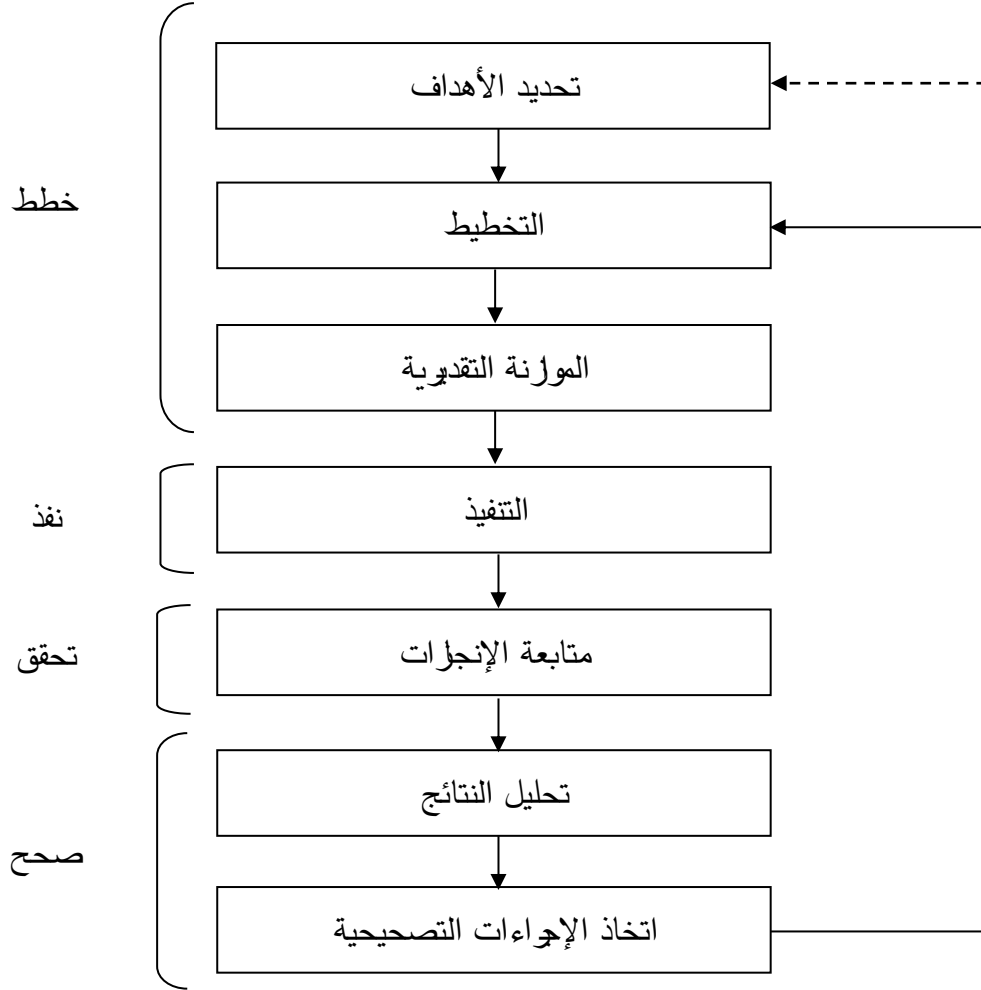
يمكن النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية أو "حلقة" تقوم على الإثراء والتعلم التدريجيين. وهي في الواقع دورة تتكون من أربع مراحل رئيسية:³

¹ كنزة براهمة، أحمد بوراس ثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS على جودة المعلومات المالية، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد 02. جوان 2021، ص 1016.

² سليمان عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 204.

³ Hélène Ioning et al. (2008) Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques (3^e éd). Dunod, p 3.

الشكل 02: مراقبة التسيير في أربع مراحل: عملية التعلم



Source : Hélène Ioning et al.(2008) Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques (3^e éd). Dunod ,

1/ مرحلة التخطيط وإعداد الموازنات:

تُعتبر خطوة تأسيسية في مراقبة التسيير تقوم على ترجمة التوجهات الاستراتيجية إلى مخططات عملياتية وموازنات تقديرية، بما يسمح بتوزيع الأهداف على مراكز المسؤولية وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيقها، حيث يعتمد نجاح هذه المرحلة على دقة وملاءمة المعلومات المعتمدة في بناء السيناريوهات والتقديرات. وفي هذا السياق، يُعتبر نظام المعلومات أداة مركزية في دعم عملية التخطيط، إذ تسهم جودة المعلومات المالية والمحاسبية، من حيث خصائصها الأساسية مثل الموثوقية والملائمة والتمثيل الصادق، وخصائصها الثانوية مثل القابلية للمقارنة والقابلية للفهم، في

رفع فعالية التخطيط داخل منظومة مراقبة التسيير.¹

ومن الناحية التطبيقية، تُترجم هذه الخطط إلى موازنات تقديرية تمثل التعبير الكمي عن خطة العمل، وتُستخدم كأداة للتنسيق والرقابة بين مختلف مستويات المؤسسة، حيث تعتمد الموازنة في إعدادها على معلومات محاسبية دقيقة تتعلق بالمبيعات والتكاليف والتدفقات النقدية. كما أن جودة هذه المعلومات، وفق خصائصها النوعية الأساسية والثانوية، تؤثر مباشرة على موثوقية التقديرات ودقة القرارات التخطيطية، مما يجعل الموازنة أداة عملية لترجمة التخطيط إلى نتائج قابلة للقياس داخل مراقبة التسيير.²

2/ مرحلة التنفيذ والمتابعة:

لا يقتصر دور هذه المرحلة على تنفيذ الخطط، بل يمتد إلى تتبع سير العمليات بشكل مستمر وتقييم مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف والكشف عن الانحرافات. وتعتمد هذه المرحلة على نظام وصف وقياس للأداء يقوم على مؤشرات متعددة، إذ يتضمن النظام مقاييس الوسائل والمخرجات والأثر والمدخلات، بما يسمح ببناء تصور شامل عن النشاط. وهناك مستويات مختلفة من المعلومات الضرورية للتقييم، من بينها معلومات تتعلق بالوسائل المستهلكة في النشاط، ومعلومات تتعلق بالمخرجات أو الإنجازات، ومعلومات تتعلق بالأثر، إضافة إلى معلومات تتعلق بالمدخلات التي تدخل في عملية النشاط، وهو ما يعكس تعدد زوايا النظر إلى الأداء.

غير أن قياس بعض الجوانب خاصة الأثر يطرح صعوبات، حيث تُعد مقاييس الأثر صعبة التنفيذ، وغالباً ما تكون مكلفة وتتأثر بعوامل خارجية، مما يؤدي إلى الاعتماد أحياناً على ما هو أكثر قابلية للقياس المباشر. كما أن فعالية هذا النظام ترتبط بمرحلة بناء أدوات القياس، إذ يبدأ التقييم فعلياً عند بناء نظام الوصف والقياس، وهي خطوة تكتسب أهمية استراتيجية كبرى في توجيه عملية التقييم.

ويمكن تلخيص نظام المعلومات المعتمد في المتابعة في أربعة مستويات رئيسية:

- معلومات المدخلات (Intrants)
- معلومات الوسائل (Moyens)
- معلومات المخرجات (Outputs)
- معلومات الأثر (Impact) .

¹ Hélène Ioning et al.(2008) Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques (3^e éd). Dunod

² Charles T.Horngren et al.,Introduction to Managment Accounting , 16th ed, (Boston : Pearson)

3/ مرحلة القياس وتحليل الانحرافات:

القياس وتحليل الانحرافات من الركائز الأساسية في مراقبة التسيير ،حيث يندرج ضمن إطار الرقابة الميزانية التي تقوم على الربط بين الميزانيات ،ومتابعة الإنجازات ،وتحليل الانحرافات ،بما يسمح بتقييم مدى تحقيق الأهداف المسطرة من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتوقعات. ويعتمد هذا النظام على نهج محاسبي يركز على المحاسبة التحليلية والتكاليف المعيارية ،حيث يتم تحليل الانحرافات وفق عناصر رئيسية مثل الحجم ،والسعر ،بما يمكن من تفسير الفروق بين الأداء الفعلي والمخطط.

كما تقوم هذه المرحلة على نظام تقارير دورية (Reporting) يُمكن من عرض النتائج على مستوى مراكز المسؤولية ،ويعتمد على مقارنة الإنجازات بالأهداف المحددة مسبقاً ،في إطار منطق يقوم على "الإدارة بالاستثناء" من خلال إبراز الانحرافات الجوهرية. إلا أن هناك بعض الحدود المرتبطة بهذا النظام ،حيث إن بطء ظهور النتائج أو تعقيد حسابها قد يجعل المعلومات غير مفيدة من منظور القيادة ،كما أن التركيز على المؤشرات المالية قد لا يسمح باستباق الصعوبات أو تفسير أسبابها. ويُفهم من موقع هذه المرحلة أن فعاليتها ترتبط بطبيعة المعلومات المعتمدة ،أي ضرورة توفر معلومات تسمح بالمقارنة بين الإنجازات والتوقعات ،وتساعد على تفسير الانحرافات وربطها بأسبابها ،بالإضافة إلى أن إشكالية بطء المعلومات وتعقيدها تعكس أهمية توفرها في الوقت المناسب وبشكل قابل للاستغلال. كذلك ، فإن اعتماد مبدأ القدرة على الرقابة (Contrôlabilité) يبرز ضرورة أن تسمح المعلومات بتحديد المسؤوليات بدقة داخل مراكز المسؤولية.

وعليه، يتضح أن مرحلة القياس وتحليل الانحرافات تقوم على استخدام معلومات محاسبية كمية في إطار مقارن ،حيث تتوقف فعاليتها على قدرة هذه المعلومات على دعم عملية التقييم من خلال إبراز الانحرافات ،تفسيرها ،وربطها بمصادرها داخل المنظمة.¹

4/ مرحلة الإجراءات التصحيحية:

من الخطأ اختزال الرقابة الميزانية في مجرد حساب الانحرافات .فالإجراءات المؤتمتة والمعلوماتية تسمح بالحصول على هذه البيانات بسرعة كبيرة وعلى فترات متقاربة. ويجب النظر إلى الانحرافات على أنها إشارات تنبيه أو مؤشرات يقظة ،بينما يبقى جوهر الرقابة الميزانية فيما يجب القيام به فعلياً ،والمتمثل في البحث عن أسباب هذه الانحرافات ميدانياً ،والنظر في الإجراءات التصحيحية التي يتخذها المسؤولون التشغيليون أو دعمها ،والمساعدة على تنفيذ الحلول في حدود الوسائل المتاحة.

¹ Hélène Ioning et al.(2008) Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques (3^e éd). Dunod

وتتوقف فعالية الإجراءات التصحيحية على جودة المعلومات المحاسبية لاسيما من حيث سرعة توفيرها واتساقها مع المعطيات التقديرية، إذ أن تأخر إنتاج المعلومات يحد من القدرة على التفاعل في الوقت المناسب. ويتأكد هذا التوجه من خلال مقارنة التكلفة المستهدفة التي تبرز أن تحسين الأداء داخل المؤسسة لا يقتصر على قياس النتائج، بل يعتمد على تدخل مبكر وتعديلات مستمرة في مختلف مراحل اتخاذ القرار، انطلاقاً من مرحلة التصميم. ويترجم ذلك عملياً إلى شكل من أشكال الإجراءات التصحيحية الاستباقية التي تهدف إلى مواءمة التكلفة مع القيمة المستهدفة منذ البداية. كما أن نجاح هذه المقاربة يرتبط بمدى توفر معلومات دقيقة وشفافة وتشاركية بين مختلف الفاعلين، حيث تساهم جودة المعلومات في توجيه القرارات وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب، بما يدعم فعالية التحكم في الأداء¹.

المطلب الثالث: حدود ومعوقات نظام المعلومات المحاسبي في تلبية مراقبة التسيير.

تعرض نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من القيود التي تحد من قدرته على توفير معلومات ملائمة لدعم اتخاذ القرار، حيث أشار عدد من الباحثين إلى عدة عوامل مفسرة لذلك:

- اعتماد النظام المحاسبي على تجميع وتصنيف البيانات لإنتاج تقارير مالية إجمالية، وهو ما يؤدي إلى فقدان الطابع التفصيلي للمعلومات الضرورية لبعض النماذج الحديثة في اتخاذ القرار، خاصة تلك التي تتطلب بيانات دقيقة ومفصلة.
- عدم التوافق بين طبيعة المعلومات المحاسبية المقدمة، التي تعكس الوضعية العامة للمؤسسة، وبين حاجات متخذ القرار التي تكون غالباً موجهة نحو بدائل أو إجراءات محددة، مما يقلل من درجة ملائمتها.
- الطابع التاريخي للمعلومات المحاسبية يمثل أحد أبرز القيود، إذ تركز هذه المعلومات على أحداث ماضية، في حين تتطلب القرارات الإدارية معلومات مستقبلية تساعد على تقليل عدم التأكد.
- دورية إعداد المعلومات المحاسبية لا تتماشى دائماً مع الحاجة إلى معلومات آنية وفورية لاغتنام الفرص أو مواجهة الاختلالات في الوقت المناسب.
- محدودية النظام المحاسبي في قياس بعض الظواهر ذات الطابع النوعي مثل كفاءة الموارد البشرية أو فعالية القرارات الإدارية رغم تأثيرها المباشر على الأداء.
- صعوبة عزل تأثير القرارات الإدارية المختلفة عند تحليل النتائج، مما يحد من دقة تقييم الأداء وربط النتائج بأسبابها الفعلية².

¹ ALAZARD.Claude et Sépari.Sabine,(2010),DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications.2^{ème} édition, Paris :éditions Dunod,P 370 ,P 642.

² عيادي عبد القادر، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل، منكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي بالشلف، 2007/2008، ص35.

- استخدام المحاسبين لمعرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية للتلاعب بالأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة، قصد تضخيم الأرباح وإظهار الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل.¹

وعلى الرغم من هذه المعوقات التي تحد من فعالية نظام المعلومات المحاسبي فإن التطور التكنولوجي ساهم في التخفيف من حدتها، خاصة من خلال تبني أنظمة تخطيط موارد المؤسسة (ERP)، التي تعمل على تكامل الوظائف الأساسية للمؤسسة (المحاسبة، مراقبة التسيير، الأجور، الموارد البشرية، النقل،.... الخ)، وتسعى إلى تفعيل نظام المعلومات المحاسبي من خلال:²

- ✓ إمكانية توليد تسجيلات محاسبية بشكل آلي لمختلف تعاملات المؤسسة والتي يتم معالجتها من خلال الأجزاء الأخرى لبرمجية تخطيط موارد المؤسسة.
- ✓ التخفيض من مدة إغلاق الدورة المالية من خلال الاعتماد على عملية إغلاق الفترة الشهرية ما يسمح بتخفيف الضغط في نهاية الدورة.
- ✓ التخفيض من مدة إعداد التقارير المالية الختامية.
- ✓ مرونة توليد التقارير المالية الداخلية حسب حاجة الإدارة العليا للمعلومات في عملية اتخاذ القرار مع إمكانية توفيرها في الوقت الحقيقي.
- ✓ تطوير كل من المحاسبة التحليلية والموازنة التقديرية ومراقبة التسيير عن طريق الاستغلال الأمثل للتفصيل الذي يتميز به المخطط التحليلي.
- ✓ تسهيل عمل المراجعة الداخلية والخارجية من خلال توضيح الأنشطة والوظائف الداخلية ومسؤوليات الأفراد بالمؤسسة، عند تنفيذ برمجية تخطيط موارد المؤسسة.
- ✓ إمكانية ارتباطه ببروتوكولات اتصال حديثة تسمح بتحسين وتطوير نظام المعلومات المحاسبية فيما يخص عمليات الاتصال مع الأطراف ذات العلاقة.

¹ بالرقمي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2013/10، ص 113.

² سعداوي موسى، مفتاحي محمد، تفعيل نظام المعلومات المحاسبية من خلال برمجية تخطيط موارد المؤسسة ERP، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06. سبتمبر 2016، ص 56.

