



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلا  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع : ..... / 2015

قسم : علوم التسيير

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : مالية

مذكرة بعنوان:

# مراقبة التسيير ودورها في زيادة مردودية المؤسسة الإنتاجية دراسة حالة مؤسسة قروز بن حسين

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " مالية "

إعداد الطلبة:

إشراف الأستاذ(ة):

-سارة كاسح العايب

- سعاد صديقي

- خديجة حجاز

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

A decorative flourish consisting of two symmetrical, flowing purple and blue lines that curve upwards and outwards from the center. Below the center of these lines is a red and yellow diamond-shaped element with a small yellow circular detail inside.

# دعاء:

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت، ولا أصاب باليأس إذا فشلت،

بل ذكّرني أن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح.

يا رب إذا جردتني من المال أترك لي الأمل وإذا جردتني من النجاح اترك لي قوة العناد

للتغلب على الفشل.

وإذا جردتني من نعمة الصحة اترك لي نعمة الإيمان "اللهم إذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ

اعتزازنا بكرامتنا"

"اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما".

قال الله تعالى: بسم الله الرحمن الرحيم "ولئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم.

إلهي لا يطيب الله لشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب

الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برويتك تباركت وتعاليت يا ذا الجلال والإكرام.

آمين

# شكر وعرفان



نتوجه بالشكر الخالص للأستاذة المشرفة "صديقي سعاد" التي كانت سندنا لنا بنصائحها القيمة

من أجل إعداد هذا البحث.

كما نتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة...

إلى جميع أساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي ميلة

وكل من ساعدنا على إتمام هذا البحث وكانوا عوناً لنا

## الشكر الجزيل



طيبية وسارة

# إهداء

"بسم الله بدأت كلامي ولا حول ولا قوة إلا بالله العلي العظيم إني أعوذ بك من بكاء يرهقني وهم يفجعني :  
اللهم أجبر خاطري اشرح صدري، أستغفرك ربي من كل الذنوب والخطايا يا رب لا تكسر لي قلبا ولا  
تصعب عليّ أمرا ولا تحرمني من تعلقت به الروح واحفظ لي عائلتي وأحبتي ومن أراد الخير لي .  
اللهم احفظني بالإسلام قائما وقاعدا وراقدا ولا تشمت بي عدوا ولا حاسدا. اللهم إني أسألك من كل خير  
جزائنه بيدك وأعوذ بك من كل شر خزائنه بيدك اللهم يا مغير الحال والأحوال غير حالنا إلى أحسن حال  
وصلى الله على سيدنا محمد و على آله وصحبه أجمعين".

• أهدي تمار جهدي:

إلى التي حروفها من ذهب

إلى التي التمسيت لي العذر قبل أن أعتذر

إلى التي قدرت أوضاعي قبل أشرحها

إلى التي أحببتي رغم عيوبي إلى التي دعؤها لم يفارقني

إلى التي روحها تحن حين تراني حزينة وتساعة جاهدة لتزف لي خيرا سعيدا لأجل أن تراني سعيدة  
وأبتسم إلى نور قلبي وعيني وملاكي في الحياة

إلى التي حملتني 9 أشهر إلى التي سهرت عليّ إلا التي تقديني بروحها إلى أمي العزيزة التي أفتخر  
بها وأفتخر أني ابنتها من أعماق قلبي شكرا لمن لم يفارق اسمها عقلي وروحي و..... أمي "وسيلة".

أهدي تعبي وجهدي إلى الذي أحمل اسمه بكل عزة وافتخار إلى الذي كلماته سراج منير لي في دربي  
إلى الذي علمني ورباني وزرع معاني الحب والاحترام والأخلاق فيّ

إلى الذي أعيش من أجل رضاه في هذه الدنيا "أبي سليم"

قالتعالى: "ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"

وقال صلى الله عليه وسلم: "الجنة تحت أقدام الأمهات"

إلى أبي وأمي أرجو من الله تعالى أن يطيل عمركما ويمدكما بالصحة والهناء في هذه الدنيا ويجعل  
..... في الجنة آمين. أبي وأمي فقمسا برب العباد لو كان قلبي وروحي ينتزعان لأفديكما بهما

وقليل عليكما.

- إلى أجمل وأعز وأحب إلى قلبي إخوتي إسلام وشمس دين أتمنى لكما من كل قلبي أن يحقق ربي لهما أحلامهما وأمانيهما في هذه الحياة ويجعلهم من الناجحين ويفتح الأبواب في وجهيهما.
- إلى أعز صديقاتي:خولة، مفيدة، أمال، شادية، هاجر، خديجة، رقية، بوثينة، نوال، متمنية لهم السعادة والنجاح.
- إلى رفيقتي في إنجاز هذا العمل حتى النهاية زميلتي "خديجة".
- إلى أعمامي وعماتي وإلى "هدى وسبمة" بنان عمي اللتان أعبرهما أختان لي متمنية لهما النجاح والفرح في درب الحياة.
- إلى جدي وجدتي أتمنى لهما الصحة والعافية وربّي يطيل في عمرهما وأشكرهم من كل قلبي لأنهما بمثابة أب وأم لي.
- إلى حالي عمار وفيصل وخالد وإلى خالتي العزيزة ميادة وزوجها حكيم وبناتها هبة وياسمين وأخيهم رامي ولوجين الصغيرة.
- إلى آية ابنة خالي وأخواتها فلاك وشهيناز وابتهاال.
- إلى من يقف دائما بجانبني ويساعدني ويشجعني وتعلقت به الروح.
- في الأخير أهدي شكري إلى أستاذتي المشرفة "صديقي سعاد" التي ساعدتني في إنجاز هذا العمل وإلى كل أستاذ درست عنده من ابتدائي إلى الجامعة وإلى كل من تمنى لي الخير في هذه الحياة أرجو من الله تعالى أن يكون هذا العمل مفيدا ونافعا لكل طالب وطالبة مقبلة ومقبل على التخرج آمين يا رب العالمين.
- كما أهدي مذكرة التخرج إلى نفسي وأفتخر بهذا الإنجاز وبالتوفيق لي وللجميع.

سارة  
سارة

# إهداء

إلى من تأبى الذاكرة نسيانهم إلى نور قلوبنا وأعيننا وتاج عقولنا إلى نبينا وشفيع أمتنا إلى روح سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

أهدي ثمار جهدي إلى من قال فيهما تبارك وتعالى "ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما".

... إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب إلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمه الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنائي وبلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي الغالية "يمينة"  
... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... إلى من كلله الله بالهبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمار قد حان قطافها بعد طول انتظار وسبقت كلماتك النجوم... أهتدي بها اليوم وفي الغد و إلى الأبد إلى أبي الحبيب "عمار"

إلى أعز ما وهبني الله اخوتي: صابر، سليمان، عبد المالك أتمنى لهما النجاح في الحياة.  
إلى أعز صديقاتي سهيلة، نسرين، سمية، أميرة أتمنى لهم المزيد من التفوق والنجاح.  
إلى من كانوا معي دوما أحبهم أحبوني: أمال، شادية متمنية لهم حياة سعيدة.  
إلى من رافقتني في إنجاز هذا العمل حتى النهاية زميلتي "سارة"  
إلى أبناء وبنات عمي: أسامة، عماد، رائد، أيمن، سامي، خولقن شيماء، زينب، إيمان، و إلى كل

أقربائي

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة المشرفة "صديقي سعاد" البيت كانت سندا لي بنصائحها.  
وإلى أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي.  
"إلى من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي"  
وفي الأخير أسأل الله تعالى أن يكون هذا العمل نافعا يستفيد منه كل الطلبة المقبلين على التخرج

خديجة

## فهرس المحتويات

	شكر وعران
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	مقدمة عامة
02	الفصل الأول: مدخل عام لمراقبة تسيير والمردودية
02	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
02	المطلب 01: مفهوم مراقبة التسيير
03	أولاً: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
03	1- مراقبة التسيير في مدارس التسيير
07	2- تطور طرق مراقبة التسيير
08	ثانياً: تعريف مراقبة التسيير
10	ثالثاً: خصائص نظام مراقبة التسيير
10	المطلب 02: أهداف وأهمية مراقبة التسيير
13	أولاً: أهداف مراقبة التسيير
15	ثانياً: أهمية مراقبة التسيير
15	المطلب 03: أبعاد مراقبة التسيير
19	أولاً: مراحل إعداد مراقبة التسيير
21	ثانياً: أنواع مراقبة التسيير
21	المبحث الثاني: مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة
21	المطلب 01: وظائف وحدود مراقبة التسيير وعلاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة
21	أولاً: وظائف مراقبة التسيير داخل المؤسسة
21	ثانياً: علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة
23	ثالثاً: حدود مراقبة التسيير
24	المطلب 02: دور مراقب ومراقبة التسيير في المؤسسة
24	أولاً: دور مراقب التسيير في المؤسسة