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل ،تم تحليل الأدوات المالية والمحاسبية من ثلاث زوايا أساسية. فمن الناحية الوظيفية أظهر التحليل أن هذه الأدوات تساهم بشكل فعال في مختلف وظائف العملية الإدارية ،خاصة في إعداد المخططات وبناء الموازنات ،حيث تُعد مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمالي أساسًا لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى برامج قابلة للتنفيذ ،كما تدعم متخذ القرار في المفاضلة بين البدائل ،وتوفر مرجعية للمقارنة والكشف المبكر عن الانحرافات.

ومن الناحية الإجرائية تبين أن فعالية هذه الأدوات داخل مسار العملية الرقابية لا تتحقق بشكل آلي ،بل تبقى مرتبطة بتدخل العنصر البشري الذي يتولى تحليل مخرجاتها وتفسيرها وتوجيهها ،خاصة في ظل تطور دور مراقبة التسيير من مجرد نقل الاستراتيجية إلى المساهمة في قيادة الأداء .

أما من حيث جودة المعلومات فقد أظهر التحليل أن الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية ،كما أقرتها المعايير المحاسبية ،تشكل أساسًا لفعالية مراقبة التسيير ،حيث تبقى كل مرحلة من مراحلها مرهونة بمدى توفر معلومات دقيقة وملائمة وقابلة للاستغلال.

وبناءً على ذلك يتضح أن فعالية الأدوات المالية والمحاسبية لا تتوقف على توفرها ،بل على جودة المعلومات التي تنتجها ،وعلى كيفية استخدامها داخل المؤسسة ،مما يجعل نظام المعلومات عنصراً حاسماً في دعم مراقبة التسيير وتحقيق أهدافها.

وانطلاقاً من هذه النتائج سيتم في الفصل الثالث الانتقال إلى الدراسة التطبيقية ،بهدف تحليل واقع استخدام هذه الأدوات داخل المؤسسة محل الدراسة وتقييم مدى مساهمتها الفعلية في دعم العملية الرقابية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة التوضيب والطباعة

عين الحجر . سعيدة

تمهيد:

تعتبر الدراسة التطبيقية جسرا يسمح باختبار المعارف النظرية ومدى مطابقتها للواقع العملي ،وبناء على ما تم تناوله في الفصول النظرية حول نظام المعلومات المحاسبي وأدوات مراقبة التسيير ،يأتي هذا الفصل التطبيقي لإسقاط تلك المفاهيم على المؤسسة محل الدراسة.

يهدف هذا الفصل إلى دراسة واقع استخدام الأدوات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة محل الدراسة ،وتحليل مدى مساهمتها في دعم فعالية مراقبة التسيير . وقد تم الاعتماد على معطيات ميدانية ومالية مستمدة من الوثائق المحاسبية ،إضافة إلى نتائج المقابلات والملاحظات التطبيقية ،وذلك بغرض تقييم طبيعة التكامل بين النظام المعلوماتي المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

ويكتسي هذا الفصل أهمية خاصة باعتباره يمثل الجانب التطبيقي للدراسة ،حيث يسمح بالانتقال من الإطار النظري إلى تشخيص الممارسة الفعلية داخل المؤسسة ،من خلال تحليل كيفية توظيف الأدوات المالية والمحاسبية في دعم الرقابة واتخاذ القرار .

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية ،خُصص المبحث الأول لتقديم المؤسسة محل الدراسة والإطار العام لنشاطها ،بينما تناول المبحث الثاني تحليل الأدوات المالية والمحاسبية المعتمدة داخل المؤسسة ومدى مساهمتها في مراقبة التسيير ،في حين خُصص المبحث الثالث لتقديم حصيلة تقييمية لواقع النظام الرقابي واقتراح آفاق تطويره.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة.

1/ تقديم المجمع الصناعي للورق والسليولوز:

يُعدّ المجمع الصناعي للورق والسليولوز أحد أهم الفاعلين في قطاع صناعة الورق ومشتقاته في الجزائر ،حيث تعود نشأته إلى فترة الاستعمار الفرنسي ،إذ أنشئ من طرف أحد المعمّرين سنة 1919 كمعمل لإنتاج الورق اعتمادًا على مواد أولية محلية ،تمثلت أساسًا في الحلفاء والتبن.

وبعد الاستقلال ،وفي إطار سياسة استرجاع الدولة الجزائرية لممتلكاتها الوطنية ،تم تأميم هذا المعمل بتاريخ 16 أفريل 1963 ،ليصبح وحدة تابعة للشركة الوطنية لصناعة السليولوز (SONIC) ،التي تولت تسييره ضمن استراتيجية تطوير الصناعات التحويلية.

2/ تطور المجمع الصناعي للورق والسليولوز:

شهد المجمع الصناعي للورق والسليولوز عدة مراحل من التطور والتحول ،ارتبطت أساسًا بالتغيرات الاقتصادية والتنظيمية التي عرفت الجزائر .

ففي سنة 1976 ،ونظرًا للطلب المتزايد على الأكياس في السوق المحلية ،خاصة في المنطقة الغربية ،تقرر إنشاء معمل حديث لصناعة الأكياس ،بدلًا من المعمل القديم الذي لم يعد يواكب التطورات التكنولوجية. وفي هذا الإطار تم استيراد تجهيزات حديثة ذات تكنولوجيا ألمانية (HOOULMAN-GARTMAN) ، كما خضع المستخدمون لتكوين متخصص لضمان التحكم في هذه التقنيات.

وقد تم افتتاح وحدة إنتاج الأكياس رسميًا بتاريخ 01 أفريل 1982 ،حيث تخصصت في إنتاج الأكياس الموجهة لتعبئة الإسمنت وبعض المواد الغذائية النشوية ،ولا تزال تمارس هذا النشاط إلى اليوم.

وعلى المستوى التنظيمي ،عرفت المؤسسة عدة تغييرات في تسميتها وانتمائها الهيكلي ،حيث انتقلت من وحدة تابعة لشركة SONIC إلى شركة ENPAC خلال منتصف الثمانينات ،والتي حلت محلها في إطار إعادة تنظيم القطاع.

وفي نهاية التسعينات ،وضمن سياسة الإصلاحات الاقتصادية وإعادة هيكلة المؤسسات العمومية ،أصبحت الوحدة فرعًا تابعًا للمجمع الصناعي للورق والسليولوز (GIPEC) ،الذي يندرج بدوره ضمن المؤسسة القابضة للصناعات الكيماوية والصيدلانية.

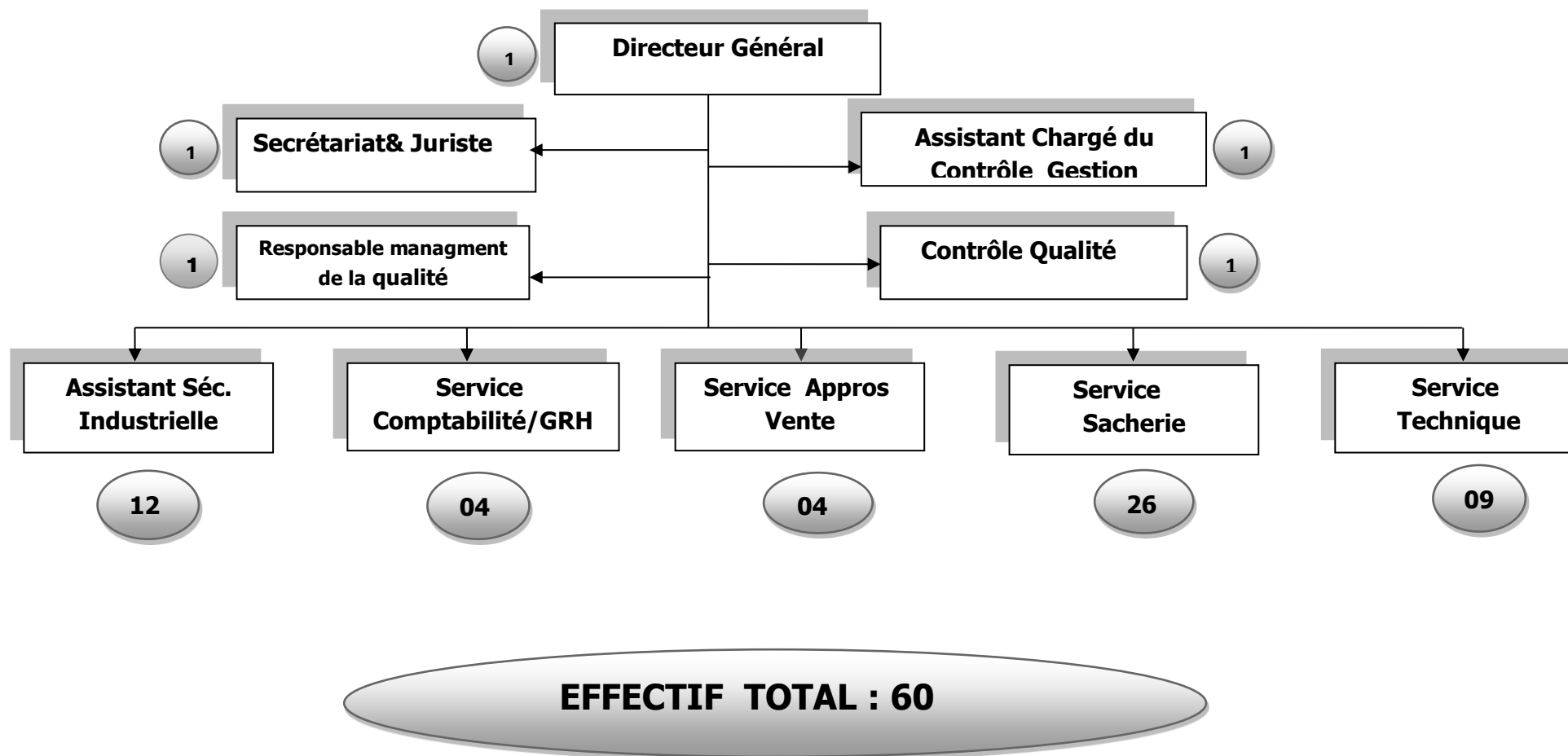
وفي 01 جوان 2000، تم إنشاء شركة الأكياس كشركة ذات أسهم (SPA) تحت تسمية SACAHE، برأسمال اجتماعي قدره 25.000.000 دج. ثم تم رفع هذا الرأسمال سنة 2001 إلى 84.000.000 دج، ليصل في سنة 2002 إلى 150.000.000 دج، مما يعكس توجهاً نحو تعزيز قدراتها الإنتاجية وتوسيع نشاطها.

وفي سنة 2021، شهدت المؤسسة تحولاً تنظيمياً جديداً، تمثل في امتصاص شركة الأكياس لتصبح وحدة تابعة لشركة التوضيب وفنون الطباعة الكائنة بولاية برج بوعرييج، في إطار إعادة هيكلة النشاط الصناعي وتعزيز التكامل بين مختلف وحدات الإنتاج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة ووظائفها.

1/ الهيكل التنظيمي للوحدة: يستلزم تحقيق الإدارة الفعالة إيجاد تنظيم محكم ينسق بين الموارد المادية والبشرية لضمان بلوغ الأهداف المسطرة، ومن هذا المنطلق تلتزم الوحدة بتحديد مسؤولياتها وتوضيح نطاق نشاطاتها، مع هيكلة قنوات الاتصال والعلاقات الداخلية، وهو ما سيتم استعراضه من خلال الهيكل التنظيمي الموضح في المخطط الآتي:

ORGANIGRAMME GENERAL UNITE AIN EL HADJAR - SAIDA



الشكل 3: الهيكل التنظيمي لشركة التوضيب وفنون الطباعة عين الحجر - سعيدة

من خلال قراءة الهيكل التنظيمي للوحدة، يمكن تسجيل مجموعة من الملاحظات التي لها انعكاس مباشر على مسألة تكامل نظام المعلومات المحاسبي مع وظيفة مراقبة التسيير. يتضح أولاً أن مصلحة مراقبة التسيير ترتبط مباشرة بالإدارة العامة، وهو ما يمنحها استقلالية تنظيمية نظرية، غير أن انفصالها عن المصالح المالية والمحاسبية يخلق حواجز تنظيمية قد تعيق انسياب المعلومات.

كما يبرز وجود فصل واضح بين مصلحة المحاسبة ومصلحة مراقبة التسيير، مما يجعل تبادل البيانات يتم عبر قنوات رسمية تقليدية تعتمد على التقارير الورقية، في ظل غياب نظام معلومات مدمج. ويؤدي هذا الوضع إلى إبطاء تدفق المعلومات ويحد من فعالية المعالجة الفورية للمعطيات.

إضافة إلى ذلك، فإن تشتت المصالح المنتجة للمعلومة (الإمداد، الإنتاج، المحاسبة) في ظل غياب الربط الآلي بينها، يحول دون تكامل البيانات داخل قاعدة موحدة، ويجعل دور مراقب التسيير أقرب إلى تجميع المعلومات من مصادر متعددة منه إلى تحليلها في إطار موحد يدعم اتخاذ القرار

2/ وظائف الوحدة:

1/2 وظائف المديرية العامة: ونجد فيها مصلحتين وهما:

أ/ مراقبة التسيير والتحقيق الداخلي: تهتم هذه المصلحة بالكشف عن الانحرافات في الوحدة من خلال جمع المعطيات من مختلف المصالح وإعداد مخططات النتائج التقديرية ومتابعة تنفيذها.

ب/ التسويق ومراقبة النوعية: تعمل عمل المبيعات بالإضافة إلى القيام بترويج المنتج والبحث عن الزبائن الجدد وكذا عملية الإشهار ومراقبة النوعية والإنصات إلى الزبون حتى بعد البيع.

2/2 وظائف الإمداد:

أ/ مصلحة الإمداد: ونجد فيها ثلاثة أقسام:

أ/1 قسم تسيير المخزون: يهتم هذا القسم بتزويد المصالح الأخرى بالمواد الأولية (الورق الكرافت) ومواد خاصة بالإنتاج وبتسيير المخزون المتواجد باستعمال وظائف تسييرية واضحة وقانونية.

أ/2 قسم الشراء: يهتم بتموين الوحدة بالمواد الضرورية لإنتاج الأكياس والتي يكون معظمها مستوردًا كمادة أولية من البرتغال (كرافت).

أ/3 قسم الوسائل العامة: يهتم بتوفير الوسائل التي تتيح للمؤسسة السير في أعمالها بصورة منتظمة من النقل، مصاريف المهمات ومتابعة مختلف استثمارات المؤسسة.

ب/ مصلحة الموارد البشرية: تهتم هذه المصلحة بتسيير المستخدمين ومتابعة أجور العمال.

الجدول رقم 01: الطاقة العمالية للوحدة.

النسبة	العدد	الهيكل
02 %	01	مديرية الوحدة
07 %	04	المبيعات
59 %	35	الاستغلال
03 %	02	المحاسبة والمالية
03 %	02	المستخدمين
03 %	02	الإمداد
20 %	12	الأمن الصناعي
03 %	02	المديرية العامة
100 %	60	المجموع

المصدر : وثائق المؤسسة.

2/3/ المالية والمحاسبة:

أ/ مصلحة المحاسبة: نجد فيها :

- قسم المحاسبة العامة: تهتم بتسجيل العمليات التي تسير داخل المؤسسة وتقيدها ومراقبتها لتحديد الاستهلاك الشهري للكمية المراد إنتاجها.

ب/ مصلحة المالية: وتتولى هذه المصلحة تسيير الموارد النقدية للمؤسسة ومتابعة أرصدها البنكية، إضافة إلى متابعة الإيرادات والنفقات المختلفة.

2/4/ مصلحة المبيعات :

تهتم هذه المصلحة بتوزيع المنتج التام (الأكياس) على الزبائن والتأكد من التسليم والتغليف، كما ترتبط بعلاقة مع مصلحة الإنتاج لأنها تهتم بطلبات الزبائن لأن الوحدة تنتج حسب الطلب أو بعقد لمدة زمنية (سنة)، بالإضافة إلى دراسة كل ما يتعلق بمستجدات السوق من حيث:

- ◀ البحث عن زبائن جدد.
- ◀ الطلب في جميع جهات الوطن (شمال ، جنوب ، غرب ، شرق).
- ◀ معرفة المنافسين ومواقع تركزهم ،والحصة السوقية التي يشغلونها.
- ◀ الإشهار.

2/5/ مصلحة الاستغلال : تتكون من قسمين :

أ/ قسم الصيانة: يهتم هذا القسم بالمحافظة على وسائل الإنتاج وذلك عن طريق معاينة الآلات يوميا (حتى خارج أيام العمل) وإصلاح التلف أو العطل فيها من أجل ضمان استغلالها لتجنب توقف الإنتاج .

ب/ قسم الإنتاج: يحتوي هذا القسم على ورشة واحدة لإنتاج الأكياس ،كما تقوم الوحدة في السنوات الأخيرة بإنتاج نوع واحد من الأكياس وهي أكياس تعبئة الإسمنت نظرا للطلب المتزايد عليها.

6/2 مصلحة الأمن الصناعي: يهتم هذا القسم بأمن وحماية المؤسسة وأمن المستخدمين وآلات الإنتاج وكل ما يخص المؤسسة .

نشاط الوحدة: تقوم المؤسسة بتحويل المادة الأولية (ورق مستورد من الخارج) إلى أكياس ذات أحجام مختلفة (أكياس الاسمنت ،الجبس ،...) ،إضافة إلى ذلك القيام بتقطيع الأكياس المعيبة إلى قطع متساوية الحجم وبيعها.

الجدول رقم 02: مخزونات المؤسسة.

الورق	يعتبر مادة أولية رئيسية	ورق ذو حجم كبير اللون المستعمل : الأبيض - البني حجم الورق المستعمل 70 كغ - 80 كغ - 85 كغ - 90 كغ
الحبر: اللون المستعمل: الأبيض ،أسود ،أحمر ،أخضر ،أصفر ،أزرق ،بني.	يعتبر مادة أولية رئيسية	اسم الزبون حسب رغبته
الغراء: يوجد نوعان من الغراء - Colle-solvicole - colle d'engagement	مادة أولية رئيسية	
شريط الطبع cliché	مادة أولية رئيسية	يستعمل للتحديد إسم الزبون وكذا نوع المادة التي نبيعها
قطع غيار آلات الإنتاج	مادة أولية رئيسية و ثانوية	

المصدر: وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: سيرورة النشاط.

يعد تتبع سيرورة النشاط ودورة المعلومات أمراً أساسياً لفهم كيفية تدفق البيانات بين المصالح، كما يتيح هذا التتبع الوقوف على طبيعة العلاقة بين الجانب التشغيلي والجانب المعلوماتي داخل المؤسسة. وباعتبار المؤسسة محل الدراسة مؤسسة عمومية تابعة لمجمع (فرع لولاية أخرى) وتنشط في مجال التوضيب وفنون الطباعة، فإن دورة نشاطها تأخذ المسار الوصفي التالي:

1/ مرحلة اقتناص الطلبات والتعاقد: يبدأ نشاط المؤسسة بمشاركتها في المناقصات (Appels d'offres)

المعلن عنها، وهو الأسلوب المعتمد للحصول على الطلبات الكبرى. بمجرد رسو المناقصة، يتم استقبال تفاصيل الطلبية وتأكيدها عبر القنوات الإلكترونية، وتتولى المصلحة التجارية مسؤولية تدقيق المواصفات التقنية والموافقة عليها بناءً على مدى ملاءمة المادة الأولية المتوفرة وقدرة الآلات الإنتاجية.

ويتم في هذه المرحلة التأكد من إمكانية تنفيذ الطلبية من الناحية التقنية قبل الانتقال إلى المراحل اللاحقة، بما يضمن توافق الطلب مع الإمكانيات الإنتاجية المتاحة داخل المؤسسة.

2/ الدورة المستندية والرقابة الإدارية:

بعد الموافقة، تقوم المصلحة التجارية بإعداد وثيقة وصل استلام الطلبية (Bon de Réception de Commande)، حيث يتم تحويل نسخة منها إلى مصلحة المحاسبة لإبلاغها بالالتزام التجاري الجديد، وتتم عملية تداول هذه الوثائق والبيانات بين المصالح بصفة ورقية، مما يفسر كثافة الأرشيف الورقي المتداول يدوياً.

ويتم اعتماد هذا النمط الورقي كوسيلة أساسية لنقل المعلومات بين مختلف المصالح، رغم وجود إدخال أولي للبيانات عبر النظام المعلوماتي الخاص بكل مصلحة بشكل منفصل، دون وجود ربط آلي أو تكامل شامل بينها.

3/ المسار التقني والإنتاجي (الورشة):

تنتقل الطلبية إلى مرحلة التنفيذ، والتي تتميز بوجود ورشة إنتاج واحدة وآلة طباعة مركزية متكاملة تقوم بتحويل الورق إلى أكياس مطبوعة في مرحلة واحدة. وتتم الرقابة على حركة المواد عبر:

- وصل إخراج (Bon de sortie): سحب الورق والحبر من المخزن إلى الورشة.
- وصل إدخال (Bon d'entrée): لتحويل المنتج تام الصنع من الورشة إلى مخزن المنتجات النهائية.
- إعادة التدوير: يتم تجميع كافة الفوائد والورق التالف الناتج عن عملية الطباعة، حيث تُوجه لعملية إعادة التدوير ليتم بيعها لاحقاً كمخلفات إنتاج.

كما تتميز هذه المرحلة ببساطة هيكل الإنتاج، حيث تعتمد المؤسسة على خط إنتاج واحد فقط، مما يجعل العملية الإنتاجية مباشرة دون تعدد ورشات أو مراحل معقدة.

وبعد خروج الأكياس من آلة الطباعة وقبل إعداد وصل التسليم (Bon de Livraison)، تخضع الكمية المنتجة لعملية تدقيق ومطابقة سواء من حيث الطباعة، أو الأبعاد، أو جودة الإنتاج، يتم فيها التأكد أن الأكياس تتوافق تماماً مع طلبية الزبون. وذلك لتفادي رفض الطلبيات أو تسجيل ملاحظات من طرف الزبون بعد التسليم.

ويلاحظ أن تسجيل الحركات المادية (الإدخال والإخراج) يتم تجميعه ومعالجته في نهاية الشهر، وليس بشكل فوري أثناء سير الإنتاج، مما يعكس طابعاً مؤجلاً في معالجة البيانات.

4/ آلية التسليم والفوترة:

عند الانتهاء من إنتاج الكميات المتفق عليها (والتي قد تُقسم إلى دفعات زمنية على مدار السنة في حالة الكميات الكبيرة)، تقوم المصلحة التجارية بإعداد وصل التسليم الذي يرافق الشحنة إلى الزبون. وفي هذه المرحلة، يتم تحديد سعر الكيس بناءً على السعر التعاقدى المتفق عليه مسبقاً في إطار المناقصة، وهو سعر ثابت لا يتغير خلال مدة العقد مهما كانت تقلبات السوق أو تغيرات أسعار المواد الأولية.

ويتم تسليم المنتج النهائي مباشرة إلى الزبون دون المرور بمراحل وسيطة إضافية، مما يعكس بساطة سلسلة التوزيع داخل المؤسسة.

5/ المعالجة المحاسبية النهائية:

تصب كافة هذه الوثائق الورقية (وصل استلام الطلبية، وصلات المخزن، وصل التسليم) في نهاية المطاف لدى مصلحة المحاسبة. ويقوم المحاسب باستخدام برنامج PC Compta لتسجيل القيم المالية والفواتير الناتجة عن هذه العمليات، في حين يتم الاحتفاظ بالوصلات المادية كأرشيف يوثق الحركات التي تمت خلال الشهر، ليتم تسجيلها وتسويتها محاسبياً في نهاية الفترة.

ويُلاحظ أن المعالجة المحاسبية تعتمد أساساً على البيانات المالية النهائية وليس على متابعة لحظية للحركات المادية، مما يجعل تدفق المعلومات داخل المؤسسة يتم بشكل غير لحظي ويعتمد على المعالجة المؤجلة للبيانات.

المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبي وممارسة مراقبة التسيير.

نظرا لطبيعة الدراسة النوعية المطبقة على عينة محدودة من الفاعلين الأساسيين، فإن التحليل يركز على رصد التوافق من عدمه في الرؤى أكثر من التركيز على النسب الإحصائية.

المطلب الأول: تشخيص نظام المعلومات المحاسبي.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي بمثابة النواة المركزية التي تغذي كافة الوظائف الإدارية بالبيانات الضرورية، ولاسيما وظيفة مراقبة التسيير، ويهدف هذا المطلب إلى تشخيص واقع هذا النظام داخل المؤسسة محل الدراسة، من خلال تسليط الضوء على البنية التقنية والبرمجية المعتمدة، وتتبع دورة معالجة البيانات المحاسبية بدءا من التسجيل وصولا إلى استخراج التقارير الختامية، وذلك لتقييم مدى جودة وملاءمة هذه المخرجات المحاسبية لمتطلبات اتخاذ القرار.

1/ البرامج والوسائل المعتمدة: تعتمد المؤسسة محل الدراسة في معالجة معلوماتها المحاسبية على برنامج محاسبي متخصص يتمثل في برمجية "PC COMPTA" وقد أجمعت مختلف الأطراف المستجوبة والمتمثلة في المدير والمحاسب ومراقب التسيير على اعتماد هذا البرنامج كأداة أساسية في تسيير الجانب المحاسبي، وهو ما يعكس رغبة المؤسسة في رقمنة وظيفتها المحاسبية لضمان دقة القيد المحاسبي والامتثال للمتطلبات الضريبية والقانونية.

و بالرغم من وجود هذه الأداة البرمجية، فقد أبان التشخيص الميداني عن فجوة تقنية معتبرة، حيث أكدت جميع الإجابات غياب الربط الآلي بين الأقسام (س28)، إذ تمتلك كل مصلحة نظامها المعلوماتي الخاص بها بشكل مستقل عن باقي المصالح، ويشير ذلك إلى اعتماد المؤسسة على تنظيم معلوماتي جزئي يقوم على استقلالية المعالجة داخل كل مصلحة دون وجود قاعدة بيانات مركزية مشتركة تسمح بتبادل المعلومات بصورة مباشرة وفورية، وغياب التكامل في تدفق البيانات بين مصلحة المحاسبة ومصلحة مراقبة التسيير.

وفيما يخص قدرة النظام على توفير المعلومات في الوقت المناسب (س29) فقد ساد التحفظ وغياب الإجابة من كافة الأطراف وهو ما يمكن تفسيره منطقيا بغياب الربط المعلوماتي المذكور آنفا، إذ لا يمكن لنظام يعمل بصفة منعزلة أن يوفر بيانات آنية لكافة المصالح، مما يضطر المؤسسة للاعتماد على المعالجة الدورية والتبادل اليدوي للوثائق لسد هذا النقص التقني.

2/ دورة المعلومات والمعالجة المحاسبية: تعتمد المعالجة المحاسبية على مجموعة من الوثائق والمستندات الواردة من مختلف المصالح كالمصلحة التجارية، حيث تشكل هذه الوثائق المنطلق الأساسي لعملية التسجيل المحاسبي باستخدام "PC COMPTA" وفق التنظيم المحاسبي الكلاسيكي انطلاقا من تسجيل العمليات في

دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى الدفتر الكبير فأعداد ميزان المراجعة ثم الكشف المالية النهائية. ويعكس ذلك اعتماد المؤسسة على تنظيم محاسبي قائم على احترام مراحل الدورة المحاسبية المعمول بها.

أما فيما يخص امتلاك مراقب التسيير صلاحية الوصول المباشر للنظام المحاسبي، فقد أظهرت النتائج تبايناً في الآراء يعكس واقعاً معقداً (س3)، فبينما صرح المدير بوجود صلاحية الوصول، نفى المحاسب (المسؤول الفني عن النظام) ذلك، بينما لم يقدم مراقب التسيير إجابة حول هذا الجانب، وهو ما يتوافق مع الواقع الميداني الذي يفرض على مراقب التسيير الحصول على بياناته عبر تقارير ورقية يحررها المحاسب، هذا التباين يشير إلى نوع من الحواجز المعلوماتية التي تجعل مراقب التسيير في حالة تبعية مباشرة لمصلحة المحاسبة. وفيما يتعلق بمسار انتقال هذه المعلومات داخل الهيكل التنظيمي أجمع كل من المدير والمحاسب على أن المعلومة المحاسبية تتوجه للإدارة مباشرة، وهو ما يهمل دور مراقب التسيير كحلقة وصل أساسية في تحليل البيانات قبل وصولها لصناع القرار.

إن الاعتماد الورقي المفرط واستبعاد الوسائل الإلكترونية لسيادة قناعة تنظيمية تحصر الوثائق في الوثائق المختومة يدوياً فقط، انعكس على وجود أرشيف معتبر يعيق سلاسة العمل، كما أن تشارك المحاسب ومراقب التسيير في نفس المكتب يسهل التواصل المباشر وتبادل المعلومات بينهما في ظل هذا النمط التقليدي لتداول المعلومات.

3/ التقارير والوثائق المحاسبية: تُعد التقارير المحاسبية المخرج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، والأداة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة في متابعة نشاط المؤسسة وتقييم أدائها. وبالاعتماد على نتائج الاستبيان، أجمع كل من المدير والمحاسب على أن «التقارير المالية» (س12) تمثل النوع الأساسي للتقارير المستخدمة في متابعة الأداء، في حين سُجل غياب إجابة مراقب التسيير بخصوص هذا السؤال، وهو ما قد يعكس محدودية استخدامه لتقارير رقابية مستقلة، واعتماده بدرجة كبيرة على الوثائق والتقارير الصادرة عن مصلحة المحاسبة.

أما فيما يتعلق باستغلال جدول حسابات النتائج (TCR) بصفة شهرية، فقد أظهرت الإجابات تبايناً واضحاً في طريقة إدراك وظيفة هذه الأداة (س13). إذ يرى كل من المدير ومراقب التسيير أن الجدول يُستخدم كوسيلة للتحليل ودعم اتخاذ القرار، بينما اعتبر المحاسب أن دوره يظل مقتصرًا على الجانب المحاسبي البحث. ويُبرز هذا الاختلاف وجود تفاوت في تصور القيمة التسييرية للمعلومة المحاسبية، فبينما تنظر الإدارة ومراقبة التسيير إلى البيانات المالية باعتبارها أداة للتحليل والتوجيه، يميل المحاسب إلى حصرها ضمن إطارها التقني والقانوني المرتبط بالتسجيل والإعداد المحاسبي.

وعليه ،يمكن القول إن المؤسسة تعتمد بصورة أساسية على التقارير المالية التقليدية في متابعة الأداء ،مع محدودية واضحة في استخدام تقارير تحليلية أو رقابية متخصصة ،الأمر الذي يجعل نظام المعلومات المحاسبي المصدر الرئيسي للمعلومات الرقابية ،ويحد نسبياً من شمولية التحليل الذي تتطلبه ممارسة مراقبة التسيير الحديثة.

وبناء على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي "PC COMPTA" للمؤسسة محل الدراسة ،تم استخراج القوائم المالية للسنوات (2021، 2022، 2023) والتي تمثل المصدر الأساسي للبيانات المالية الناتجة عن مختلف العمليات المحاسبية خلال الدورة. وفيما يلي عرض ملخص للميزانية المالية وجدول حسابات النتائج ،دون الدخول في تحليل تفصيلي لهذه المعطيات ،مع الإشارة إلى أن القوائم المالية الكاملة مدرجة ضمن الملاحق.

الجدول رقم 03: قائمة جدول حسابات النتائج الخاص بالمجمع خلال الفترة 2022 - 2024 .