25	ثانيا: دور مراقبة التسيير في المؤسسة
26	المبحث الثالث: أدوات وأساليب مراقبة التسيير
26	المطلب 01: المحاسبة التحليلية
38	المطلب 02: الموازنات التقديرية
56	المطلب 03: لوحة القيادة
65	المطلب 04: نظام المراقبة الفعل في التسيير
79	المبحث الرابع: ماهية المردودية
79	المطلب 01: مفهوم المردودية
82	المطلب 02: العلاقة بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية وأثر الرفع
91	المطلب 03: العلاقة بين المردودية والسيولة والنمو
92	المطلب 04: العلاقة بين المردودية والخطر
108	الفصل الثاني: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة قروز بن حسين أفرو-التغذية - وادي العثمانية
108	المبحث الأول: تقديم مؤسسة قروز بن حسين أفرو-التغذية - وادي العثمانية
108	المطلب 01: تعريف مؤسسة
108	أولا: لمحة تاريخية عن المؤسسة
108	ثانيا: المقر الرئيسي للمؤسسة
109	ثالثا: منتوجات المؤسسة
114	رابعا: المهام الأساسية للمؤسسة
114	المطلب 02: أهداف وخدمات المؤسسة
114	أولا: أهداف المؤسسة
115	ثانيا: خدمات المؤسسة
115	المبحث الثاني: دراسة أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة قروز بن حسين أفرو-التغذية - وادي العثمانية
115	المطلب 01: أدوات مراقبة التسيير المستعملة في مؤسسة قروز بن حسين أفرو-التغذية
115	أولا: لوحة القيادة
115	ثانيا: نظام المعلومات
115	ثالثا: المحاسبة التحليلية
115	رابعا: المحاسبة العامة
116	خامسا: إجراء مقارنة مع جدول حسابات النتائج لمؤسسة قروز ومؤسسة X
118	المطلب 02: تقييم أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسة قروز بن حسين أفرو-التغذية -

119	المطلب03: دور مراقبة التسيير في مؤسسة قروز بن حسين أفرو-التغذية -
120	خلاصة الفصل الثاني
122	خاتمة عامة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	مراحل تسيير النوعية	شكل رقم 1
06	مخطط إيشكاوا	شكل رقم 2
11	مخطط مراقبة التسيير لنظام الجزئي	شكل رقم 3
39	مخطط نظام الميزانيات في المؤسسة	شكل رقم 4
45	مخطط العلاقة بين الميزانيات في المؤسسة	شكل رقم 5
58	مخطط التسلسل الهرمي للوحة القيادة	شكل رقم 6
59	مخطط عملية السرعة في الإنشاء والتواصل	شكل رقم 7
61	اشكل التنظيمي سنوبتيك <b>Synoptique</b>	شكل رقم 8
62	الهيكل التنظيمي للوحة القيادة	شكل رقم 9
63	منحنى نوعية المعلومات التي تؤثر على نتيجة المؤسسة	شكل رقم 10
64	الشكل العام للوحة القيادة	شكل رقم 11
72	خارطة التعادل	شكل رقم 12
94	مخطط نتائج الاستغلال بواسطة الانحراف المعياري	شكل رقم 13

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
28	جدول أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	جدول رقم 1
32	جدول بطاقة كلفة شراء	جدول رقم 2
33	جدول بطاقة كلفة إنتاج لـ 400 منتج	جدول رقم 3
34	جدول بطاقة سعر التكلفة لـ 200 منتج	جدول رقم 4
34	جدول النتيجة لـ 200 منتج	جدول رقم 5
34	جدول الاستغلال الوظيفي في مؤسسة تجارية	جدول رقم 6
36	جدول الاستغلال الوظيفي في مؤسسة صناعية	جدول رقم 7
37	جدول حسابات النتائج للمؤسسة X	جدول رقم 8
46	جدول زمن المشروع مع المقاولين	جدول رقم 9
46	جدول استلام الاستثمارات وطريقة تسديدها	جدول رقم 10
47	جدول إعداد الموازنات الاستثمارية	جدول رقم 11
48	جدول دراسة إحصائية على 20 مجموعة من مواد مستغلة في إنتاج	جدول رقم 12
49	جدول البيانات التي تمكنت من اختيار مجموعات المواد المهمة	جدول رقم 13
51	جدول كيفية حساب مخزون الأمان	جدول رقم 14
52	جدول الموازنات الأربعة	جدول رقم 15
52	جدول حجم الطلبية التي يجب شراؤها	جدول رقم 16
53	جدول الطلبيات، التموينات، الاستهلاكات والمخزونات	جدول رقم 17
54	جدول موازنات تقديرية للمبيعات حسب المناطق	جدول رقم 18
54	جدول موازنات تقديرية للمبيعات حسب فصول	جدول رقم 19
55	جدول إعداد موازنة تقديرية للمنتج A في وثيقة واحدة	جدول رقم 20
86	جدول يبين العلاقة بين المردودية الاقتصادية ومعدل المردودية المالية	جدول رقم 21
89	جدول يبين الخطر المالي يزداد مع الاستقلالية	جدول رقم 22
94	جدول يبين معلومات متعلقة بالمؤسسات "أ" و "ب"	جدول رقم 23
95	جدول يحدد الخطر الاقتصادي بواسطة..... وعتبة المردودية	جدول رقم 24
97	جدول يوضح نسب مالية التي تحدد الخطر المالي	جدول رقم 25

98	جدول يوضح الأرصدة الوسيطة للمخطط المحاسبي 82 لـ 3 سنوات	جدول رقم 26
99	جدول يحدد المردودية الاقتصادية ومالية	جدول رقم 27
100	جدول يحدد خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن	جدول رقم 28
101	جدول يوضح معكيات متعلقة بخطر إفلاس للمؤسسة "أ"	جدول رقم 29
102	جدول يحدد خطر إفلاس بواسطة تحليل ساكن	جدول رقم 30
103	جدول يحدد خطر الإفلاس بواسطة فائض الخزينة للاستغلال	جدول رقم 31

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
	جدول حسابات النتائج لمؤسسة قروز	ملحق 1

## المقدمة العامة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات اقتصادية في طرق تسييرها وغنتاجها وتسويقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطاتها وذلك تماشياً مع تطورات البيئة المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث التحكم في مواردها والاستخدام الأمثل لها ومن حيث ضمان تطورها واستمرارها لذلك اجتهد الاقتصاديون باتجاهات شتى لإيجاد مفهوم لعملية التسيير ومختلف الآليات المرتبطة بها.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن السابق في المؤسسات الأمريكية، وبعدها عرفت من حيث محتواها أو بعدها التنظيمي تطورات كبيرة جداً، حيث أصبحت من التقنيات الإدارية الأكثر اهتماماً في تسيير المؤسسات وخاصة الصناعية.

إن وجود مراقبة التسيير يعتبر من بين خصائص المؤسسة العصرية، حيث تمكنها من التحكم في موارد المؤسسة وبالتالي تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة وأيضاً يقوم بتصحيح الانحرافات غير المسموح بها وذلك باستخدام مختلف الأدوات والتقنيات المراقبة الفعالة وهذا بإعطاء الصورة الحقيقية للكؤسسة. ولكي يحقق مراقب التسيير هذه المقاصد لا بد من الاستعانة بالآليات وأدوات موضوعية لهذا الغرض منها التقليدية والحديثة كالمحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، نظام المراقبة الفعال.

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً ليس فقط لأنه مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات وإنما لكونه بالإضافة إلى ذلك الأداة المساعدة على مسك وقياس و... كل القضايا الخاصة بحركة المؤسسة بصفة عامة.

إن قدرتنا على التحكم في مؤسساتنا: هيئات، شركات... الخ، تكمن في الإلمام بالمعطيات وتوليد أفكار تلقيناها عبر مصادر داخلية وخارجية وبدون مراقبة التسيير تبقى المعطيات صماء لا نستطيع الاستفادة منها على شكلها الحالي.

ولعل هذا ما جعل الاهتمام بطريقة تطبيق مراقبة التسيير يتزايد في الأوساط المهنية وذلك بترسيخ الفعالية في المؤسسات والاستفادة منها.

وفي نفس السياق تستطيع المؤسسة معرفة من خلال مراقبة التسيير أداء مواردها وطاقتها التي يخول لها بطريقة أو بأخرى من تجاوز العقبات وتحقيق الأهداف المحددة وهذا ما يؤدي إلى زيادة مردودية المؤسسة وبالتالي فإن مراقبة التسيير المحكمة تسمح لنا بقيادة المؤسسة في الاتجاه الصحيح بالكفاءة والفعالية، ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن تساهم مراقبة التسيير في زيادة مردودية المؤسسة؟

وبناء على هاته الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي مراقبة التسيير؟

- ما هي الأدوات المعتمدة في مراقبة التسيير؟
- إلى أي حد يكمن اعتبار مراقبة التسيير كوظيفة في زيادة مردودية المؤسسة؟
- ما أهمية مراقبة التسيير بالنسبة للمؤسسة؟

#### فرضيات البحث:

- مراقبة التسيير وظيفة ضرورية وذات أهمية في المؤسسة.
- اعتماد المؤسسة على مجموعة من الأدوات من أجل مراقبة التسيير في المؤسسة.
- استعمال المؤسسة لهذه الأدوات ساهم في زيادة مردوديتها.

#### أسباب اختيار الموضوع:

- علاقة الموضوع بمجال التخصص.
- أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة.
- الرغبة في التعرف على واقع مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة.

#### الهدف من البحث:

- إن التطرق إلى هذا الموضوع واختياره كان من أجل:
- معرفة الأهمية التي يكتسبها موضوع مراقبة التسيير.
- التعرف على كيفية قياس المردودية على مستوى المؤسسة الإنتاجية.