البيان	2022	2023	2024
رقم الأعمال	150.625.068,00	114.240.322,00	23.043.593,00
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	- 1.314.275,60	1.368.996,00	2.220.051,00
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية	149.310.792,40	112.871.326,00	25.263.644,00
المشتريات المستهلكة	99.284.986,33	93.227.671,85	34.028.400,60
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	7.635.330,08	3.758.808,22	4.694.647,90
استهلاك السنة المالية	106.920.316,41	96.986.480,07	38.723.048,50
القيمة المضافة للاستغلال	42.390.475,99	15.884.845,93	- 13.459.404,50
أعباء المستخدمين	35.356.344,24	35.912.388,47	39.730.381,86
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	292.748,00	292.100,00	664.246,34
إجمالي فائض الاستغلال	6.741.383,75	20.319.642,54	- 53.854.032,70
المنتجات العملياتية الأخرى	1.072.363,75	37.655,94	8.880,72
الأعباء العملياتية الأخرى	1.317.236,72	318.444,49	1.183.340,78
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر ق	9.918.476,46	7.718.921,94	7.899.385,57
استرجاعات الاستغلال عن المؤونات وخسائر ق	9.763.096,00		87.676,00
النتيجة العملياتية	6.341.130,32	- 28.319.353,03	- 62.840.202,33
المنتجات المالية			
الأعباء المالية	2.070.569,01	6.466.394,68	5.394.878,56
النتيجة المالية	- 2.070.569,01	- 6.466.394,68	- 5.394.878,56
النتيجة العادية قبل الضرائب	4.270.561,31	- 34.785.747,71	- 68.235.080,89

		2.097.955,22	الضرائب واجبة الدفع على الأرباح العادية
103.992,99	- 195.274,99	187.289,34	الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية
25.360.200,72	112.908.981,94	160.146.252,15	مجموع منتجات الأنشطة العادية
- 93.491.288,62	147.890.004,64	157.786.356,72	مجموع أعباء المنتجات العادية
- 68.131.087,90	- 34.981.022,70	2.359.895,43	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			عناصر غير عادية - منتجات
			عناصر غير عادية - أعباء
			النتيجة غير العادية
- 68.131.087,90	- 34.981.022,70	2.359.895,43	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 04: جانب الأصول لقائمة المركز المالي الخاصة بالمجمع خلال الفترة 2022 - 2024

الأصول	صافي 2022	صافي 2023	صافي 2024
الأصول غير الجارية:			
التبتيات المعنوية			
التبتيات العينية			
الأراضي	678.780.000,00	678.780.000,00	678.780.000,00
المباني	159.403,45	127.522,81	95.642,17
التبتيات العينية الأخرى	34.801.618,41	30.309.131,59	22.777.101,80
تبتيات خارج الخدمة			
تبتيات قيد الإنجاز			
التبتيات المالية			
الضرائب المؤجلة - أصول	1.216.047,65	1.020.772,66	1.124.765,65
مجموع الأصول غير الجارية	714.957.069,51	710.237.427,06	702.777.509,62
الأصول الجارية:			
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	61.244.012,40	39.248.675,37	35.390.416,44
الحقوق والاستخدامات المماثلة			
الزبائن	17.751.323,46	17.651.323,46	17.532.859,46
المدينون الآخرون	6.357.601,08	5.885.240,09	6.352.912,09

2.471.506,87	2.659.288,32	2.979.031,73	الضرائب والرسوم المماثلة
			الأموال المتاحة
699.674,00	446.619,86	769.558,80	الخزينة
62.447.368,86	65.891.147,10	89.101.527,47	مجموع الأصول الجارية
765.224.878,48	776.128.574,16	804.058.596,98	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 05: جانب الخصوم لقائمة المركز المالي الخاصة بالمجمع خلال الفترة 2022 - 2024

2024	2023	2022	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة:
- 68.131.087,90	- 34.981.022,70	2.359.895,43	النتيجة الصافية للمجمع
	- 84.605.972,13	- 86.965.867,56	الترحيل من جديد
458.250.389,02	496.968.534,06	456.733.984,14	حسابات الربط
390.119.301,12	377.381.539,23	372.128.012,01	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
			الخصوم غير الجارية:
92.807.857,12	115.519.428,56	138.231.000,00	الاقتراضات والديون المالية
5.378.948,70	5.085.473,56	4.978.593,98	المؤونات والمنتجات المعينة مسبقاً
98.186.805,82	120.604.902,12	143.209.593,98	مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية:
76.248.500,61	78.693.295,96	76.959.650,72	الموردون والحسابات الملحقه
715.478,28	514.078,14	2.800.430,36	الضرائب
199.951.228,22	198.933.835,46	208.904.582,72	ديون أخرى
3.564,43	923,25	56.327,19	خزينة الخصوم
276.918.771,54	278.142.132,81	288.720.990,99	مجموع الخصوم الجارية
765.224.878,48	776.128.574,16	804.058.596,98	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

4/ خصائص المعلومات والصعوبات: تُمثل جودة المعلومة المحاسبية أحد العناصر الأساسية لفعالية مراقبة التسيير، ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان يظهر وجود تقييم إيجابي عام لخصائص المعلومات المحاسبية، حيث صرح كل من المدير والمحاسب ومراقب التسيير بأن المعلومات متوفرة، دقيقة، ومفصلة (س5). ويعكس ذلك وجود مستوى مقبول من الرضا تجاه قدرة النظام المحاسبي على توفير المعلومات الضرورية لمتابعة النشاط.

غير أن الانتقال إلى التقييم التفصيلي لهذه الخصائص أظهر نوعاً من التحفظ في تقدير جودة المعلومات، إذ تمحورت أغلب الإجابات (س26 ب) حول المستوى "المتوسط" فيما يتعلق بالدقة والتوقيت والملاءمة، في حين قيم المحاسب خاصيتي الدقة والملاءمة بمستوى "جيد". ويُبرز هذا التباين بين التقييم العام والتقييم التفصيلي اختلافاً في إدراك جودة المعلومات بحسب طبيعة الوظيفة، فالمحاسب باعتباره المسؤول المباشر عن إعداد المعلومات، ميل إلى تقييمها بصورة أكثر إيجابية، بينما يركز المدير ومراقب التسيير بدرجة أكبر على مدى قابليتها للاستغلال في التحليل واتخاذ القرار.

ومن جهة أخرى، سُجل غياب للإجابات المتعلقة بالصعوبات المرتبطة بالحصول على المعلومات، وكذا مزايا وحدود النظام المعلوماتي. ويمكن تفسير ذلك بغياب تصور واضح لدى المبحوثين حول النقائص التقنية والتنظيمية للنظام المعتمد، أو باعتبار هذه الصعوبات جزءاً مألوفاً من بيئة العمل اليومية لا يستدعي الإشارة إليه بصورة مباشرة. غير أن التقييم "المتوسط" لبعض خصائص المعلومات، خاصة من حيث التوقيت والملاءمة، يشير ضمناً إلى وجود حدود معينة في قدرة النظام على توفير معلومات تستجيب بشكل كامل لمتطلبات التسيير الحديث.

وعليه يمكن وصف نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة بأنه نظام يوفر مستوى مقبولاً من المعلومات المحاسبية من حيث الدقة والتنظيم، إلا أن فعاليته في دعم مراقبة التسيير تظل محدودة نسبياً بسبب ضعف المرونة ومحدودية السرعة والملاءمة اللازمة لدعم التحليل واتخاذ القرار بصورة أكثر فعالية.

إن هذا الواقع التقني المحدود يلقي بضلاله مباشرة على تصميم واستخدام أدوات مراقبة التسيير، وهو ما سنفصله في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: عرض أدوات مراقبة التسيير المعتمدة.

1/ أدوات التخطيط (نظام الموازنات التقديرية): تعتمد المؤسسة في رسم توجهاتها المستقبلية على نظام الموازنات التقديرية كأداة أساسية للتخطيط. وبالتحليل الميداني لعملية إعداد هذه الموازنات (س7)، يظهر وجود تباين في إدراك الأدوار بين مختلف الفاعلين، ففي حين يؤكد المدير والمحاسب على وجود عمل تشاركي يشمل مختلف الأطراف بما فيها مراقب التسيير (س9)، تشير المعطيات إلى أن هذا الأخير لا يزال في طور الاندماج

داخل دورة إعداد الموازنات ،حيث يبدو أن مساهمته العملية محدودة مقارنة بالدور الذي يُفترض أن يقوم به داخل نظام مراقبة التسيير.

أما من حيث المرجعية المعتمدة (س8) ،فتستند الموازنات إلى مزيج من البيانات المحاسبية التاريخية والتقديرات الشخصية للإدارة ،إلى جانب بعض عناصر التوقع المرتبطة بالسوق ،مع محدودية واضحة في مساهمة مراقب التسيير في تغذية هذه التقديرات. ويعكس هذا التنوع طبيعة غير موحدة في بناء التوقعات المستقبلية ،تجمع بين المعطيات الكمية والخبرة التقديرية.

ويظهر الاختلال بشكل أوضح في تقييم جودة المعلومات المستخدمة في التخطيط (س10) ،حيث أجمع المدير والمحاسب على أن هذه المعلومات لا تتسم بالكفاية والدقة المطلوبة ،مما يشير إلى ضعف نسبي في القدرة التنبؤية للمؤسسة. وعليه ،فإن الموازنات التقديرية في وضعها الحالي تبدو أقرب إلى جداول مالية تعتمد على معطيات غير مكتملة ،مما يحد من فعاليتها كأداة تخطيط استراتيجي دقيقة.

2/ أدوات المتابعة والقياس: بالرغم من تأكيد جميع الباحثين على وجود متابعة دورية واعتماد المؤسسة على لوحة القيادة ،إلا أن التقصي الميداني كشف عن تباين جوهري في استيعاب هذه الأداة ،حيث يتم أحيانا الربط بين مفهوم لوحة القيادة والموازنات التقديرية المالية ،مما يشير إلى نوع من التداخل في التمييز بين أدوات التخطيط وأدوات المتابعة.

وبالموازاة مع ذلك ،تبيّن وجود لوحات قيادة خاصة بكل مصلحة ،فمصلحة المستخدمين تعتمد لوحة قيادة تتضمن مؤشرات تشغيلية كحوادث العمل ،والغيابات ،واستهلاك الأوراق ،كما تتابع المصلحة التجارية مؤشر شكاوى الزبائن باعتباره مؤشراً على جودة الخدمة والعلاقة مع العملاء.

الجدول رقم 06: لوحة القيادة لمصلحة الموارد البشرية.

الأهداف	المخطط	المحقق	نسبة المحقق
عدد العمال	60	64	107 %
الغياب	6%	4%	67 %
استهلاك الورق	5	5	0
حوادث العمل	0	0	0

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ورغم ثراء هذه المؤشرات وتنوعها، إلا أنها تظل غير مدمجة ضمن نظام مركزي موحد لمراقبة التسيير، مما يجعل دور مراقب التسيير أقرب إلى المتابعة الميدانية المباشرة عبر الزيارات الدورية للورشات، دون امتلاك أداة معلوماتية تسمح بتجميع هذه البيانات وتحويلها إلى مؤشرات موحدة تدعم اتخاذ القرار.

كما أن غياب الإقرار بوجود مؤشرات أداء من طرف بعض المبحوثين، رغم وجودها فعلياً على مستوى المصالح، يعكس أن المؤسسة تمتلك معطيات متابعة تشغيلية مهمة، لكنها لا تُترجم ضمن منظومة رسمية لمؤشرات الأداء الرئيسية، الأمر الذي يكرس استقلالية المصالح ويحد من فعالية الرقابة المركزية.

وتعتمد الوحدة آلية ميدانية للرقابة على المادة الأولية (ورق الكرافت) من خلال تتبع الفوائد الناتجة عن عملية التصنيع والطباعة، حيث يتم تجميع الورق التالف وإعادة بيعه كمخلفات إنتاج لجهات خارجية. ومن الناحية المعلوماتية يتم تسجيل العائدات المالية الناتجة عن هذه العملية ضمن النواتج العملياتية الأخرى (ح/75) عبر برمجية "PC COMPTA" دون وجود ربط مباشر بين هذه المخلفات والطلبات التي نتجت عنها.

3/ اختلال التكامل الوظيفي بين أدوات مراقبة التسيير: تتوقف فعالية مراقبة التسيير على انسيابية تدفق المعلومة وسرعة تداولها، إلا أن نتائج الاستبيان كشفت عن فجوة في الاتصال الوظيفي، حيث أجمع كل من المدير والمحاسب على أن المعلومة المحاسبية تنتقل مباشرة إلى الإدارة دون المرور بمراقب التسيير، في حين يعكس عدم تقديم هذا الأخير لإجابة حول مسار انتقال المعلومات نوعاً من الضبابية المرتبطة بدوره وحدود اندماجه داخل الدورة المعلوماتية الأساسية للمؤسسة.

كما يتعزز هذا الوضع بطبيعة التقارير المستخدمة، والتي تقتصر على القوائم المالية التقليدية، مما يعكس غياب تقارير التسيير التحليلية التي تسمح بمتابعة الأداء التشغيلي بصورة أكثر تفصيلاً. ورغم التقاطع المفاهيمي بين الإدارة ومراقب التسيير حول استغلال جدول حسابات النتائج في دعم القرار، إلا أن هذا التوجه يعكس اختلافاً في التصور الوظيفي للمعلومة المحاسبية مقارنة بالمحاسب، الذي يحصر وظيفة هذه الوثيقة في الجانب المحاسبي والتسجيلي.

ويظهر الاختلال كذلك في تضارب تقييم عامل الزمن، فبينما يرى المدير ومراقب التسيير أن المعلومات تصل في وقتها، يقر المحاسب - باعتباره مصدراً للمعلومة - بوجود تأخر في وصولها، مما يؤكد غياب رؤية موحدة لفعالية التدفق المعلوماتي داخل المؤسسة. وعليه يمكن القول أن المؤسسة تمتلك معطيات مالية وتشغيلية مهمة، لكنها تقتصر إلى نظام معلومات مدمج، حيث تظل هذه المعطيات في صورة جزر منفصلة تحد من قدرة المحاسبة على التحول إلى أداة استراتيجية داعمة للقرار، كما تحد من تموقع مراقبة التسيير كشريك فعلي في عملية القيادة.

المطلب الثالث: تحليل التكامل بين النظامين.

1/ جودة المعلومات وأثرها على فعالية الأدوات: تُعتبر جودة المعلومة المحاسبية المحدد الأساسي لفعالية قرارات مراقبة التسيير، إلا أن نتائج الدراسة الميدانية كشفت عن خلل بنيوي في هذه الخصائص. فبالربط بين مرحلة التخطيط وجودة المخرجات، أجمع كل من المدير والمحاسب على أن المعلومات المستخدمة في إعداد الموازنات غير كافية ولا تتسم بالدقة المطلوبة (س10)، وهو ما يعكس ضعف "المادة الخام" التي تُبنى عليها الرؤية الاستراتيجية للمؤسسة. كما سُجل غياب إجابة مراقب التسيير حول هذا المحور، مما يعكس محدودية إدماجه في حلقة التغذية العكسية "Feedback" الخاصة بتقييم مدخلات النظام.

وفي مفارقة تحليلية، صرّح كل من المدير والمحاسب بعدم تسجيل أثر مباشر لجودة المعلومات على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة (س27)، وهو ما يشير إلى احتمال اعتماد الإدارة على الخبرة المهنية والمعطيات غير الرسمية كمرجع مواز للمعلومة المحاسبية. ويؤدي هذا الوضع إلى تكريس تكامل شكلي بين النظام المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير، حيث يتم إنتاج بيانات يُقر صناع القرار بعدم كفايتها، دون أن ينعكس ذلك بشكل مباشر على آليات اتخاذ القرار، مما يحد من دور نظام مراقبة التسيير كأداة قائمة على العقلانية والتحليل الكمي في دعم القرار.

2/ فعالية تدفق المعلومات وعامل الزمن: يُعد عامل الزمن أحد المحددات الأساسية لفعالية تدفق المعلومات داخل نظام مراقبة التسيير، حيث لا يكفي توفر المعلومة بل يجب أن تصل في التوقيت الملائم لدعم القرار. ومن خلال نتائج الدراسة الميدانية، يتضح وجود تباين في تقييم توقيت وصول المعلومات (س14)، فبينما يرى المدير ومراقب التسيير أنها تصل في الوقت المناسب، يقر المحاسب بخلاف ذلك باعتباره الفاعل المسؤول عن إنتاج ومعالجة المعلومة المحاسبية، مما يعكس اختلافاً في إدراك فعالية التدفق بين مختلف الفاعلين.

غير أن هذا التصور يتعمق أكثر عند ربط التوقيت بجدوى الفعل التسييري، حيث أجمع كل من المدير والمحاسب على أن المعلومات المحاسبية لا تصل بالضرورة في الوقت المناسب لدعم اتخاذ القرار (س26)، مع تسجيل غياب إجابة مراقب التسيير، وهو ما يشير إلى أن الإشكال لا يتعلق بالوصول الشكلي للمعلومة بقدر ما يتعلق بمدى صلاحيتها الزمنية للاستخدام الفعلي. ويعزز هذا الطرح التقييم العام لخاصية التوقيت الذي جاء بمستوى "متوسط" (س27) بإجماع الأطراف الثلاثة، مما يؤكد غياب الآنية والسرعة في تدفق البيانات. إن هذا التأخر النسبي يؤدي بدوره إلى ضعف اليقظة لدى مراقب التسيير، حيث تتحول المعلومات إلى معطيات تاريخية تحد من القدرة على القيادة الاستباقية للمؤسسة.

3/ حدود التكامل الوظيفي والتقني بين النظامين: تُظهر نتائج الدراسة الميدانية وجود حدود واضحة تحد من فعالية التكامل بين نظام المعلومات المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير، ويمكن حصرها في المستويات التالية:

1/3/ العائق التقني (انعزال الأنظمة): يفترق النظام المعلوماتي للمؤسسة إلى صفة "الاندماج"، حيث تمتلك كل مصلحة نظاماً مستقلاً (س28)، مما يؤدي إلى عزل البيانات المحاسبية عن باقي الوظائف. ويتجلى هذا الانفصال في تضارب الآراء حول صلاحية الوصول المباشر للنظام (س3)، واعتماد "التقارير الورقية" كوسيلة وحيدة لنقل البيانات، مما يكرس الأساليب التقليدية ويفسر عائق الزمن الذي يحول دون الاستجابة السريعة لمتطلبات الرقابة الحديثة.

2/3/ العائق التنظيمي (مسار التدفق): يتسم تدفق المعلومات بطابع هرمي تقليدي، حيث تنتقل المعطيات المحاسبية مباشرة إلى الإدارة دون المرور بمراقب التسيير كحلقة تحليلية وسيطة (س4). هذا المسار يضعف الدور الرقابي ويهمش وظيفة تحليل الانحرافات، ويجعل وصول المراقب للمعلومة مرتبطاً بقنوات غير مباشرة وغير مهيكلية، مما يمنع المعالجة الفورية للبيانات.

3/3/ العائق الوظيفي (غموض الأدوار): تكشف النتائج عن تباين في تحديد الأدوار، فبينما تحصر الإدارة والمحاسب مهمة التحليل في مراقب التسيير (س32)، يتمتع الأخير عن تأكيد ذلك، مما يعكس فجوة بين "التصور الوظيفي" و"الواقع التطبيقي". إن هذا التباين مضافاً إليه غياب المعلومات في الوقت الحقيقي (س29)، يؤكد أن التكامل لا يزال في مستوياته الأولية، حيث تعمل كل مصلحة "بشكل مستقل"، مما يمنع بناء رؤية شاملة للأداء. وعليه يظل التكامل بين النظام المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير تكاملاً جزئياً ومحدوداً، يفترق إلى الانسجام البنوي نتيجة غياب النظام المدمج، والانسجام الوظيفي نتيجة غموض مسارات معالجة المعلومات، مما يجعله تكاملاً توثيقياً أكثر منه استراتيجياً.

المبحث الثالث: تقييم فعالية التكامل ومناقشة النتائج.

المطلب الأول: تقييم فعالية المعلومات المحاسبية في دعم القرار والرقابة.

1/ تحليل الانحرافات وتشخيص الأداء:

1/1/ واقع الرصد والمقارنة:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية اعتماد المؤسسة على مقارنة النتائج الفعلية بالموازنات التقديرية (س17)، مع القيام بتحليل الانحرافات الناتجة عنها بصورة دورية (س18)، وهو ما يعكس وجود متابعة رقابية للأداء. غير أن هذا التحليل يتسم بكونه تحليلاً إجمالياً يتم على مستوى المؤسسة ككل (س19)، دون تفكيكه حسب مراكز المسؤولية أو الطلبات المنفذة، مما يؤدي إلى تشتيت أسباب الانحرافات وإضعاف القدرة على المساءلة التسييرية.

وفي ظل الغياب الفعلي لتطبيقات المحاسبة التحليلية، يركز تفسير الفروق على المقارنة المباشرة بين المقدر والمحقق (س21 أ). ورغم تأكيد المدير والمحاسب عدم وجود صعوبات في التفسير (س20)، إلا أن إجماع مراقبة التسيير عن الإجابة، وغموض الإجراءات المنهجية المتبعة عند ظهور الانحرافات (س21 ب)، يشير إلى وجود "فجوة تفسيرية"، حيث يركز النظام أساساً على رصد النتائج المالية دون أن يوفر بصورة كافية تفسيراً تقنياً معمقاً لأسباب الانحرافات.

كما يلاحظ ميدانياً أن الاهتمام الرقابي ينصب حصراً على الانحرافات السلبية، في حين يتم التعامل مع الانحرافات الموجبة باعتبارها مؤشراً تلقائياً على كفاءة الأداء دون إخضاعها للتحليل اللازم. إن هذا التصور يغفل جانباً مهماً في مراقبة التسيير الحديثة، إذ قد تعبر الانحرافات الموجبة الكبيرة عن خلل في دقة التخطيط أو الاعتماد على أهداف محافظة جداً لا تستفز القدرات الإنتاجية الحقيقية للمؤسسة، مما يقلص دور تحليل الانحرافات من أداة للتطوير الاستراتيجي إلى مجرد أداة لتبرير الإخفاقات المالية.

2/1/ تحليل الانحراف السالب لشهر مارس (SAC CIMENT):

الجدول رقم 07: الإنتاج الصافي لشهر مارس.

المنتج	المخطط		المنجز		نسبة المنجز		الانحرافات	
	الكمية	السعر	الكمية	السعر	الكمية	السعر	الكمية	السعر
SAC CIMENT	500000	14250	60000	1767	12	12	440000	12483

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يُظهر تحليل لوحة الإنتاج الخاصة بشهر مارس وجود انحراف سالب حاد في مستوى الإنتاج المحقق مقارنة بالتقديرات المخططة، حيث لم تتجاوز نسبة الإنجاز 12%، أي ما يعادل 60,000 كيس من أصل 500,000 كيس مبرمج.

وبالرجوع إلى المعطيات الميدانية وتصريحات المسؤولين، يعود هذا التراجع الكبير في حجم الإنتاج إلى عاملين أساسيين: يتمثل الأول في أعطال متكررة على مستوى الآلة الرئيسية، مما أدى إلى توقفات متتالية أثرت بشكل مباشر على استمرارية عملية الإنتاج. أما العامل الثاني فيتعلق بجودة المادة الأولية (ورق الكرافت)، حيث أدت هشاشتها في تلك الفترة إلى صعوبات تقنية أثناء عملية التشكيل والطباعة، مما تسبب في تلف جزء معتبر من المادة قبل تحويلها إلى منتج نهائي.

وقد انعكس تفاعل هذين العاملين في ارتفاع ملحوظ في حجم الفوائد المادية، حيث تحول جزء من الورق المسحوب من المخزون إلى ضياع إنتاجي نتيجة عدم قابليته للتحويل إلى منتج قابل للتسويق. كما ساهمت التوقيفات التقنية المتكررة في زيادة الاستهلاك غير المنتج للمواد الأولية أثناء عمليات إعادة التشغيل وضبط الآلة، وهو ما يُفسر الفارق الكبير بين الاستهلاك المحاسبي للمادة والإنتاج الفعلي.

وبناءً عليه، لا يُفهم هذا الانحراف السالب كمجرد نقص في الكميات المنتجة، بل كخسارة مادية فعلية مست الموارد الأولية للمؤسسة دون تحقيق القيمة المضافة المنتظرة، مما يعكس تحول الانحراف من مؤشر تشغيلي إلى مؤشر ذو أثر مالي مباشر.

2/ اتخاذ القرار والإجراءات التصحيحية: بعد مرحلة الرصد والتشخيص، تنتقل المؤسسة إلى مرحلة الاستجابة الرقابية، وهي المرحلة التي تتحول فيها المعلومة المحاسبية إلى فعل تصحيحي. ومن خلال تحليل إجابات المبحوثين وربطها بالواقع الميداني، يمكن استخلاص المستويات التالية:

1/2 بيئة اتخاذ القرار ومصادره: تُظهر نتائج الدراسة أن المؤسسة تعتمد نمطاً تنظيمياً يقوم على عقد اجتماعات دورية لمناقشة الانحرافات (س22)، يعقبها اتخاذ إجراءات تصحيحية تُقرّها مختلف المصالح (س23)، وهو ما يعكس وجود آلية مؤسسية لمعالجة الاختلالات عند ظهورها.

غير أن طبيعة القرار داخل هذه المنظومة تكشف عن طابع مزدوج، حيث أجمعت إجابات المبحوثين على أن اتخاذ القرار يتم بالاعتماد على كل من المعلومة المحاسبية والخبرة الميدانية في آن واحد (س33)، مما يدل على أن النظام المعلوماتي لا يُستخدم كمصدر حصري للقرار، بل يتم استكمالته بالتقدير العملي للمسيرين.

كما أشار المدير والمحاسب إلى أن تأثير الحكم الشخصي في تفسير النتائج يُعد متوسطاً (س34)، في حين امتنعت مراقبة التسيير عن الإجابة، وهو ما يمكن تفسيره إما بضعف اندماجها في لحظة تفسير النتائج، أو باعتمادها المباشر على المعطيات التقنية دون تدخل تأويلي، مما يعكس تبايناً في إدراك طبيعة التفسير داخل عملية الرقابة.

2/2 فلسفة استساغة الخسارة مقابل استمرارية النشاط: في عمق الممارسة التسييرية، تتبنى المؤسسة مقاربة استراتيجية تقوم على تفضيل استمرارية النشاط على حساب تعظيم الربح اللحظي، حيث يتم قبول بعض الخسائر الناتجة عن الانحرافات أو التكاليف الطارئة مقابل تجنب توقف الإنتاج.

ويعكس هذا التوجه إدراكاً بأن التوقف عن النشاط يمثل تكلفة غير مباشرة أعلى من الخسارة المالية الظرفية، نظراً لما قد يسببه من فقدان للزبائن وتراجع في الحصة السوقية. وبالتالي يتم توظيف الخبرة الإدارية في تحقيق توازن بين المنطق المحاسبي القصير المدى والمنطق الاستراتيجي طويل المدى.

2/3/ الإجراء التصحيحي العملي وانعكاساته: تجسد حالة الانحراف الحاد المسجل خلال شهر مارس مثلاً عملياً على تفعيل الإجراءات التصحيحية ،حيث أدى الخلل التقني ورداءة المادة الأولية إلى تراجع حاد في الإنتاج.

وبعد التدخل التصحيحي الذي شمل إصلاح الأعطال ومعالجة إشكالية جودة الورق ،سجلت المؤسسة تحسناً واضحاً في مؤشرات الإنتاج خلال الفترة اللاحقة ،مما يدل على أن الاجتماعات الدورية لا تقتصر على الجانب الشكلي ،بل تُشكل إطاراً لاتخاذ قرارات تقنية لإعادة التوازن التشغيلي ،وإن كان ذلك بشكل لاحق وليس استباقي دائماً.

الجدول رقم 08: الإنتاج الصافي لشهر أفريل.

المنتج	المخطط		المنجز		نسبة المنجز		الانحرافات	
	الكمية	السعر	الكمية	السعر	الكمية	السعر	الكمية	السعر
SAC CIMENT	500000	14250	500000	14725	100	103	0	475

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2/4/ بيع مخلفات الإنتاج وأثره في تقليص التكاليف: يُعد قرار بيع مخلفات الإنتاج (الفوائد) أحد آليات التخفيف المالي من آثار الانحرافات السلبية ،خاصة في حالات الانخفاض الحاد في الإنتاج.

فبدلاً من تسجيل الورق التالف كخسارة نهائية ،يتم تحويله إلى تدفق مالي من خلال بيعه كمخلفات إنتاج ،ويتم تسجيله محاسبياً ضمن النواتج العملياتية الأخرى (الحساب 75). ويُساهم هذا الإجراء في تقليص صافي أثر الانحراف ،دون أن يعالج في جوهره أسباب الفاقد.

وبذلك،يتضح أن المؤسسة تعتمد آلية "إدارة الخسارة" أكثر من آلية "منع الخسارة" ،حيث يتم امتصاص الأثر المالي للانحراف بعد وقوعه ،وليس بالضرورة القضاء على أسبابه الجذرية

المطلب الثاني: القراءة التحليلية للمؤشرات المالية في ضوء ممارسة مراقبة التسيير.

1/ دراسة وتحليل مؤشرات التوازن المالي (2022 - 2024).

1/1/ حساب مؤشرات التوازن المالي: يهدف تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ومدى استغلال المؤشرات المالية في دعم مراقبة التسيير ،وسيتّم هنا تناول مجموعة من مؤشرات التوازن المالي والمتمثلة في:

- رأس المال العامل الصافي الإجمالي (FRNG).
- احتياجات رأس المال العامل (BFR).
- الخزينة الصافية (TN).

وذلك بالاعتماد على القوائم المالية للسنوات 2022 . 2024 .

جدول 09: بيانات حساب مؤشرات التوازن المالي.

2024	2023	2022	
882.777.943,14	884.852.367,12	894.591.489,4	الموارد الثابتة
1.094.777.044,02	1.094.631.051,03	1.091.738.651,12	الاستخدامات الثابتة
64.219.996,66	67.916.829,04	90.804.270,47	الأصول المتداولة ماعدا الخزينة
276.915.207,11	278.141.209,56	288.664.663,8	الخصوم المتداولة ماعدا الخزينة
699.674,00	446.619,86	769.558,80	خزينة الأصول
3.564,43	923,25	56.327,19	خزينة الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم 10: حساب رأس المال العامل الصافي الإجمالي.

2024	2023	2022	البيانات
FRNG = RS – ES			رأس المال العامل
-211.999.100,88	- 209.778.683,91	-197.147.161,72	الصافي الإجمالي FRNG

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

جدول رقم 11: حساب احتياج رأس المال العامل.

2024	2023	2022	البيانات
BFR = (AME+AMHE) – (PMHE + PMHE)			احتياج رأس المال
- 212.695.210,4	- 210 224 380,1	- 197.860.393,3	العامل BFR

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

جدول رقم 12: حساب الخزينة الصافية.

البيانات	2022	2023	2024
الخزينة الصافية TN	TN = TA – TP		
	713.231,61	445 696,60	696.109,57

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

1/2/ قراءة في مؤشرات التوازن المالي: من خلال الجداول أعلاه يمكننا استخلاص القراءة التحليلية التالية:

أ/ تحليل رأس المال العامل (FRNG): نلاحظ أن الـ FRNG سالب طيلة السنوات الثلاث، وهو ما يعني نظرياً أن الموارد الثابتة لا تغطي الاستخدامات الثابتة. ما يشير إلى أن المؤسسة تمول جزءاً من استثماراتها طويلة الأجل عن طريق ديون قصيرة الأجل.

من منظور التوازن المالي الكلاسيكي، إن الظهور الدائم للمؤشر بالقيمة السالبة يعني غياب قاعدة الأمان المالي في المؤسسة، ولا تقتصر الإشكالية على كون المؤشر سالبا فحسب بل إن التحليل الديناميكي يكشف عن منحى تراجع وتدهور مستمر، حيث ارتفعت قيمة العجز من 197 مليون دج إلى 211 مليون دج بمعدل 7.5 % تقريبا في سنتين.

هذا التناقض المستمر يعطي مؤشرا رقابيا سلبيا جدا للإدارة، ويدل على وجود خلل هيكلي تراكمي في سياسة التمويل والاستثمار للمؤسسة، تسبب في استنزاف مستمر للسيولة والأموال طويلة الأجل دون إجراءات تصحيحية رادعة.