#### أهمية البحث:

- تبرز أهمية الموضوع في:
- تبيان ارتباط مراقبة التسيير بالصبط الجيد والفعال للرقابة.
- كون مراقبة التسيير تهدف إلى زيادة المردودية بالمؤسسة.

#### منهج البحث:

أما بخصوص منهج الدراسة وسعيًا منا في محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة فقد استخدمنا المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري محاولين الإلمام بكل جوانب الموضوع أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على المنهج التحليلي.

هيكل البحث: بغرض الإجابة على إشكالية البحث والإجابة على الفرضيات تم تقسيمه إلى فصلين وخاتمة، يتضمن الفصل الأول تحت عنوان التسيير ومراقبة التسيير، ماهية مراقبة التسيير، مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة وكذا الأدوات المعتمد عليها في مراقبة التسيير.

أما الفصل الثاني: فهو عبارة عن دراسة حالة - مؤسسة قروز - وقد تم التطرق إلى تقديم عام حول مؤسسة قروز، الهيكل التنظيمي وواقع مراقبة التسيير للمؤسسة.

أما الخاتمة فتضمنت إجابة مختصرة على الإشكالية المطروحة والنتائج المتوصل إليها.



# الفصل الأول

مدخل عام لمراقبة التسيير

والمردودية

## مقدمة الفصل:

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من أنه حديث الشنأة إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير لأن التسيير الجيد للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق المردودية في هذه المؤسسات، وتكمن هذه القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس هذه المردودية والتأكد من سلامة هذا العمل من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

إن الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق أهدافها وزيادة مردوديتها عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في السمار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة لتجنب الإنحرافات السلبية، وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ماهية مراقبة التسيير (مفهومها، خصائصها مراحلها، أهدافها، أهميتها، أنواعها...) وأهم الأدوات المستعملة فيها (محاسبة تحليلية، الموازنات التقديرية، لوحات القيادة...).

## المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

### المطلب 1: التطور التاريخي لمراقبة التسيير ومفهوم مراقبة التسيير

أولاً: التطور التاريخي لمراقبة التسيير:

إن تطور مراقبة التسيير يتبع تطور النظام المحاسبي والنظام الاقتصادي بصفة عامة حيث ازداد الاهتمام بنظام مراقبة التسيير خلال القرن الأخير الواحد والعشرين، وهذا الظهور اتبع عدة سياسات وتطورات في العالم بأكمله ولقد ساهمت هذه السياسات كعولمة السوق، التطور التكنولوجي إلى تحسين العلاقة بين الإنتاجية والسعر بالإضافة إلى التطور الملحوظ في مجال علوم التسيير أدت هذه التطورات إلى المساهمة بفعالية في تطور نظام مراقبة التسيير.

إن تطور مراقبة التسيير مرتبط بنظام محاسبة التسيير التي كانت منتهجة في تسيير ورقابة العمليات داخل المؤسسة وتطورت محاسبة التسيير من المحاسبة البسيطة لسعر التكلفة في القرن التاسع عشر إلى محاسبة للعمليات منتصف القرن العشرين حيث كانت تهدف الأولى إلى حساب سعر التكلفة فقط وذلك بالاعتماد على الإيرادات والنفقات بينما الثانية أصبحت تهدف إلى محاسبة التسيير العمليات فقط وذلك بالاعتماد على الإيرادات والنفقات وأصبحت تهدف إلى محاسبة التسيير العمليات والمؤسسة وخلال القرن الواحد والعشرين تحولت المحاسبة إلى وسيلة حقيقية للتسيير الإستراتيجي والتي تهدف إلى التحكم في التكاليف على المدى الطويل وكان التطور نظام المراقبة متبع لتطور المحاسبة حيث كان مراقبة التسيير في القرن التاسع عشر يهتم بعسر التكلفة ومراقبة الإيرادات والنفقات أما في القرن العشرين أصبحت مهتمة بمراقبة الميزانيات وتقييم المردودية للمؤسسة وبعد التحول الذي مرت به المحاسبة كنظام إلى المحاسبة كوسيلة خلال القرن الواحد والعشرين اتسعت مهمة مراقب التسيير وأصبح يهتم بمراقبة التحكم في العوامل المؤثرة على التكاليف ومراقبة الأنشطة.

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- mangement.control

ومنه ظهرت فكرة مراقبة التسيير التي تنطلق أساساً من معرفة الخلل أو النقص أولاً ثم بحث في الوسائل والأدوات التي تتحكم في تكاليف وتقادي هذا الخلل حيث اختيرت المحاسبة التحليلية كأحسن وسيلة للتحكم في التكاليف وتحليل النتائج فكانت بذلك أداة فعالة من أدوات مراقبة التسيير التي تركز على التسيير والتوجيه وليس المعاينة وأصبحت مراقبة التسيير اليوم وسيلة حقيقية لإعداد ووضع السياسات العامة لتسيير المؤسسة ولهذا يجب أن تتضمن مفاهيم التحليل والتقييم وتطوير وسائل التسيير أي يجب أن تركز على المعلومات الكمية التي تسمح بالتوجيه الحسن نحو تطوير منتجات جديدة داخل المؤسسة وتخفيض التكاليف بشكل عقلاني.

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- mangement.control

## 1- مراقبة التسيير في مدارس التسيير:

يمكن عرض رؤية مدارس التسيير فيما يخص مراقبة التسيير فيما يلي:

**1- المدارس الكلاسيكية:** كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية بادئ الأمر لمفهوم التسيير في المؤسسة على أنه كمية السلع والخدمات المنتجة بدلالة السعر الذي كان يمثل الهدف الأول بالنسبة للمؤسسة الصناعية، حيث كان لزاما عليها أن تنتج كميات ضخمة من السلع المماثلة لتلبية الطلب عليها وتخفيض كلفة الوحدة انطلاقا من اقتصاديات الحجم ولكن رغم هذا فإنه لم يغيب عن أذهان رواد هذه المدرسة أهمية الرقابة وفيما يلي إسهامات بعض مفكر هذه المدرسة:

\* f.w.Taylor أدخل مفهوم التنظيم العملي للعمل.

\* dedeause قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية وهذا من أجل تقسيم المهام وإلغاء الحركات غير المسؤولة لزيادة الإنتاجية.

\* Moxweber حلل البروقراطية على أساس أنها تقيد العمال بوضع معايير وقواعد للعمل يجب احترامها والسير وفقها من طرف العمال.

\* h.fayol اشتهر بشعاره c.c.c.o.p (التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق، الرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة المراقبة.

**2- مدرسة العلاقات الإنسانية:** غيرت هذه المدرسة بصفة جذرية بعض المفاهيم حول اندماج العمال في المؤسسة إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم ومناسب للعلاقات الإنسانية بتوفير المعاملة الحسنة للعمال ومساعدتهم على حل مشاكلهم وتجنب الاستخدام غير الإنساني لهم ولجهودهم وتوفير الحرية في التفكير والرأي وإيجاد العلاقات الحسنة بينهم وبين المؤسسة ومالكيها وإدارتها بل وحسن إشراكهم في رسم مخطط المؤسسة وأهدافها الاستراتيجية وذلك لتحفيزهم على زيادة الأداء.

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

(زايي مريم وآخرون، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة الأعمال تحت عنوان: مراقبة التسيير كنظام المعلومات، 2011-2012، ص7).

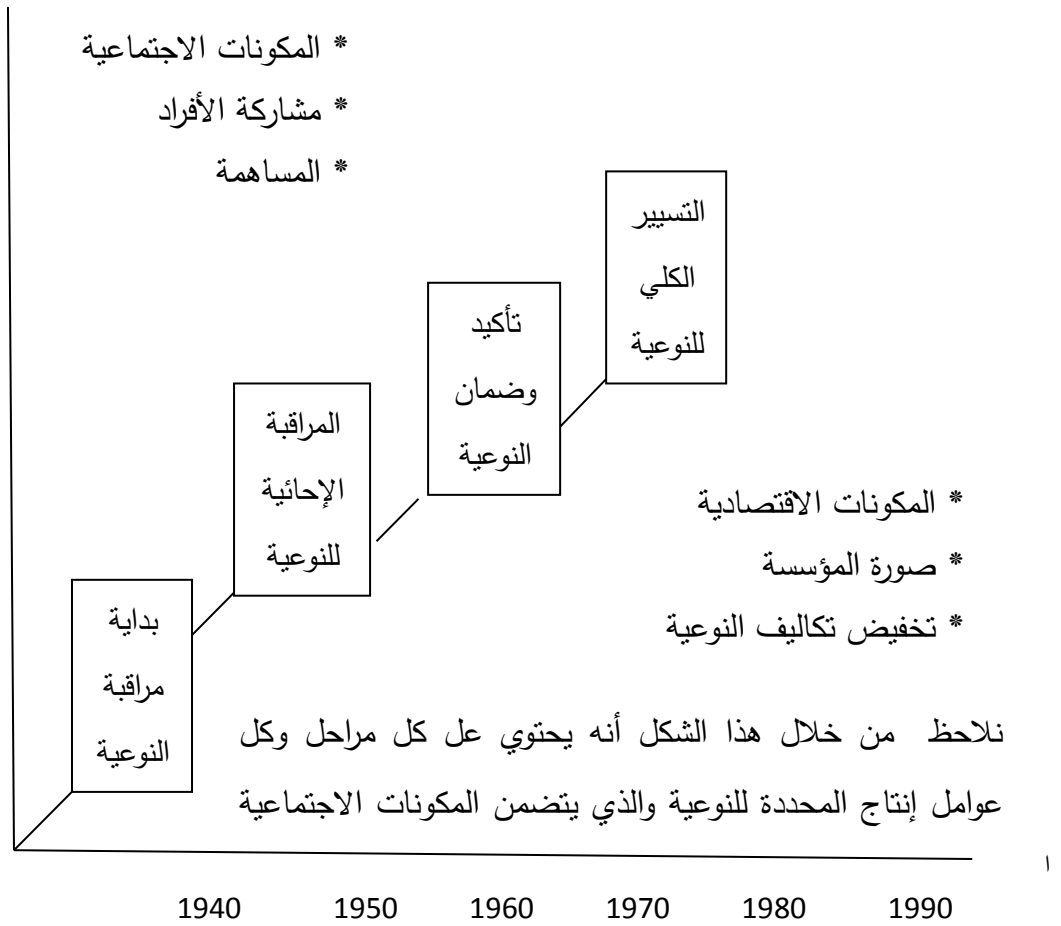
## 2- تطور طرق مراقبة التسيير:

تطور مراقبة التسيير من خلال تسيير النوعية ومراقبتها:

\* مراقبة النوعية: مهمة هذه الوظيفة هي التأكيد من أن الأجزاء المصنعة في أقسام الإنتاج أو المشتراة من خارج المشناة، تقع من حيث المواصفات، ضمن هوامش الخطأ المسموح به من قبل دائرة التطوير والتصميم التابعة لإدارة هندسة الإنتاج، إنه يتطلب تفحص كل سلعة تنتج وفقا لطريقة الإنتاج حسب الطلب، أما بالنسبة لتمطي الإنتاج الآخرين، فيكتفي، عادة، يتفحص العينات التي يتم سحبها لهذا الغرض

بطريقة عشوائية، أي طريقة خالية من التحيز، يجري تخطيط نتائج الفحص على خرائط خاصة، تسهل عملية المتابعة، لاكتشاف أية اتجاهات مستقرة أو خطيرة بخصوص تردّي النوعية، سواء بالاقتراب من الحدود الدنيا أو الحدود العليا لهوامش الخطأ المسموح به، بعبارة أخرى، سواء بالنقصان أو بالزيادة عن الأبعاد والمواصفات المطلوبة، يتم فحص النوعية، إما في عين المكان، أو في محطات خاصة لذلك. بعد الانتهاء من عملية الفحص الخاصة بمرحلة إنتاجية معينة، يتم تمرير الاجزاء المعنية على المرحلة التالية. (الدكتور محمد رفيق الطيب، 2005-2006، ص185).

**1/ تطور المراقبة التقنية:** المراقبة الكلاسيكية كانت تجري في نهاية العملية الإنتاجية وفي وقت لاحق وذلك عن السبر Le sondage وعليه فإن هذه المراقبة لا تسمح بتصحيح ولكنها تمكن من إقصاء وإبعاد المنتج المعيب فقط وهذا ما يزيد من التكاليف والآجال (الوقت) معاً. ولتحسين الإنتاجية يجب تخفيض التكاليف والوقت وزيادة نوعية المنتجات وذلك باستعمال التكنولوجيا الجديدة فإن المراقبة انتقلت إلى المراحل الأولية في عملية الإنتاج وهي بذلك تسمح بتصحيح الإنتاج دون انتهاء العملية الإنتاجية. ومفهوم المراقبة امتد واتسع ليشمل النوعية وهو (المفهوم) يحتوي على كل المراحل وكل عوامل الإنتاج. وعلى هذا الأساس لم يعد الهدف بلوغ الكمية المقدرّة ولا المستوى المقبول للنوعية، بل أصبح الهدف هو النوعية الشاملة (أي صفر معيب). شكل رقم (1): مراحل تسيير النوعية



المصدر: مصطفى الباهي وآخرون، مدخل إلى مراقبة التسيير ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص91.

2/ النوعية المقصودة للمنتج: تعني إخراج منتج للسوق يكون ناجحاً، متوفر، بسعر مقبول وتصاحب عدة خدمات.

إذا النوعية = النجاعة + الوفر + السعر + الخدمات

3/ النوعية الشاملة (الكلية): هي مجموعة من المبادئ والطرق المنظمة في شكل استراتيجية شاملة تهدف إلى تجنيد كل مؤسسة للحصول على أكبر رضا للمستهلك بأقل تكلفة.

النوعية الشاملة أو الكلية يجب أن تلبى الواجبات التالية:

- المطابقة Conformite
- القياس Measure
- الامتياز Excellence
- التنبؤ الوقاية Prevention
- المسؤولية Responsabilité

### \*العوامل المؤثرة في النوعية:

management	التسيير
materiel	العتاد
materiaux	المواد
methodes/poduction	طرق الإنتاج
mains	اليد العاملة
milieudetravaux	وسط العملة
Monnais	المال

### 4/ الطرق التقليدية لمراقبة النوعية:

المعايير والمراقبة الإحصائية

• منحى بريطو Poréto

Courbe d'apprentissage

• منحى التعلم

### 5/ الطرق الحديثة لمراقبة النوعية:

\* طريقة Poka-yoke تحديد مواقع حدوث الأخطاء.

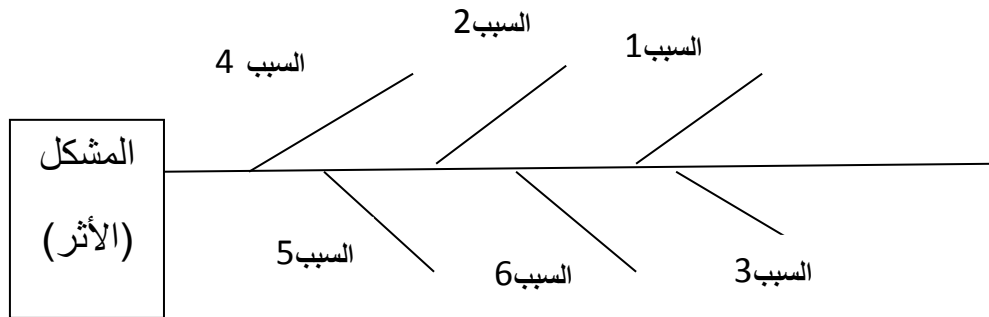
\* حلقة التوعية (البحث، التحديد، التحليل، حل المشاكل اليومية في الميدان).

\* مخطط إيشيكاوا ischikawa

يقترح مخطط إيشيكاوا خطوات قصد تحليل وتحسين وضعية ما وكذلك محاولة إيجاد حلول لمشكل ما، ويعرف أيضا بمخطط (السبب، الأثر).

\* تعريف: هو تمثيل متشعب يحمل كل الأسباب في شكل مرتب حسب المجالات التي تصول إلى وضعية أو مشكل معين. (نفس المرجع السابق ص 92).

منحنى عام: شكل رقم (2): مخطط إيشيكاوا



**السبب 1:** تحديد وتعريف المشكل من حيث الأثر مثلا تلف منتج على إثر تسرب ما، تصبح مهمة المشاركة هي إيجاد السبب أو الأسباب التي نتج عنها التسرب وبالتالي اقتراح الحل.

**السبب 2:** كتابة الخلل (الأثر الذي يراد القضاء عليه).

**السبب 3:** كتابة أو رسم حلول هذا السهم العوامل التي يمكن أن تكون أسباب لهذا الشكل وذلك في شكل أسهم فرعية. (مصطفى الباهي وآخرون، 2011).

**السبب 4:** كتابة تحت كل قسم من الأقسام الخمسة كل الأسباب التي يمكن أن تحدد من طرف المشاركين، علما أن كل الاسباب (المشاركات، الاقتراحات) يجب أن تكتب هذا يعني أنه لا يستثنى منها أي اقتراح كان.

**السبب 5:** يترك المخطط لإثرائه حتى يحين الاجتماع المقبل في هذه الفترة فإن لكل مشارك كان أن يضيف المزيد من الأسباب أو إزالتها مع مرور الوقت.

**السبب 6:** الاجتماع من جديد بالمشاركين للتعرف على مجموع الأسباب التي تم تقيدها كأسباب محتملة للمشكل ثم يقررون بشكل جماعي عن الأسباب التي التي يتم دراستها وتجربتها أي تحديد أولويات التغيير.

**\*أهمية هذه الطريقة:** هذه الطريقة يمكن تطبيقها على العديد من المشاكل وهي تعتبر بمثابة:

- أداة حوار واتصال وذلك قصد التحليل المنظم للمشاكل.
- وسيلة لجمع المعلومات حول موضوع معين.
- أداة فحص ومعاينة تعطي نظرة شاملة ومتراصة للعناصر بوصفها للأسباب.
- أداة لإقناع المشاركين وتكوينهم.
- طريقة للبحث بشكل سريع عن الحلول لمشكل ما. (مصطفى الباهي وآخرون، 2011، ص 95-96)

**ثانيا: تعريف مراقبة التسيير**

**التعريف الأول:** يعرف أنتوني Antony ودايردن Dearden "مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيريون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

**\*الفعالية:** معناها التقني: التطابق مع الأهداف مثلا: السيارة ذات فعالية إذا كانت تسمح لي ببلوغ المكان المحدد بالشروط المحددة كذلك فعالية السيارة إذا كانت تستهلك أقل ما يمكن.



**التعريف الثاني:** (مقدم من طرف براء المحاسبة ومحافظو المحاسبات مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمي بمركزية وتجمع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة).

**التعريف الثالث:** (مقدم من طرف المخطط المحاسبي العام 1982):

مجموعة الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بمعكيات رقمية دورية تعكس سير المؤسسة، ومقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة (المقدرة) وعند الاقتضاء تجعل المسيرين وبسرعة يعطون أو يتخذون الإجراءات أو التعديلات التصحيحية المناسبة).

**تعريف شامل:** مراقبة التسيير هي تقنية إدارية تنتهج في وحدات اقتصادية وصناعية وإنتاجية... الخ للبحث عن نقاط الضعف واستكشاف الأخطاء القائمة من طرف المسيرين ومهمتها وتصميم نظام المعلومات بإجراءاته التنظيمية الرسمية ومقاييسه العالمية وتحقيق فعالية نظام المعلومات ..... للاستخدام (الامتثل) (مصطفى الباهي، 2011، ص6).

**ثالثا: خصائص نظام مراقبة التسيير**

بالرغم من الاختلاف في النظر إلى دور مراقبة التسيير وتحديد تعريف دقيق لها وهو ما أدى إلى تعدد مفاهيمها وتنوعها فإنه من الممكن تبيان نقاط الاتفاق التي أجمع أكثر الباحثين على كونها الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي نوجزها فيما يلي:

**1- أن الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة:**

فالرقابة تعتبر وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة وكشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء، وإنما الرقابة تهدف أساسا إلى متابعة النشاط للتحقق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطة الموضوعية والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

غير أن هذا لا يعني أن الرقابة لا تمارس عن طريق سلطة ما، فعملية الرقابة تمارس في حدود السلطة التنفيذية المخولة لها، غير أن هذه السلطة تقتصر على عملية المتابعة وكشف الانحرافات وإبلاغها إلى المسؤولين واتخاذ القرارات المصححة لهذه الانحرافات ولا تمتد لتشمل محاسبة المسؤولين عن هذه الانحرافات.

ولا شك أن ذلك يفيد في خلق جو من الثقة والتعاون بين أجهزة الرقابة وبين من تقع الرقابة عليهم، من أجل تحسين أداء المؤسسة.

## 2- أن الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها:

فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي. كذلك فإن الرقابة لا تقتصر على النشاط دون نشاط ولا على أفراد دون آخرين ولا على مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد.

## 3- الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين:

إن الرقابة ليست قاصرة على مستوى إداري معين يقوم بها وينفرد بمباشرتها دون المستويات الغدائية الأخرى، فالاهتمام بالرقابة على أداء مستوى إداري دون النخر فسوف يؤدي إلى فشل نظام المراقبة المتبع مما يتطلب الاهتمام بجميع المستويات الإدارية، وذلك لأن الوسائل الرقابية تعتبر في حد ذاتها (قريشي محمد الصغير، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة أعمال بعنوان واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2012 ص49).

وسيلة اتصال بين جميع المستويات الإدارية تربطها ببعضها عن طريق خطوات عمل وإجراءات محددة وتتطلب استخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقا لاحتياجات كل مستوى ودوره في تطبيق الرقابة.

4- أن الرقابة تسعى إلى قياس الأداء وفقا لمعايير مالية وغير مالية محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.

5- أن الرقابة تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة والتأكد من أن الاداء يسير ضمن اللوائح والانظمة والإجراءات والسياسات، والتحقق من أنه ينفذ بأفضل الطرق وأكثرها فعالية. (قريشي محمد الصغير، 2012، ص50).

## المطلب 2: أهداف، أهمية مراقبة التسيير:

تتمحور مراقبة التسيير حول الأهداف والأهمية ويمكن التطرق إلى:

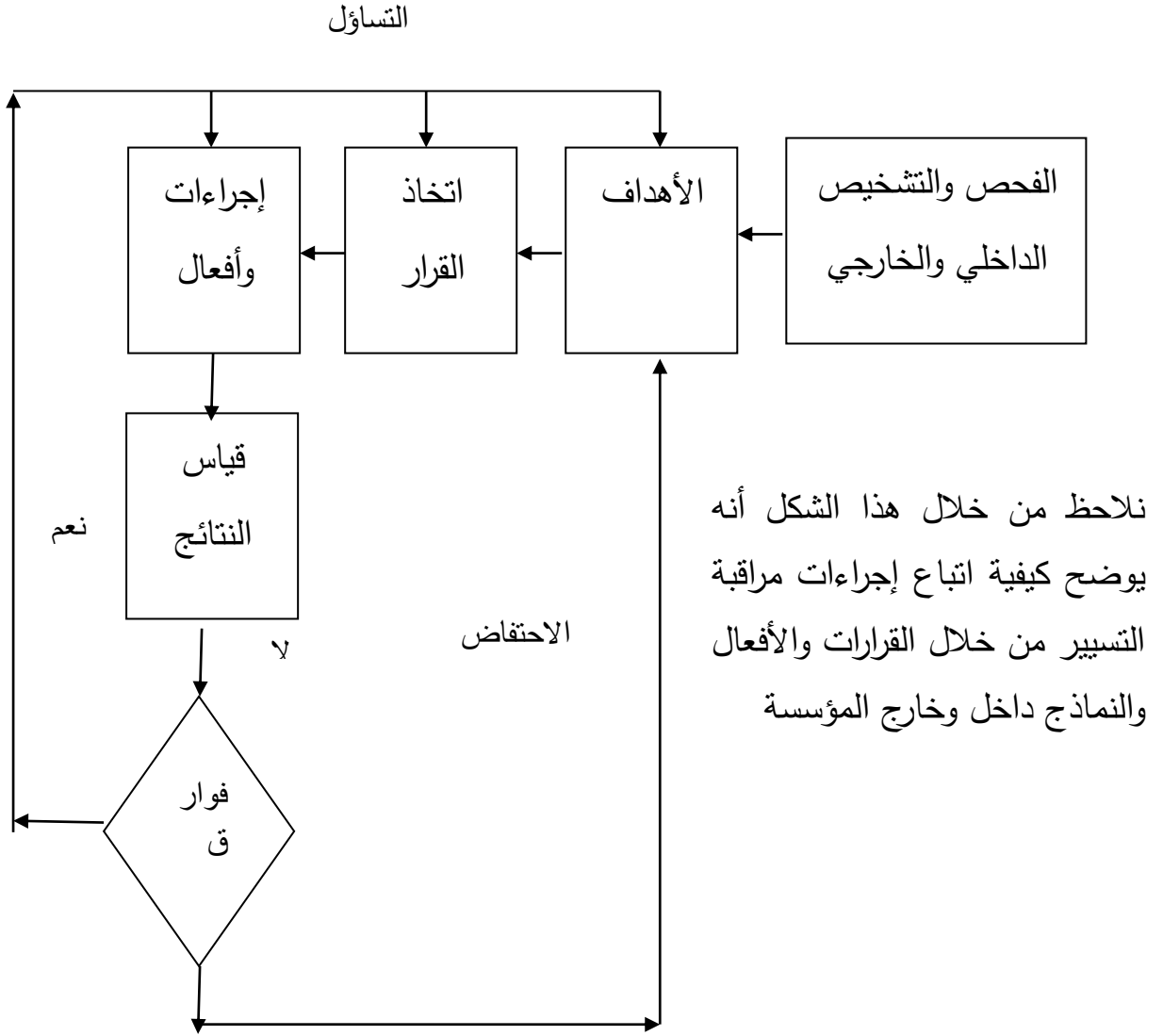
### أولاً: أهداف مراقبة التسيير:

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العاملين، نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

أهداف مراقبة التسيير هي نفسها بالنسبة لكل المؤسسات مهما كان حجمها ومجال نشاطها (المساعدة، التنسيق وتتبع ومراقبة القرارات وأفعال المؤسسة لكي تكون أكثر فعالية وفعالية ممكنة).  
إلا أن إنشاء أدوات وإجراءات مراقبة التسيير يتوقف على المؤسسة أي هي أربعة عناصر مهمة هي التي تحدد الاختيار بالنسبة للمؤسسة وتؤثر على نوع التقنية التي تستعمل في مراقبة التسيير وهذه العناصر هي:

- حجم وعمر المؤسسة.
  - نمط الإدارة داخل المؤسسة.
  - التكنولوجيا المستعملة.
  - خصائص البيئة المحيطة بالمؤسسة.
- ويمكن كذلك رؤية مراقبة التسيير على أنها نظام جزئي ينظم الأثر الرجعي المطلوب القيام به.

شكل رقم 3: مخطط مراقبة التسيير لنظام جزئي:



نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه يوضح كيفية اتباع إجراءات مراقبة التسيير من خلال القرارات والأفعال والنماذج داخل وخارج المؤسسة

المصدر: مصطفى الباهي وآخرون، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 18.