ب/ تحليل احتياج رأس المال العامل (BFR): الملاحظ هنا أن الـ BFR سالب بقيم ضخمة جداً، ما قد يعكس تمتع المؤسسة بهامش زمني مريح لتسديد ديون الموردين مقارنة بمدة تحصيل مستحقاتها من الزبائن، أو أن دورة الاستغلال لديها تولد سيولة فائضة قبل الحاجة لتسديد الالتزامات. هذا المؤشر يفسر كيف استطاعت المؤسسة الصمود رغم سلبية الـ FRNG.

ج/ تحليل الخزينة الصافية (TN): تظهر الخزينة الصافية للمؤسسة طيلة سنوات الدراسة بقيم موجبة رغم انخفاضها سنة 2023، إن استمرار الخزينة الصافية في المجال الموجب يعد مؤشرا إيجابيا على التوازن المالي قصير الأجل وقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الجارية دون مواجهة ضغوط سيولة حادة.

غير أن التشخيص المالي المعمق يمنع من اعتبار الفائض دليلا على الصحة المالية المستدامة، فالخزينة الموجبة هنا نتيجة مباشرة فرضتها ظروف دورة الاستغلال (BFR سالب بقيم ضخمة)، وليست نتاجا لفائض

مالي حقيقي وفرة الـ FRNG، فهي باختصار سيولة مقترضة من الموردين وليست متولدة عن ربحية النشاط أو من تدفقات رؤوس الأموال الدائمة.

يمكننا ربط هذه الأرقام بفلسفة المؤسسة التي ناقشناها سابقاً فالمؤسسة تتبنى سياسة "استساغة الخسارة" من أجل الاستمرارية، وهذا يفسر لماذا تقبل بـ FRNG سالب، فهي تضحي بالتوازن الهيكلي المثالي من أجل عدم توقف الورشة والحفاظ على حصتها السوقية.

إن الفائض في الخزينة سنة 2024 يوضح لنا أن لجوء المؤسسة لبيع مخلفات الإنتاج هو سياسة مالية متبعة لا تقتصر على أزمة معينة بل هي الأداة التي تستخدمها المؤسسة تاريخياً لامتناس أثر الانحرافات المتكررة وتقليل التكاليف، مما ساهم في الحفاظ على استقرار الخزينة الصافية عبر السنوات.

2/ تقييم واقع استخدام المؤشرات المالية في مراقبة التسيير:

1/2 دور مراقب التسيير في المسار التصحيحي: تكشف نتائج الاستبيان عن تباين في تصور الدور الوظيفي لمراقب التسيير داخل المؤسسة، فبينما يرى المحاسب أن مراقب التسيير يشارك فعلياً في اتخاذ القرار، نجد تحفظاً لافتاً من طرف المدير ومراقب التسيير نفسه اللذين امتنعا عن الإجابة (س24). هذا الامتناع يوحي بأن دور مراقبة التسيير يظل أقرب إلى المتابعة وتوفير المعطيات منه إلى المساهمة المباشرة في صياغة القرار. مما يفسر سبب اكتفائه بمتابعة النتيجة الصافية وتجاهله للمؤشرات المالية الهيكلية.

2/2 كفاءة النظام المعلوماتي في تحديد المسؤوليات: إن النظام المعلوماتي للمؤسسة يتسم بالوضوح والفعالية في جانبين حسب (س35، س36):

- تحديد المسؤولية: القدرة على تحديد المسؤول عن الانحرافات بسهولة.
- تقييم الأداء: دور المعلومات في تقييم أداء كل قسم على حدة.

وهذا يثبت أن المؤسسة تمتلك "نظاماً تقنياً" قوياً قادراً على تشخيص الخلل (كما رأينا في حالة شهر مارس)، لكن المشكلة تكمن في كيفية استغلال هذا النظام لتطوير الرقابة المالية.

3/2 المفارقة بين الإمكانيات والممارسة: من خلال الربط بين المؤشرات المالية المحسوبة وإجابات الاستبيان، نصل إلى الاستنتاجات التالية:

- تسيير بالنتائج لا بالأسباب: تمتلك المؤسسة كافة المعطيات لحساب وتحليل مؤشرات التوازن المالي، وقد أثبتت حساباتها (2022-2024) أن المؤسسة تعاني من خلل تمويلي هيكلي (FRNG) سالب. ومع ذلك يتم تجاهل هذه الإشارات التنبيهية والاكتفاء بالرقابة على "النتيجة الصافية" والمسؤولية المباشرة عن الأقسام.

- غياب الرقابة المالية الاستراتيجية: إن سهولة تحديد المسؤول عن الانحراف (س35) هي رقابة "إجرائية"، بينما تجاهل مؤشرات السيولة والالتزان هو غياب للرقابة "المالية". وهذا يؤدي في النهاية إلى جعل المؤسسة في حالة "استجابة دائمة للأزمات" بدلاً من تسييرها وفق رؤية مالية استباقية.

إن المؤشرات المالية في المؤسسة تمثل أدوات تحليلية ذات استغلال محدود فهي موجودة محاسبياً، وقابلة للتتبع حسب الأقسام لكنها غير مفعلة في طاولة اتخاذ القرار لمراقبة التسيير.

المطلب الثالث: النتائج العامة للدراسة.

أظهرت الدراسة الميدانية أن المؤسسة محل الدراسة تمتلك بنية معلوماتية محاسبية معتبرة تتيح إنتاج بيانات مالية وإنتاجية دورية، إلا أن فعالية مراقبة التسيير لا تتوقف على توفر المعلومات فقط، بل على قدرتها على تحويل هذه البيانات من معطيات وصفية إلى أدوات تحليلية واستشرافية تدعم اتخاذ القرار. وانطلاقاً من ذلك يهدف هذا المطلب إلى تقييم واقع التكامل بين النظام المعلوماتي المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير، ثم اقتراح سبل تطويره.

1/ تقييم واقع التكامل وفعالية النظام المعلوماتي المحاسبي:

بناءً على تحليل المعطيات الميدانية (2022-2024) وربطها بالملاحظة التطبيقية (واقعة مارس 2026) يمكن تقييم النظام الرقابي من خلال نقاط قوة فعلية، وحدود تنظيمية ووظيفية تؤثر على فعاليته.

1/1 نقاط القوة (مكتسبات النظام الرقابي):

- فعالية الاستجابة التشغيلية للمعلومات: يثبت النظام قدرته على توفير معلومات ضرورية لاتخاذ قرارات سريعة عند حدوث اختلالات إنتاجية، كما حدث في معالجة انحراف الإنتاج خلال شهر مارس، مما يعكس درجة مقبولة من التنسيق بين المصالح التشغيلية والمحاسبية.
- وضوح نظام المسؤوليات والمساءلة: تُظهر نتائج الاستبيان (س35 وس36) قدرة النظام على تحديد المسؤوليات بدقة داخل مراكز العمل، وهو ما يعزز مبدأ المساءلة الإدارية ويسهل تتبع مصادر الانحرافات.
- نجاعة نسبية في معالجة آثار الانحرافات: تقوم المؤسسة بتفعيل بعض الآليات التصحيحية مثل بيع مخلفات الإنتاج، مما يساهم في التخفيف من الآثار المالية السلبية ودعم التوازن المالي على المدى القصير.

2/1/ حدود التكامل (نقائص الممارسة الرقابية):

- ضعف الاستغلال التحليلي للمعلومة المحاسبية: تظل المعلومات في الغالب في شكل تقارير وصفية، دون تحويلها إلى أدوات تحليل معمق، حيث يتركز الاهتمام على النتيجة الصافية فقط، مقابل ضعف إدماج مؤشرات التوازن المالي.
- هيمنة الرقابة البعدية: تتمحور الممارسة الرقابية حول معالجة آثار الانحراف بعد وقوعه، بدل اعتماد مقارنة استباقية تستهدف تحليل الأسباب الجذرية، خاصة ما يتعلق بجودة المدخلات وصيانة التجهيزات.
- ضعف التكامل الرقمي في تدفق المعلومات: لا تزال بعض العمليات تعتمد على المعالجة اليدوية أو الورقية، مما يحد من سرعة تدفق المعلومة ويؤثر على فعالية اتخاذ القرار في الوقت المناسب.
- محدودية التحليل حسب مراكز المسؤولية: يتم تحليل الانحرافات على مستوى إجمالي للمؤسسة دون تفصيلها حسب مراكز المسؤولية أو العمليات، مما يقلل من دقة التقييم ويضعف فعالية محاسبة المسؤولية.
- قصور في تحليل الانحرافات الإيجابية: كشفت الدراسة عن تركيز واضح على الانحرافات السلبية باعتبارها مؤشراً للاختلالات، في حين يتم إهمال الانحرافات الإيجابية أو عدم تحليلها بشكل معمق. غير أن هذه الانحرافات قد تعكس تحسناً في الكفاءة أو انخفاضاً غير متوقع في التكاليف، وبالتالي فإن عدم استغلالها يؤدي إلى فقدان مصدر مهم لتحسين الأداء واستثمار عوامل النجاح.

3/1/ البعد الاستراتيجي للقرار داخل المؤسسة:

تُظهر الدراسة أن عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة لا تعتمد حصراً على المعطيات المحاسبية، بل تتداخل فيها الخبرة الميدانية والتقدير الإداري.

ويتجلى ذلك في تبني المؤسسة لقرارات تهدف إلى ضمان استمرارية النشاط حتى في ظل ارتفاع التكاليف أو تقلبات السوق، وهو ما يعكس تغليب منطق الاستمرارية الاستراتيجية على منطق الربحية الآنية.

غير أن هذا النمط من القرار يظل جزءاً منه غير مؤطر بنظام معلوماتي استشرافي دقيق، مما يجعل الخبرة الشخصية عاملاً مؤثراً إلى جانب المعطيات الرقمية.

2/ آفاق تطوير وظيفة مراقبة التسيير: في ضوء النقائص المسجلة، يمكن اقتراح مجموعة من الآليات الكفيلة بتطوير فعالية النظام الرقابي داخل المؤسسة:

1/2 تطوير لوحات القيادة التسييرية: الانتقال من الرقابة التقليدية إلى نظام لوحات قيادة يدمج:

- المؤشرات المالية (السيولة، التوازن المالي)
- المؤشرات الإنتاجية (الإنتاجية، الفوائد)
- المؤشرات التشغيلية (كفاءة الآلات وجودة المواد)

2/2 تعزيز الرقابة الاستباقية: اعتماد مقارنة وقائية تركز على التحكم في المدخلات (المواد الأولية، الصيانة) بدل الاكتفاء بمعالجة النتائج، بهدف تقليل احتمالات حدوث الانحرافات.

3/2 الرقمنة والربط الآلي للمعلومات: تحديث النظام المعلوماتي عبر ربط آلي بين المصالح المختلفة (الإنتاج، المحاسبة، مراقبة التسيير)، بما يسمح بتدفق لحظي للمعلومات وتحسين سرعة اتخاذ القرار.

4/2 تعزيز الدور الاستراتيجي لمراقب التسيير: توسيع دور مراقب التسيير من وظيفة متابعة إلى وظيفة تحليل واستشراف، من خلال:

- تحليل الاتجاهات.
- دعم القرار الاستراتيجي.
- اقتراح الحلول التصحيحية.

5/2 تفعيل مؤشرات التوازن المالي كأدوات إنذار مبكر: اعتماد مؤشرات FRNG و BFR و TN كأدوات تحليل دورية تسمح بالكشف المبكر عن الاختلالات المالية، بدل الاكتفاء بمؤشر النتيجة الصافية.

6/2 تفعيل تحليل الانحرافات الإيجابية: إلى جانب تحليل الانحرافات السلبية، يوصى بتفعيل تحليل الانحرافات الإيجابية باعتبارها مصدرا هاما للمعلومات التسييرية، حيث يمكن أن تعكس تحسنا في الكفاءة أو انخفاضا في التكاليف، أو تطورا في الأداء التشغيلي. ويسمح هذا التحليل بفهم عوامل النجاح داخل المؤسسة، واستثمارها في تحسين التوقعات المستقبلية وتطوير نماذج التسيير، بدل الاقتصار على معالجة الاختلالات فقط.

يتضح من خلال هذا التحليل أن فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة لا ترتبط فقط بوجود نظام معلوماتي محاسبي، بل بمدى قدرة هذا النظام على إنتاج معلومات ذات قيمة تحليلية واستشرافية. كما أن الانتقال من الرقابة البعدية إلى الرقابة الاستباقية، ومن التحليل الإجمالي إلى التحليل التفصيلي، يمثل شرطا أساسيا لتعزيز فعالية الأداء الرقابي ودعم القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل ،أتاحت لنا الدراسة الميدانية الوقوف على واقع توظيف الأدوات المالية والمحاسبية في دعم وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة محل الدراسة. وقد أظهرت النتائج أن المؤسسة تتوفر على نظام معلوماتي محاسبي قادر على إنتاج بيانات مالية وإنتاجية دقيقة ،سمحت بالتدخل لمعالجة بعض الانحرافات التشغيلية ،وهو ما يبرز الدور المحوري للمعلومة المحاسبية في دعم الرقابة وتحسين المتابعة.

كما كشفت الدراسة عن وجود مجموعة من نقاط القوة ،تمثلت أساساً في سرعة الاستجابة لبعض الاختلالات التشغيلية ،ووضوح نظام المسؤوليات ،إضافة إلى قدرة نسبية على التخفيف من آثار بعض الانحرافات من خلال الإجراءات التصحيحية المعتمدة.

غير أن نتائج الدراسة أبرزت في المقابل وجود مفارقة واضحة تتمثل في اتساع الفجوة بين وفرة البيانات المالية والمحاسبية وبين مستوى استغلالها التحليلي والاستراتيجي ،حيث لا تزال وظيفة مراقبة التسيير تعتمد بدرجة كبيرة على التحليلات التقليدية والرقابة البعدية ،مع محدودية توظيف مؤشرات التوازن المالي ،إلى جانب عدم استغلال الانحرافات الإيجابية بالشكل الذي يسمح بتحويلها إلى فرص لتحسين الأداء.

وبناءً على ذلك يمكن القول إن فعالية الأدوات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة تبقى مرتبطة ليس فقط بوجود المعلومات وإنما بمدى القدرة على استغلالها في التحليل والاستشراف ودعم القرار. ومن ثم فإن تطوير الأداء الرقابي يقتضي تعزيز التكامل بين النظام المعلوماتي المحاسبي ووظيفة مراقبة التسيير ،والانتقال من الرقابة التقليدية إلى رقابة أكثر استباقية وتحليلاً.