#### الأهداف العامة :

- التمكن من اتخاذ القرار بالنسبة للمدراء والمسيرين.
- السداد.
- النجاح.
- ادفقة والتقدير الكمي والكيفي.
- المرونة والملاءمة من خلال التأقلم مع الواقع.
- المقروئية والقبول.

## الأهداف الفرعية:

- معالجة المعلومات كمرحلة سابقة لاختخاذ القرار.
- التخطيط لاتخاذ القرار.
- التنظيم والتنسيق للإجراءات والأفعال.
- مراقبة الأفعال والإجراءات.
- المراجعة الداخلية.

ويرى (Drucker.P) أن معظم أهداف المؤسسة تتمحور حول ثمانية أهداف رئيسية هي:

- |                     |                          |                    |
|---------------------|--------------------------|--------------------|
| (1) حصة السوق       | (2) الإنتاجية            | (3) الربحية        |
| (4) الابتكار        | (5) الموارد              | (6) مستويات الاداء |
| (7) الاعتناء بالعمل | (8) المسؤولية الاجتماعية |                    |

ويؤكد (Drucker.P) بأن إهمال أحد هذه الأهداف من طرف المؤسسات يؤثر سلبا على بقية

الأهداف.

ويرى من جهة أخرى (Orsoni) أن الهدف يعرف بواسطة أربع مكونات وهي:

- صفة القياس **Attribitdedimension**: مثلا المردودية

- سلم التقييم (النسبة) **Echelle demesure**

- المعيار

- البعد الزمني (د. عبد الرزاق حبيب، 2009 ، ص117)

يمكن إضافة أهداف أخرى:

- تحديد مركز المؤسسة المعنية وبلورته حتى تستطيع أن ترعى أين تقف وكيف كانت مسرتها أين تتجه وتحديد مستقبلها.

- كشف وتحديد المشاكل والمعوقات وذلك حتى تداركها وتفادي الوقوع فيها.

- توجيه القيادة الإدارية أو السلطة والمسؤولية إلى تدخل لحماية الصالح العام واتخاذ ما قد يلزم من قرارات لتصحيح الأخطاء.

- قياس الاداء افعلي وهذا وفقا للمعايير المسطرة والمستويات المستهدفة لمعرفة سير العمل في الاتجاه الصحيح والمقرر له.

- <http://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- mangement.control> system.html...12:35, AZIZ

## ثانياً: أهمية مراقبة التسيير:

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وإلمامهم بكل وظائفها وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها على اختصاصاتهم في الغدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال:

- تقسيم المؤسسات 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 تساعدنا في اتخاذ القرار ورسم السياسات. كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:

### أ- تغيير الظروف:

تواجه كل المنظمات تغير الظروف البيئية، وبشكل متزايد، وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معاً، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط ويساعد نظام مراقبة (فريش محمد الصغير، 2012، ص51) التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما زادت أهمية مراقبة التسيير.

### ب- تراكم الأخطاء:

لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إلحاق الضرر بالمؤسسة بشكل كبير غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاضم اثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة مثلاً قد لا يشكل خطأ جسيماً، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

## ج- التعقيد المنظمي:

عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط، وتواجه سوقا رائجة، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق، وتعقيد هيكلها، وازدياد حدة المنافسة، يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة، والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.

وبالتالي فهي ترشيد عملي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم وهي أحد العناصر الأساسية لها، كما تلعب دورا هاما في الاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة، وقياس كفاءة الإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة. (قريش محمد الصغير، 2012، ص51)

ولكي تحقق الرقابة أهدافها لا وأن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها بقياس ما تم إنجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت هناك خطط وأهداف محددة مسبقا وفي الوقت ذاته فإن الرقابة عد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط وملاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وما يقتدرن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الإنجاز المراد تحقيقه.

ويمكن إيجاز أهمية الرقابة كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية:

- 1- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- 2- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذها يلزم لمنع حدوثها.
- 3- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.
- 4- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
- 5- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- 6- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها ذلك لمنع التعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقا للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات. (قريش محمد الصغير، 2012، ص26).
- 7- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميع اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة.
- 8- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه. (قريش محمد الصغير، 2012، ص53)

### المطلب 3: أبعاد مراقبة التسيير:

مراقبة التسيير تتضمن أهم الأبعاد متمثلة في ما يلي:

#### أولاً: مراحل إعداد مراقبة التسيير:

يلاحظ أن مراقبة التسيير ضمن وجود أهداف محددة حت تكون وسيلة يستطيع بواسطتها المسؤول أن يتأكد من أن مرؤوسيه قد أنجزوا أعمالهم بالشكل المطلوب، كما أن الرقابة لا تستطيع العمل دون أن تكون هناك خطط وسياسات وإجراءات واضحة متكاملة، وبما أن الهدف منها هو التأكيد من أن نتائج الأعمال تتطابق أكثر ما يمكن مع الأهداف الموضوعية إذا لا بد من وجود المراحل التالية:

- وضع مقاييس أو معايير تمثل النتائج المطلوبة.

- قياس الأداء الفعلي.

- التعرف على الأخطاء والانحرافات بين النتائج الفعلية والمطلوبة والعمل على تصحيحها.

**المرحلة الأولى: وضع مقاييس واختيار نقاط المراقبة:** من خلال هذه المرحلة يمكن التطرق إلى أهم المعايير فيما يلي:

#### أ- المعايير الرقابية:

إن الخطوة الأولى في وضع المعايير هي الفهم الصحيح للنتائج والأهداف المرجوة ومن ثم توضع الخطط العامة للمشروع وتتفرع منها خطط جزئية إلى الإدارات والأقسام الرئيسية وتستمر الخطط في التفرع حتى تصل إلى أدنى المستويات الإدارية التي تشرف على التنفيذ ويصطب كل هذه معايير ومقاييس بأشكال مختلفة كالنسب والمعدلات، فالمسؤول الذي يرغب في مراقبة العمليات التي تحت إشرافه سرعان ما يجد أن كل عملية منها "كمية الإنتاج، جودة الإنتاج، حجم المبيعات".

ومن هنا يتضح لنا أن مقاييس الخصائص المختلفة تكون الأهداف التي تتجه إليها جميع الجهود والطاقات والإمكانات المتوفرة وبمعنى آخر فإن المقاييس ما هي إلا تعبير عن الأهداف التي تحددتها الخطة العامة للمؤسسة ويجدر بنا أن نبدي ملاحظتين أساسيتين من أجل إنجاز عملية المراقبة هما:

• يجب أن تكون الأهداف محددة وواضحة وأن تحدد أيضا سلطة ومسؤولية كل فرد وكل قسم، حيث أن الفرد لا يكون مسؤولا عن الأعمال التي لا يستطيع التحكم فيها. وإنما يكون مسؤولا عن الأعمال التي أعطيت له مع سلطة اتخاذ القرارات.

• إن عملية الرقابة لا تقتصر على الأعمال التي يمكن قياس نتائجها بصورة كمية، حيث أن العديد من الأعمال التي لا تخضع للقياس الكمي، فوجهات نظر الأفراد واعتقاداتهم وروحهم المعنوية وقدراتهم وشخصياتهم وغيرها من العوامل المهمة في تحديد إنتاجية الفرد لا تخضع إلى عملية القياس الكمي وعلى المسؤول أن يقيم هذه العوامل تقييما صحيحا. (إبراهيم براهيمية، 2009، ص2)



## ب- اختيار نقاط المراقبة:

تختلف المعايير والمقاييس المستخدمة لأعراض الرقابة إلا أن النتائج المرغوبة تعتب أكثر هذه المعايير انتشاراً، فيمكن مثلاً قياس الإنتاج عن طريق معدل الإنتاج في وحدة زمنية معينة (كالساعة أو اليوم أو السنة) كما أنه يمكن قياس السرعة بالدقيقة وقياس التكاليف عن طريق معدل تكلفة الوحدة المنتجة إلا أن طريقة استخدام النتائج المرغوبة قد تؤدي إلى مشكلتين يجدر بالإدارة التنبه لهما، وتتعلق المشكلة الأولى بالصعوبات الناتجة عن محاولة المشرف تقييم نتائج كل أعمال كل فرد من مرؤوسيه بصورة مستمرة. فعملية التقييم تحمل المسؤول عبئاً كبيراً، لهذا فإنه يلجأ إلى قياس النتائج من خلال مراحل الإنتاج المختلفة، فتقسيم عملية الإنتاج إلى مراحل إنتاجية يقوم المشرف من خلالها بقياس الإنتاج عن طريق اتخاذ عينة من السلع المنتجة بين الحين والآخر، ففي عملية الإنتاج من صندوق من كرتون مثلاً تجزأ عملية الإنتاج إلى المراحل الإنتاجية التالية:

- قص اللوحات الكرتونية إبل مستطيلات بمواصفات معينة.
- عملية قص الجوانب وطبها ثم عملية الطبعة والتسويق ويقوم مدير قسم صناديق الكرتون بأخذ عينة من عشوائية بين الحين والآخر، والتأكد من مطابقتها للمواصفات المعينة والأحجام المتفق عليها.

أما المشكلة الثانية، فإنها تتعلق بالفترة الزمنية التي يستخدم فيها القياس، ففي أكثر الأحيان يجري تقييم النتائج بعد الانتهاء من العمل، مثلاً في شركة صناعة قطع غيار سيارات يقوم المدير بمراقبة الإنتاج وكمية المخزون وطلبات الزبائن غير المنجزة، حيث أن هذه العوامل كلها تكون الميزان المحاسبي لأعمال الشركة وتستخدم كنقاط للإنذار وليس طرق للتقييم، وقد نجد الأسباب الاقتصادية في بعض الأحيان أنه من الضروري مراقبة طرق العمل بدلاً من النتائج النهائية، فتكاليف مراقبة طرق العمل قد تكون أقل بكثير من التكاليف المترتبة عن مراقبة نتائج العمل النهائية. (إبراهيم براهيمية، 2009، ص4)

## المرحلة الثانية: قياس الأداء

إن قياس الأداء الفعلي يعتبر مرحلة وسطى من مراحل الرقابة الثلاث، فقد تناولنا في صحن السابقة مرحلة وضع المقاييس وعلاقتها بوضوح الأهداف والخطط، فوضعها يعتبر خطوة حاسمة في حل العديد من المشاكل الإدارية، فاعتبار مثلاً الدينار كوحدة للقياس يسهل عملية تقييم العديد من الأعمال الإدارية المتعلقة بالإنتاج والتمويل والتسويق، غير أن وضع المعايير لكل نشاط إنساني وغير إنساني في المشروع عملية شبه مستحيلة بسبب تعدد العوامل التي تؤثر على كل منها، إلا أن هناك بعض الخصائص الرقابية المهمة التي يمكن قياسها، ومن الأسس المهمة للمقاييس الرقابية كالنظم الإدارية، ولهذا فإن النظم الرقابية لا تتعدى كونها نظم للمعلومات وإن صحة تصويب الأخطاء يعتمد إلى درجة

كبيرة على نوعية المعلومات الواردة، وفي هذه المرحلة يمكن تقييم المعلومات التي تعنى بقياس أداء العمل الفعلي من جراء الإجابة على الأسئلة الخمسة التالية:

### 1- هل جاءت المعلومات في حينها؟

تؤدي المعلومات الرقابية خدمة فعالة إذا وضعت بين أيدي مختصين في حينها قبل أن يعفو عليها الزمن أو يفوت الأوان لأنها تمثل الموقف الحالي للمشكلة.

### 2- هل وحدة القياس ملائمة؟

تعتبر عملية اختيار وحدة القياس الملائمة من أصعب المهام في مراقبة العماليات القائمة، وقد تستخدم في بعض الاحيان عدة وحدات قياسية من أجل التوصل إلى حل المشكلة، فالأرباح مثلا يمكن أن يعبر عنها كنسبة من المبيعات، والأموال المستمرة قد يعبر عنها كنسبة من مجمل دخل المشروع، يعبر عن الإنتاج كنسبة بين كمية الإنتاج وكمية المواد الأولية التي استخدمت في ذلك وتستخدم كذلك النظريات الرياضية والإحصائية.

### 3- المعلومات الموثوق بها تعود الثقة بالمعلومات إلى صحتها من الأخطاء الميكانيكية والكتابية.

4- هل المعلومات صحيحة من محتمل أن تكون المعلومات موثوق لخلوها من الأخطاء، إلا أنها غير صحيحة كما أنه من المحتمل اختيار الوحدة القياسية الملائمة (كمية أو غير كمية) غير أن المعلومات قد لا تكون صحيحة أيضا وتعني صحة القياس.

### 5- هل أرسلت المعلومات إلى الجهات المختصة؟

إن حدثت المعلومات وملاءمة الوحدة القياسية والثقة بالمعلومات وصحتها تهدف جميعها إلى استلام المعلومات المناسبة في الوقت المناسب ولا يتم نظام نظام رقابي جيد إذا لم ترسل تلك المعلومات إلى الجهات المعنية. (إبراهيم براهيمية، 2009، ص6)

### المرحلة الثالثة: تصحيح الأخطاء والانحرافات

تعتبر عملية تصحيح الأخطاء والانحرافات من بين النتائج الفعلية والنتائج المطلوبة للمرحلة الأخيرة لوظيفة الرقابة معناها الكامل، حيث أن الإجراءات المتخذة ما هي إلا نتيجة للقرارات التي يتخذها المسؤول بناء على التقارير الرقابية التي ترد إليه من جهات مختلفة ومن المعروف أنه كلما كانت الوحدة العاملة صغيرة كلما اتصفت التقارير الرقابية بالسهولة والبساطة.

إلا أن عملية الرقابة لا تعطي ثمارها من جراء المقاييس أو مقارنة الإنتاج الفعلي بمقاييس موضوعية، بل من جراء اتخاذ القرارات الضرورية لتصويت الأعمال الفعلية وإغلاق الفجوة بينهما وبين المعايير المرغوبة ويمكن القول أن الإجراء التصحيحي قد يتم من جراء استخدام الوسائل التالية:

1- تعديل ظروف العمل كلما ازداد تغيير الظروف وكلما انحرفت النتائج الفعلية عن مسارها الطبيعي وتباعدت الأهداف التي تم تحقيقها عن الأهداف المطلوبة في الأصل ولهذا يجب العمل على تحويل ظروف العمل التي تتطابق مع الافتراضات التي بنيت عليها الخطة.

2- تحسن طرق اختيار العمل وطرق تدريبهم وتوجيههم، يمكن القول عامة أن العامل يقوم بواجبه تبعاً لمقدرته الجسمية والفعلية وتناسب مع درجة التدريب والتوجيه التي تلقاها.

3- تحويل الخطط عند الحاجة، إذ أن الخطة ليست بالقانون المقدس الذي يجدر تعديله وإنما نتيجة لاجتهادات شخصية في تفسير عوامل وافتراض استمراريتها في المستقبل ولهذا فهي عرضة للأخطاء ويستحسن على المسؤول مراجعتها بين الحين والآخر.

4- تحسين وسائل التحفيز، إن وضع الخطط الجيدة أو إدخال التعديلات عليها عند الحاجة أو التدريب أو الإرشادات والتوجيه لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة، بل يجب أن تقوم الإدارة بالاهتمام والعناية بالعنصر الإنساني وتحفيزه لبذل أقصى جهوده في تحقيق الأهداف.

5- البحث عن الأسباب وليس الظواهر من الضروري أن يقارن المسؤول بين الأسباب والظواهر قبيل اتخاذ أي إجراء تصحيحي مثلاً إن ارتفاع التكاليف قد أصيب بأوجاع يجب عليها تفحص الأمر ومعالجة أسباب المرض الجذرية والتي بزوالها تزول الأسباب المرضية أيضاً.

#### ثانياً: أنواع مراقبة التسيير

إن تعدد التعاريف الخاصة بنظام مراقبة التسيير سيعدد أنواع هذا النظام وذلك حسب وجهة نظر الباحثين والدارسين في ميدان التسيير حول أنواع الرقابة وأنماطها ويمكننا أن نحصر أنواع الرقابة وخاصة في المؤسسات الغنتاجية في عنصرين هما:

#### 1/ مراقبة التسيير الداخلية للمؤسسة والتي تهتم بالمحيط الداخلي فقط:

وتتمثل هذه الرقابة في عدة رقابات يمكننا أن نذكر منها:

\* رقابة الرئيس لمؤوسيه: وتسمى هذه الرقابة بالرقابة العمودية، أي المدير العام يراقب مدراء الوحدات وهم يمارسون الرقابة على مدراء الإدارات... الخ إلى أن تصل الرقابة على الأعمال أي أنه يقوم كل رئيس إداري بعملية الرقابة في حدود الخطط التي منحها.

\* الرقابة بين المديرية والأقسام: وتسمى أيضا بالرقابة الأفقية في الهرم الإداري، ويقصد بها رقابة إدارة المؤسسة المتشابكة والمتداخلة وتكون هذه الرقابة بين إدارتين من نفس المستوى مثلا إدارة المالية والمحاسبة... الخ إذ يمكن القول بأنها رقابة متبادلة وعكسية.

\* الرقابة المحاسبية والمالية: وتتم هذه الرقابة من طرف إدارة أو قسم على الإدارات والأقسام الأخرى، حيث تهتم هذه الرقابة بالدفاتر المحاسبية وتحليل المعطيات الناتجة عن أداة النشاط، كما أنها تهتم بدراسة وتقدير تنبؤات مستقبلية وتحليل التكاليف والنتائج وتقييمها وإعطاء اقتراحات تحسينية في مجال اتخاذ القرارات وتعتمد على عدة أدوات في قيامها بعملية الرقابة كالمحاسبة والإحصاء... الخ.

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- magement.control

## 2/ مراقبة التسيير الخارجية للمؤسسة والتي تهتم بالمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة:

تمارس هذه الرقابة من طرف أجهزة متخصصة من خلال المنشأة، ومن هذه الأجهزة نذكر: مجلس المحاسبة، ديوان المراقبة العامة، إدارة الضرائب... الخ، وسنحاول التطرق للبعض من هذه الرقابات:

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

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- magement.control

بكثرة في المؤسسات العمومية التابعة للدولة، وذلك عن طريق أجهزة مختصة مثل وزارة الاقتصاد، مجلس المحاسبة... الخ.