وتمثل النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الفصل التطبيقي قاعدة أساسية سيتم الاعتماد عليها في الخاتمة العامة ،من أجل اختبار فرضيات البحث والإجابة النهائية عن إشكاليته ،إلى جانب تقديم مجموعة من المقترحات الرامية إلى رفع كفاءة الأداء الرقابي داخل المؤسسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

في ظل التحولات المتسارعة والتطورات المتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة ،أصبحت المؤسسات الاقتصادية مطالبة أكثر من أي وقت مضى بالاعتماد على أدوات تسيير متطورة وفعالة ،تضمن لها حسن استغلال الموارد المتاحة وتحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية. ومن بين أهم هذه الأدوات تبرز الأدوات المالية والمحاسبية باعتبارها الشريان المغذي والمصدر الأساسي للمعلومات الدقيقة التي تعتمد عليها وظيفة مراقبة التسيير في مختلف مراحلها الإدارية ،سواء تعلق الأمر بالتخطيط الاستراتيجي ،المتابعة المستمرة ،تحليل الانحرافات ،أو اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وقد سعت هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي ،إلى إبراز مدى مساهمة هذه الأدوات المالية والمحاسبية في تفعيل دور مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية. وتم ذلك من خلال ضبط الأطر المفاهيمية المرتبطة بكل من الأنظمة المحاسبية ،تقنيات التحليل المالي ،ووظيفة مراقبة التسيير في الأدبيات الاقتصادية ،ثم إسقاط هذه الطروحات على الواقع العملي للمؤسسة محل الدراسة من خلال معاينة نظامها الرقابي وتحليل بياناتها. وقد أظهرت النتائج الميدانية أن الأدوات المالية والمحاسبية تؤدي دوراً جوهرياً ومحورياً في دعم العملية الرقابية داخل المؤسسة، من خلال توفير تدفقات معلوماتية تسمح بمتابعة الأداء اليومي، تقييم المخرجات، الكشف المبكر عن الاختلالات، والمساهمة في اتخاذ القرارات المناسبة لضمان سيرورة النشاط. كما تبين وجود علاقة تكاملية متينة بين وظيفة مراقبة التسيير والنظام المعلوماتي المحاسبي ،باعتبار أن فعالية الآليات الرقابية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى جودة المعلومات المتوفرة من حيث الدقة ،التوقيت ،والملاءمة. كما أبرزت الدراسة أن فعالية استخدام هذه الأدوات لا تتوقف عند حدود توفرها الهيكلي داخل المؤسسة ،وإنما ترتبط بطريقة توظيفها ،واستغلالها التحليلي ،ومدى التنسيق والاتصال بين مختلف المصالح الإدارية والمالية. ومن خلال مطابقة هذه المعطيات الميدانية مع المنطلقات النظرية ،تم اختبار فرضيات الدراسة وتحديد مستوى تحققها على النحو التالي:

أولاً: أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضية المتعلقة بوجود علاقة تكاملية بين الأدوات المالية والمحاسبية ومراقبة التسيير ،حيث أثبت الواقع الميداني أن النظام المحاسبي يمثل القاعدة المعلوماتية الأساسية لدعم القرارات ،وظهر ذلك جلياً في سرعة الاستجابة لبعض الاختلالات التشغيلية ،ووضوح نظام المسؤوليات ،وقدرة المؤسسة على معالجة آثار الانحرافات.

ثانياً: في المقابل أظهرت النتائج أن مساهمة الأدوات المالية والمحاسبية في دعم مراقبة التسيير تتحقق بصورة جزئية بسبب جملة من النقائص الهيكلية التي تحول دون الاستغلال الأمثل للمعلومة ،وأبرزها محدودية استخدام مؤشرات التوازن المالي في الرقابة اليومية ،ضعف الاستغلال التحليلي للمعلومات المحاسبية ،ضعف التحليل المفصل حسب مراكز المسؤولية ،إلى جانب غلبة الطابع البعدي التقليدي على العملية الرقابية وعدم استغلال الانحرافات الإيجابية وتشمينها بشكل كافٍ. وبناءً على هذه الحصيلة الميدانية ،يمكن القول إن فعالية الأدوات

المالية والمحاسبية داخل المؤسسة تبقى فعالية جزئية ،ما دامت مرتبطة بدرجة استخدامها الاستشراقي وليس بمجرد وجودها ضمن النظام المعلوماتي ،وهو ما يبرز الحاجة الملحة لتطوير أساليب الاستغلال وتعزيز البعد الاستباقي في منظومة مراقبة التسيير . وعليه فإن إدارة المؤسسة مطالبة بتبني توصيات عملية واضحة لتجاوز هذه النقائص ،من خلال:

- ✓ تعزيز الرقابة الاستباقية لتفادي الأخطاء قبل وقوعها
- ✓ تفعيل مؤشرات التوازن المالي لضمان الملاءة
- ✓ التحول نحو التصميم التركيبي للوحات القيادة التسييرية المتكاملة
- ✓ تطوير نظام المحاسبة التحليلية بما يسمح بتوزيع التكاليف بدقة حسب مراكز المسؤولية.
- ✓ تفعيل تحليل الانحرافات الإيجابية والاستفادة منها في تثبيت عوامل النجاح وتحسين الأداء .

وفي ختام هذه الدراسة تجدر الإشارة إلى أن النتائج المتوصل إليها تفتح آفاقاً بحثية جديدة وتظل مجالاً مفتوحاً لمزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية التي يمكن أن تتناول جوانب أخرى متطورة ،مثل "أثر التحول الرقمي ونظم المعلومات الذكية والحديثة"(ERP) ،أو "أثر التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي في تطوير واستباقية مراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية"

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

✍️ الكتب:

1. ابتهاج مصطفى آخرون ،التمويل والإدارة المالية ،جامعة القاهرة ،سنة النشر غير مذكورة.
2. أسامة عبد اللطيف منصور وآخرون ،محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ،دار نشر جامعة قطر ،الطبعة الأولى 2021.
3. إسماعيل حجازي ،معالم سعاد ،محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ،دار أسامة للنشر والتوزيع عمان . الأردن ،الطبعة الأولى 2013.
4. إلياس بن ساسي ،يوسف قريشي ،التسيير المالي الإدارة المالية ،دار وائل للنشر والتوزيع . عمان ،2006.
5. بويعقوب كمال ،المحاسبة التحليلية ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الطبعة السادسة ،2015/09.
6. تشارلز هورنجرن وآخرون ،ترجمة أحمد حامد حجاج ،محاسبة التكاليف مدخل إداري ،دار المريخ للنشر ،2009.
7. حواس صلاح ،المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي ،دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع دون سنة نشر.
8. خالد توفيق الشمري ،التحليل المالي والاقتصادي ،دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى 2010.
9. شعيب شنتوف ،التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي ،الطبعة الأولى ،دار زهران للنشر والتوزيع عمان الأردن ،2012.
10. صلاح بسيوني وآخرون ،محاسبة التكاليف ،الطبعة الأولى ،2016/2017.
11. عبد العزيز السيد مصطفى وآخرون ،نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي عملي ،جامعة القاهرة ،سنة النشر غير مذكورة.
12. عبد الله عبد الله السنفي ،الإدارة المالية ،جامعة العلوم والتكنولوجيا صنعاء ،2013.
13. عصام الدين محمد متولي ،نظم المعلومات المحاسبية ،جامعة العلوم والتكنولوجيا بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة ،2015.
14. ليتزاي هيجتر ،سيرج ماتولتش ،ترجمة أحمد حامد حجاج ،المحاسبة الإدارية ،دار المريخ للنشر ،بدون سنة نشر.
15. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ،المحاسبة المالية والتكاليف ،الجزء الأول ،عمان ،طبعة 2014.
16. محمد أحمد خليل ،عبد الحي مرعي ،محاسبة التكاليف في مجالات التخطيط ،مركز الكتاب . جامعة الاسكندرية ،1980.
17. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى ،مبادئ محاسبة التكاليف ،دار وائل للنشر ،الطبعة الخامسة 2010.

18. محمد تيسير عبد الحكيم رجبى ،مبادئ محاسبة التكاليف ،دار وائل للنشر ،عمان ،الطبعة الخامسة 2010.

19. محمد خليل وآخرون ،مراقبة التسيير في المؤسسة ،شبكة الأبحاث والدراسات ،بدون سنة نشر .

20. محمد مدحت غسان الخيري ،التحليل المالي الكشف عن الانحراف والاختلاس ،الصايل للنشر والتوزيع ،عمان . الأردن ،الطبعة الأولى 2013.

21. منير ابراهيم هندي ،الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر ،المكتب العربي الحديث الاسكندرية ،الطبعة السادسة 2007.

22. منير شاكر محمد وآخرون ،التحليل المالي مدخل صناعة القرارات ،مطبعة الطليعة عمان ،الطبعة الأولى 2000.

✍ رسائل الماجستير والدكتوراه:

1. بساحة مصطفى ،مجبور رانيا ،التحليل المالي للقوائم وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ،2021/2020.
2. بن موفقي علي ،دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل مراقبة التسيير ،مذكرة ماجستير ،جامعة جيجل ،2009/2008.
3. بوهالي محمد ،تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة الجزائر 3 ،2013/2012.
4. درحمون هلال ،المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة يوسف بن خدة ،2005/2004.
5. ريغة أحمد الصغير ،تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة قسنطينة 2 ،2014/2013.
6. سليمان عبد الحكيم ،دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر . بسكرة ،2020/2019.
7. سمسوم صليحة ،مدى قابلية استخدام نظام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة الجزائر 3 ،2016/2015.
8. عادل قرقاد ،أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية ،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة الجزائر 3 ،2021/2020.
9. عبد الله عباس ،أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2012/2011.
10. عقون سعاد ،نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة الجزائر 2002/2001.

11. عيادي عبد القادر ، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2008/2007.
12. كحول صورية ، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة في علوم التسيير تخصص محاسبة ونظم المعلومات ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016/2017.
13. نعمون محمد عز الدين ، مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء ، أطروحة دكتوراه تخصص دراسات محاسبة جباية وتدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، 2018/2019.
14. هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2012/2013.

المجلات العلمية:

1. أحمد قايد نور الدين ، هلايلي إسلام ، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، المجلد 04 ، العدد 01 ، جوان 2019.
2. أكساس زهرة ، عدمان محمد ، أثر تبني ممارسات الإدارة الرشيدة على الأداء التشغيلي ، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، المجلد 13 / العدد: 02 ديسمبر (2024).
3. بالرقي تيجاني ، بولعراس صلاح الدين ، أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، العدد 2013/10.
4. بلكرشة رابح ، عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية . 31 (1) ، جامعة زيان عاشور بالجلفة.
5. بن سعد وسيلة ، شريفي إبراهيم ، أهمية قياس عتبة المردودية في تحديد هامش الأمان بالمؤسسة الاقتصادية ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، المجلد 08 ، العدد: 02 (2024).
6. سعداوي موسى ، مفتاحي محمد ، تفعيل نظام المعلومات المحاسبية من خلال برمجة تخطيط موارد المؤسسة ERP ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، العدد 06 . سبتمبر 2016.
7. عميروش بوشلاغم ، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية ، مجلة العلوم الإنسانية ، عدد 42 ديسمبر 2014.
8. عميروش عربان ، بوسبعين تسعديت ، دور نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية ، 2019.
9. قريشي محمد الصغير ، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث جامعة ورقلة ، العدد 09 ، 2011.
10. كنزة براهيمة ، أحمد بوراس ، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS على جودة المعلومات المالية ، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي ، المجلد 8 ، العدد 02 . جوان 2021.

11. لمين علوطي ،نذيرة راقي ،لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية العمومية ،دراسات العدد الاقتصادي المجلد 8 العدد 1،جانفي 2017.
12. موسى بن عيسى ،فائزة لعراف ،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في دعم العملية الإدارية ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ،المجلد 07 /العدد 01 (2022).
13. موسى بن عيسى ،فائزة لعراف ،مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في دعم العملية الإدارية ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ،العدد 01(2022).
14. موفق عبد الحسين محمد ،مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد السابع ،العدد 18 ،الفصل الأول ،2012.

الجرائد الرسمية:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،العدد 19 ،بتاريخ 25 مارس 2009.

المحاضرات والمطبوعات الجامعية:

1. بن عميروش صليحة ،المحاسبة التحليلية مطبوعة بيداغوجية ،جامعة الجزائر 3 ،2022/2021.
2. بوعريوة الربيع ،محاضرات في مقياس التسيير المالي ،جامعة امحمد بوقرة .بومرداس ،2019/2018.
3. بوعريوة الربيع محاضرات في مقياس التسيير المالي ،جامعة امحمد بوقرة بومرداس ،2019/2018.
4. بيدي مدني ،مراقبة التسيير ،مطبوعة جامعية ،جامعة الجزائر 3 ،2025/2024.
5. بيدي مدني ،مراقبة التسيير ،مطبوعة جامعية ،جامعة الجزائر 3 ،2025/2024.
6. تومي ابراهيم ،محاضرات في مقياس التسيير المالي ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2022/2021.
7. خالد رجم ،شربى محمد الأمين ،مراقبة التسيير ،مطبوعات جامعية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2019/2018.
8. خالدي عادل ،محاضرات وتطبيقات في مقياس مراقبة التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي . أم البواقي.
9. دويدي خديجة ،محاضرات في مراقبة التسيير جامعة أمحمد بوقرة .بومرداس ،2020/2019.
10. زينات أسماء ،نظام المعلومات المحاسبي ،مطبوعة جامعية ،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ،2023/2022.
11. صليحة بوسليمانى ،مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة العامة ،جامعة الجزائر 3 ،2022/2021.
12. عطلاوي زكرياء ،محاضرات في مقياس نظام المعلومات المحاسبي ،جامعة الجزائر 3 ،2023/2022.
13. فؤاد بن حدو ،محاضرات في الموازنة التقديرية ،جامعة الشهيد أحمد زبانة . غليزان ،2020/2019.

14. قرشي محمد الصغير ،رفاع شريفة ،مطبوعة دروس في مراقبة التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2015/2014.
15. قمان مصطفى ،مطبوعة دروس لمقياس التسيير المالي ،جامعة محمد بوضياف . المسيلة ،2019/2018.
16. قواري محمد ،محاضرات في مقياس التسيير المالي جامعة الجلفة ،2022/2021.
17. لطيفة بكوش ،محاضرات مراقبة التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي.
18. متناوي أمحمد ،مطبوعة بيداغوجية الموازنات التقديرية ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ، 2023/2022.
19. نادية مغني ،مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية الجزء الأول ،2019/2018.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. ALAZARD.Claude et Sépari.Sabine,(2010),DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications.2^{ème} édition, Paris :éditions Dunod.
2. Charles T.Horngren et al.,Introduction to Managment Accounting , 16th ed, (Boston : Pearson)
3. Hélène loning et al.(2008) Le contrôle de gestion Organisation outils et pratiques (3^e éd). Dunod.

المواقع الالكترونية:

<https://www.investopedia.com/articles/professionaleducation/11/accounting-information-systems.asp>

الملاحق

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2022			2021
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		242 150,00	242 150,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		678 780 000,00		678 780 000,00	678 780 000,00
Bâtiments		124 943 900,08	124 784 496,63	159 403,45	6 704,36
Autres immobilisations corporelles		286 556 553,39	251 754 934,98	34 801 618,41	39 057 529,91
Immobilisations réformée					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		1 216 047,65		1 216 047,65	1 028 758,31
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 091 738 651,12	376 781 581,61	714 957 069,51	718 872 992,58
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		63 654 827,40	2 410 815,00	61 244 012,40	22 745 855,81
Créances et emplois assimilés					
Clients		17 812 810,26	61 486,80	17 751 323,46	24 456 827,51
Autres débiteurs		6 357 601,08		6 357 601,08	5 685 305,26
Impôts et assimilés		2 979 031,73		2 979 031,73	3 900 747,13
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		769 558,80		769 558,80	755 707,30
TOTAL ACTIF COURANT		91 573 829,27	2 472 301,80	89 101 527,47	57 544 443,01
TOTAL GENERAL ACTIF		1 183 312 480,39	379 253 883,41	804 058 596,98	776 417 435,59

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		2 359 895,43	-42 440 373,90
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-86 965 867,56	
Comptes de liaison		456 733 984,14	459 280 457,38
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		372 128 012,01	416 840 083,48
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		138 231 000,00	278 387 401,15
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		4 978 593,98	4 626 285,65
TOTAL II		143 209 593,98	283 013 686,80
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		76 959 650,72	49 628 484,98
Impôts		2 800 430,36	4 481 499,05
Autres dettes		208 904 582,72	22 358 729,59
Trésorerie passif		56 327,19	94 951,69
TOTAL III		288 720 990,99	76 563 665,31
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		804 058 596,98	776 417 435,59

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

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		150 625 068,00	67 987 225,50
Variation stocks produits finis et en cours		-1 314 275,60	2 841 343,60
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		149 310 792,40	70 828 569,10
Achats consommés		-99 284 986,33	-58 691 284,53
Services extérieurs et autres consommations		-7 635 330,08	-5 857 871,01
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-106 920 316,41	-64 549 155,54
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		42 390 475,99	6 279 413,56
Charges de personnel		-35 356 344,24	-33 886 803,46
Impôts, taxes et versements assimilés		-292 748,00	-381 974,84
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		6 741 383,75	-27 989 364,74
Autres produits opérationnels		1 072 363,75	637 077,08
Autres charges opérationnelles		-1 317 236,72	-1 106 715,51
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-9 918 476,46	-8 284 807,41
Reprise sur pertes de valeur et provisions		9 763 096,00	963 231,78
V- RESULTAT OPERATIONNEL		6 341 130,32	-35 780 578,80
Produits financiers			
Charges financières		-2 070 569,01	-8 649 397,69
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 070 569,01	-8 649 397,69
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		4 270 561,31	-44 429 976,49
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-2 097 955,22	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		187 289,34	1 989 602,59
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		160 146 252,15	72 428 877,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-157 786 356,72	-114 869 251,86
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 359 895,43	-42 440 373,90
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 359 895,43	-42 440 373,90

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2023			2022
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		242 150,00	242 150,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		678 780 000,00		678 780 000,00	678 780 000,00
Bâtiments		124 943 900,08	124 816 377,27	127 522,81	159 403,45
Autres immobilisations corporelles		289 644 228,29	259 335 098,70	30 309 131,59	34 801 618,41
Immobilisations réformée					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		1 020 772,66		1 020 772,66	1 216 047,65
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 094 631 051,03	384 393 623,97	710 237 427,06	714 957 069,51
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		41 659 490,37	2 410 815,00	39 248 675,37	61 244 012,40
Créances et emplois assimilés					
Clients		17 712 810,26	61 486,80	17 651 323,46	17 751 323,46
Autres débiteurs		5 885 240,09		5 885 240,09	6 357 601,08
Impôts et assimilés		2 659 288,32		2 659 288,32	2 979 031,73
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		446 619,86		446 619,86	769 558,80
TOTAL ACTIF COURANT		68 363 448,90	2 472 301,80	65 891 147,10	89 101 527,47
TOTAL GENERAL ACTIF		1 162 994 499,93	386 865 925,77	776 128 574,16	804 058 596,98

UNITE EMBAG SAIDA

BP N°05 ROUTE DE LAGARE AEH SAIDA

EDITION_DU:31/05/2026 10:11

EXERCICE:01/01/23 AU 31/12/23

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-34 981 022,70	2 359 895,43
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-84 605 972,13	-86 965 867,56
Comptes de liaison		496 968 534,06	456 733 984,14
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		377 381 539,23	372 128 012,01
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		115 519 428,56	138 231 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 085 473,56	4 978 593,98
TOTAL II		120 604 902,12	143 209 593,98
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		78 693 295,96	76 959 650,72
Impôts		514 078,14	2 800 430,36
Autres dettes		198 933 835,46	208 904 582,72
Trésorerie passif		923,25	56 327,19
TOTAL III		278 142 132,81	288 720 990,99
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		776 128 574,16	804 058 596,98

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

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		114 240 322,00	150 625 068,00
Variation stocks produits finis et en cours		-1 368 996,00	-1 314 275,60
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		112 871 326,00	149 310 792,40
Achats consommés		-93 227 671,85	-99 284 986,33
Services extérieurs et autres consommations		-3 758 808,22	-7 635 330,08
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-96 986 480,07	-106 920 316,41
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		15 884 845,93	42 390 475,99
Charges de personnel		-35 912 388,47	-35 356 344,24
Impôts, taxes et versements assimilés		-292 100,00	-292 748,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-20 319 642,54	6 741 383,75
Autres produits opérationnels		37 655,94	1 072 363,75
Autres charges opérationnelles		-318 444,49	-1 317 236,72
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-7 718 921,94	-9 918 476,46
Reprise sur pertes de valeur et provisions			9 763 096,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-28 319 353,03	6 341 130,32
Produits financiers			
Charges financières		-6 466 394,68	-2 070 569,01
VI-RESULTAT FINANCIER		-6 466 394,68	-2 070 569,01
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-34 785 747,71	4 270 561,31
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-2 097 955,22
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-195 274,99	187 289,34
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		112 908 981,94	160 146 252,15
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-147 890 004,64	-157 786 356,72
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-34 981 022,70	2 359 895,43
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-34 981 022,70	2 359 895,43

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2024			2023
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		242 150,00	242 150,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		678 780 000,00		678 780 000,00	678 780 000,00
Bâtiments		124 943 900,08	124 848 257,91	95 642,17	127 522,81
Autres immobilisations corporelles		289 686 228,29	266 909 126,49	22 777 101,80	30 309 131,59
Immobilisations réformée					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		1 124 765,65		1 124 765,65	1 020 772,66
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 094 777 044,02	391 999 534,40	702 777 509,62	710 237 427,06
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		37 801 231,44	2 410 815,00	35 390 416,44	39 248 675,37
Créances et emplois assimilés					
Clients		17 594 346,26	61 486,80	17 532 859,46	17 651 323,46
Autres débiteurs		6 352 912,09		6 352 912,09	5 885 240,09
Impôts et assimilés		2 471 506,87		2 471 506,87	2 659 288,32
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		699 674,00		699 674,00	446 619,86
TOTAL ACTIF COURANT		64 919 670,66	2 472 301,80	62 447 368,86	65 891 147,10
TOTAL GENERAL ACTIF		1 159 696 714,68	394 471 836,20	765 224 878,48	776 128 574,16

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2024	2023
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-68 131 087,90	-34 981 022,70
Autres capitaux propres - Report à nouveau			-84 605 972,13
Comptes de liaison		458 250 389,02	496 968 534,06
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		390 119 301,12	377 381 539,23
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		92 807 857,12	115 519 428,56
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 378 948,70	5 085 473,56
TOTAL II		98 186 805,82	120 604 902,12
<u>PASSIFS COURANTS:</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		76 248 500,61	78 693 295,96
Impôts		715 478,28	514 078,14
Autres dettes		199 951 228,22	198 933 835,46
Trésorerie passif		3 564,43	923,25
TOTAL III		276 918 771,54	278 142 132,81
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		765 224 878,48	776 128 574,16

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

UNITE EMBAG SAIDA

BP N°05 ROUTE DE LAGARE AEH SAIDA

EDITION_DU:31/05/2026 10:12

EXERCICE:01/01/24 AU 31/12/24

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2024	2023
Ventes et produits annexes		23 043 593,00	114 240 322,00
Variation stocks produits finis et en cours		2 220 051,00	-1 368 996,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		25 263 644,00	112 871 326,00
Achats consommés		-34 028 400,60	-93 227 671,85
Services extérieurs et autres consommations		-4 694 647,90	-3 758 808,22
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-38 723 048,50	-96 986 480,07
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-13 459 404,50	15 884 845,93
Charges de personnel		-39 730 381,86	-35 912 388,47
Impôts, taxes et versements assimilés		-664 246,34	-292 100,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-53 854 032,70	-20 319 642,54
Autres produits opérationnels		8 880,72	37 655,94
Autres charges opérationnelles		-1 183 340,78	-318 444,49
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-7 899 385,57	-7 718 921,94
Reprise sur pertes de valeur et provisions		87 676,00	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-62 840 202,33	-28 319 353,03
Produits financiers			
Charges financières		-5 394 878,56	-6 466 394,68
VI-RESULTAT FINANCIER		-5 394 878,56	-6 466 394,68
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-68 235 080,89	-34 785 747,71
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		103 992,99	-195 274,99
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		25 360 200,72	112 908 981,94
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-93 491 288,62	-147 890 004,64
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-68 131 087,90	-34 981 022,70
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-68 131 087,90	-34 981 022,70

1. Tableau de production nette mois d'avril

Produit	UM	Prévisions		Réalisations		TRO %	
		Q	V	Q	V	Q	V
SAC CIMENT	Sac T	500 000	14 250	500 000	14 725	100	103
		71		72,500			
	Sac T						
Total		500 000	14 250	500 000	14 725	100	103

2. Tableau de production nette Mars

Produit	UM	Prévisions		Réalisations		TRO %	
		Q	V	Q	V	Q	V
SAC CIMENT	Sac T	500 000	14 250	60 000	1 767	12	12
		71		8,700			
	Sac T						
Total		500 000	14 250	60 000	1 767	12	12

TABEAU DE BORD

IMP MAN 06
VERSION: 00

Période: 01er Trimestre 2026

1- Suivi des objectif par les indicateurs de performance

Objectifs	Prévu	Réalisé	Prévu cummul	Réalisé cummul	Indicateurs de performance	
					Réalisé /prévu	Réalisé /prévu (cummul)
EFFECTIF	60	64	60	64	107 %	107 %
ABSENCE	6%	4%	6%	4%	0,67%	0,67%
Consommation Papier	5	2	5	5	0,4%	0,4%
Accident du Travail	0	0	0	0	0	0

2- Analyse des résultats:

- * Pour l'effectif ,l'objectif a été dépassé (64 réalisés pour 60 prévus) ce qu'explique par une augmentation du volume d'activité et par le besoin d'une main -d'œuvre supplémentaire
- * Pour l'absence le résultat est inférieur à l'objectif (4% réalisé pour 6%prévu)ce qui est positif et s'explique par une amélioration de la discipline et de la présence des employés
- * la baisse de la consommation de papier est due à la réduction des impressions inutiles et à la rationalisation de l'utilisation
- * Aucun accident de travail n'a été enregistré grâce à la prise des mesures de prévention nécessaires et à la mise à disposition des moyens de protection

الموضوع: استمارة مقابلة حول "فعالية الأدوات المالية والمحاسبية في مراقبة التسيير .

"السيدة/السيد المحترم ، في إطار إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، وبالتنسيق مع جامعة الدكتور مولاي الطاهر . سعيدة ، نضع بين أيديكم هذه الاستمارة الميدانية.

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى فعالية الأدوات المالية والمحاسبية في دعم نظام مراقبة التسيير وتفعيل عملية صنع القرار داخل مؤسستكم.

إن خبرتكم الميدانية وإجاباتكم الدقيقة هي الركيزة الأساسية التي ستسمح لنا بتقييم التكامل الوظيفي بين الأنظمة المعلوماتية والممارسات الرقابية ، ونحيطكم علماً بأن:

- المعلومات المدلى بها ستُعامل بـ سرية تامة وتُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.
 - ليس من الضروري ذكر الأسماء ، فما يهمنا هو الدور الوظيفي والرأي المهني.
 - يُمكنكم ترك أي ملاحظات إضافية ترونها تخدم جودة البحث.
- نشكركم مسبقاً على وقتكم وتعاونكم القيم في دعم البحث الأكاديمي.

أولاً: معلومات عامة

- اسم المؤسسة:
 - النشاط:
 - المنصب:
- ☐ محاسب ☐ مراقب تسيير ☐ مدير

المحور 1: نظام المعلومات المحاسبي:

1. ما النظام المستخدم في معالجة المعلومات المحاسبية؟
☐ ERP ☐ برنامج محاسبي ☐ Excel ☐ أخرى:
2. كيف يتم تسجيل ومعالجة العمليات المحاسبية؟
.....
3. هل يمتلك مراقب التسيير صلاحية الوصول المباشر إلى النظام المحاسبي؟
☐ نعم ☐ لا
إذا كانت الإجابة لا كيف يحصل على المعلومات؟
تقارير ورقية ☐ Excel ☐ عبر المحاسب ☐ أخرى ☐ :
4. كيف تنتقل المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة؟
مباشرة للإدارة ☐ عبر مراقب التسيير ☐ عبر النظام المعلوماتي ☐ أخرى ☐ :
5. هل المعلومات المحاسبية :
○ متوفرة في الوقت المناسب؟ نعم ☐ لا ☐
○ دقيقة؟ نعم ☐ لا ☐
○ مفصلة؟ نعم ☐ لا ☐

6. ما أهم الصعوبات التي تواجهكم في إعداد أو الحصول على المعلومات؟

المحور 2: مرحلة التخطيط وإعداد الموازنات

7. من يقوم بإعداد الموازنات داخل المؤسسة؟

8. على ماذا تعتمدون في إعدادها؟

بيانات محاسبية ☐ خبرة وتقدير شخصي ☐ توقعات السوق ☐ أخرى ☐

9. هل يتم إشراك:

○ المحاسب؟ نعم ☐ لا ☐
○ مراقب التسيير؟ نعم ☐ لا ☐

10. هل المعلومات المستخدمة في التخطيط :

• كافية؟ نعم ☐ لا ☐
• دقيقة؟ نعم ☐ لا ☐

المحور 3: التنفيذ والمتابعة

11. هل توجد متابعة دورية للأداء؟ نعم ☐ لا ☐

12. ما نوع التقارير المستخدمة في المتابعة؟

13. هل يتم استغلال جدول حسابات النتائج (TCR)

الشهري؟

☐ يُستخدم في التحليل واتخاذ القرار

☐ يُستخدم بشكل محدود ☐ يقتصر على الجانب المحاسبي فقط

14. هل تصل المعلومات في الوقت المناسب؟ نعم ☐ لا ☐

15. هل تعتمد المؤسسة على لوحة القيادة لمتابعة الأداء؟ نعم ☐ لا ☐

16. هل يتم استخدام مؤشرات أداء؟ نعم ☐ لا ☐

إذا نعم، ما هي؟

المحور 4: تحليل الانحرافات

17. هل يتم مقارنة النتائج الفعلية بالموازنات؟ نعم ☐ لا ☐

18. هل يتم تحليل الانحرافات؟ نعم ☐ لا ☐

19. على أي مستوى يتم تحليل الانحرافات؟

المؤسسة ككل ☐ الأقسام ☐ المنتجات/ الطلبات ☐ لا يتم تحليل مفصل ☐

20. هل توجد صعوبة في تفسير الانحرافات؟ نعم ☐ لا ☐

إذا نعم، لماذا؟

21. في غياب المحاسبة التحليلية، كيف يتم تفسير الفروق؟

المحور 5: الإجراءات التصحيحية

21. ماذا يحدث عند ظهور انحرافات؟

22. هل يتم عقد اجتماعات دورية لمناقشة هذه الانحرافات؟ نعم ☐ لا ☐

23. هل يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية فعلية؟ نعم ☐ لا ☐

24. ما هو دور مراقب التسيير في ذلك؟

يقتصر على تقديم المعلومات ☐ يقترح إجراءات ☐ يشارك في اتخاذ القرار ☐

25. هل يتم اتخاذ القرارات بناءً على:

معلومات محاسبية ☐ ملاحظة ميدانية ☐ كلاهما ☐

26. هل تصل المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار؟ نعم ☐ لا ☐

المحور 6: جودة المعلومات

26. كيف تقيّم المعلومات المحاسبية من حيث :

- الدقة: ☐ جيدة ☐ متوسطة ☐ ضعيفة
- التوقيت: ☐ جيدة ☐ متوسطة ☐ ضعيفة
- الملاءمة: ☐ جيدة ☐ متوسطة ☐ ضعيفة

27. هل سبق أن أثرت جودة المعلومات على قرار داخل المؤسسة؟ نعم ☐ لا ☐

إذا نعم ، كيف؟

المحور 7: التكنولوجيا ونظام المعلومات

28. هل النظام المعلوماتي يربط بين مختلف الأقسام؟ نعم ☐ لا ☐

29. هل يوفر معلومات في الوقت الحقيقي؟ نعم ☐ لا ☐

30. ما أهم مزايا النظام؟

31. ما أبرز حدوده أو نقائصه؟

المحور 8: العنصر البشري والقرار

32. من يقوم بتحليل المعلومات المحاسبية؟

☐ محاسب ☐ مراقب تسيير ☐ إدارة

33. يعتمد القرار أساسًا على:

☐ المعلومات

☐ الخبرة

☐ الاثنين

34. إلى أي مدى يؤثر الحكم الشخصي في تفسير النتائج؟

☐ كبير ☐ متوسط ☐ ضعيف

المحور 9: الرقابة وتحديد المسؤوليات

35. هل يمكن تحديد المسؤول عن الانحرافات بسهولة؟ ☐ نعم ☐ لا

36. هل المعلومات تساعد في تقييم الأداء حسب الأقسام؟ ☐ نعم ☐ لا

سؤال مفتوح ختامي (مهم جدًا)

برأيكم، ما الذي يجب تحسينه في نظام المعلومات المحاسبي لتعزيز فعالية مراقبة التسيير؟

.....

.....

.....

.....