\* الرقابة القضائية: يقصد بها رقابة المحاكم الإدارية والعادية على أعمال الإدارة العامة عن طريق حق هذه المحاكم في إلغاء القرارات الإدارية المخالفة للقانون، ويعتمد على هذه الرقابة في حالة وقوع منازعات بين الأفراد العاملين في المؤسسة والمستويات الإدارية وهي من اختصاص الإداريين الدارسين في المنازعات والتي تصل بالإجراءات التعسفية أو غير القانونية داخل أي منظمة من طرف الإدارة.

\* الرقابة من طرف محافظ الحسابات: وتسمى بالمراجعة الخارجية والتي تقام من طرف مختصين في الميدان وعادة يقوم بها خبراء المحاسبة والهدق منها الكشف عن الانحرافات الإدارية.

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

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- magement.control

## المبحث الثاني: مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة

تتوضح مكانة مراقبة التسيير من خلال أهم الوظائف ومن خلال علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة في ما يلي:

### المطلب 1: وظائف وحدود مراقبة التسيير وعلاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

أولاً: وظائف مراقبة التسيير داخل المؤسسة:

إن نظام مراقبة التسيير له عدة وظائف يسعى من خلالها إلى تحقيق أعمالها والتي يقوم بها مراقب التسيير، ويمكن تحديد الوظائف من وحدة لأخرى حسب اختلاف الأنشطة في النقاط التالية:

- التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية.
- جمع وتسجيل المعطيات وإنتاج المعلومات المالية.
- تحليل المشاريع الاستثمارية ومراقبة العماليات والتسيير.
- تقييم وتقدير النتائج في الإنتاج أو المخرجات.
- مراقبة التنفيذ وحماية الأنشطة.

وتعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف التي تمارس الاتصال المباشر مع مدير الوحدة، وتتواجد هذه الوظيفة في مصلحة الإعلام الآلي والتي تساهم بنسبة كبيرة في تفعيل نظام الرقابة وضبط المعلومات واستغلال الوقت، وتواجدها في هذه المصلحة يؤدي بنا القول أن هذه الوظيفة متمركزة في المكان المناسب وخاصة أنها تلم بجميع المعلومات الخاصة بالوحدة وتكون على علاقة بجميع

المعلومات الخاصة بالوحدة. <http://research.ready.blogspot.com/2012/06/study-of-mangement.control-system.html...12:35>, AZIZ

ثانياً: علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة: تتمثل في ما يلي:

**1- علاقة مراقبة التسيير بالإنتاج:** تلعب وظيفة الإنتاج دوراً كبيراً في المؤسسات الصناعية، كما أنها تعتبر الوظيفة ذات الاستعمالات لكل وسائل الإنتاج من مواد وآلات... الخ، والهدف من مراقبة التسيير في وظيفة الإنتاج هو إعداد سلعة جيدة النوع، بتكاليف منخفضة وتعتمد عدة نقاط أثناء القيام بهذه الرقابة نكر من بينها ما يلي:

- رقابة الجودة والنوعية من أجل ضمان تحقيق المنتجات المطلوبة وفقاً للخطط المرسومة.
- رقابة المنتج أثناء صنعه، أي أن مهمة المراقبة سوف يكون في المصنع أين سيقوم بمراقبة الإنتاج في مختلف مراحلها.

- الرقابة على أعمال وذلك من أجل ضمان السير الحسن للإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد، إذن تقديم عماليات الإنتاج يعتبر من أساسيات وظيفة مراقبة التسيير، يجب أن يتم أثناء وبعد العماليات الإنتاجية.

## 2- علاقة مراقبة التسيير بالعماليات التجارية:

ترتكز الوظيفة التجارية في أداء مهمتها على نشاط البيع الذي يعتبر كحلقة وصل بين المنتج والمستهلك، ويكمن الهدف في مراقبة التسيير في نشاط البيع على المساهمة في اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالمنتج في النوعية والكمية...الخ، وبالإضافة إلى نشاط البيع في الوظيفة سالتجارية هناك نشاط التموين والذي يعرف على أنه: "الوظيفة التي تتضمن وضع تحت تصرف المؤسسة على كل الاحتياجات الضرورية لعملية الإنتاج من مواد أولية، معدات...الخ، كما تحرص على احترام الوضعية المطلوبة في الإنتاج

" system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- magement.control."

ويكمن دور مراقبة التسيير في نشاط التموين على العناصر التالية:

- التنبؤ بالعملية المطلوبة في الوظيفة الإنتاجية فيما يخص المواد الأولية.
  - سمرقية مدى تطابق المواد المشتراة مع المواد المطلوبة.
  - تحديد أسعار الشراء ومصادر الشراء.
- والدور الأساسي هو مراقبة مدى تطابق المدخلات مع الاحتياجات المطلوبة من وظيفة الإنتاج، أي أن دور مراقبة التسيير في الوظيفة التجارية يكون في مراقبة المدخلات (المشتريات)، وهذا في نشاط التموين ومراقبة المخرجات (المبيعات) وهذا في نشاط التوزيع.

## 3- علاقة مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين:

وظيفة المستخدمين هي الوظيفة التي تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة، وهذا بين التأهيل والتحفيز حتى يقوم الأفراد بالمهام على شكل جيد داخل المؤسسة.

- يكمن الهدف من مراقبة تسيير المستخدمين في تطبيق السياسة المبرمجة ومخططة فيما يخص التوظيف، والمساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد.

- أي أن علاقة وظيفة مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين تكمن في التنبؤ لاحتياجات المؤسسة سمن الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة، ثم توجيههم إلى أعمالهم على حسب قدرته وحسب كفاءته (الرجل المناسب في المكان المناسب).

#### 4- علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة المالية في المؤسسة:

هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن أموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة، وفي إطار محيطها المالي، بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامجها وخططها الاستثمارية وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية. ومراقبة التسيير لها علاقة مع الوظيفة المالية، بحيث تقوم على تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية للقيام بوظائفها، وتمارس وظيفة التسيير في الوظيفة المالية، لأنها تدرس وتحلل كيف تكسب أو تحصل على الإيرادات، وما هي الطرق الأحسن لإنفاقها أي تهتم بمراقبة تسيير الخزينة. - من كل ما سبق نستنتج أن مراقبة التسيير توجد في كل أركان المؤسسة ووظائفها والعلاقة التي تربط هذا النظام بوظائف المؤسسة هي تلك العلاقة التي يمكن للمؤسسة أن تحصل على تحقيق هدفها المخطط.

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- magement.control

#### ثالثا: حدود مراقبة التسيير

هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها:

- 1- **أخطاء حكمية:** ربما تفشل الإدارة والموظفين أحيانا في اتخاذ القرارات الحكمية ظ أو أداء المهام الروتينية نتيجة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوطات أخرى.
- 2- **الانهيار:** ربما ينجم انهيار نظم الرقابة على الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة للإهمال عدم التركيز، الإعياء، والتغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين أو في التنظيم أو في الإجراءات.
- 3- **التواطؤ:** قيام موظف أو الموظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة.
- 4- **تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية:** قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.
- 5- **إحتمال تقادم السياسات والإجراءات:** ذلك بسبب تغيير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.

(زايي نريم وآخرون، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، .: عنوان: مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية، المركز الجامعي البويرة سنة 2011-2012، ص20).

## المطلب 2: دور مراقب ومراقبة التسيير في المؤسسة:

أولاً: دور مراقب التسيير في المؤسسة:

- يقوم بتنفيذ وظيفة مراقبة التسيير شخص مؤهل يدعى مراقب التسيير، ولكن توكل ساليه هذه المهمة لا بد من أن يتميز بالخصائص التالي:

\* **الكفاءة الذهنية:** ويقصد بها أن يكون لمراقب التسيير القدرة على القيام بالتحاليل المناسبة وكذا التحلي بالنزاهة المهنية من أجل ضمان السير الحسن للعملية لا بد من أن تكون هناك علاقة جيدة بينه وبين باقي موظفي المنظمة وهذا كله يمكنه من العمل بفعالية المثمر والمتكرر.

\* **التكوين التقني:** أي أن يكون لمراقب التسيير شهادة دراسات عليا وأن يكون له دراية وعلم بتقنيات الإدارة والتنظيم.

\* **الخبرة:** أي أن يكون مراقب التسيير على علم بجوانب المنظمة، وهذا يمكنه من الدراسة الشاملة والدقيقة لمختلف الوظائف فيها.

- مهام مراقب التسيير:

- 1- تطوير نظام المعلومات وتعتبر من أهم المسؤوليات إذتسمح بإعداد ومراقبة الخطط، وكذلك الإمداد بالمعطيات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرار.
- 2- المساهمة في التطوير الهيكلي، وذلك باقتراح تقسيمات إلى الأجهزة أين يعبر عن الأهداف في شكل دوران رؤوس الأموال داخلي.
- 3- استعمالنظام المعلومات حيث يقوم بتوضيح لمستعملي هذا النظام كيفية تصوره، وكذلك إعداد المخطط على المدى القصير والمتوسط، وكذلك مراقبة الإنجازات مقارنة مع أهداف نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة بين الحين والآخر، وتقديم الملاحظات والاقتراحات المناسبة.
- 4- المشاركة في وضع الموازنات التقديرية لأنشطة المؤسسة المختلفة مما يساعد في ترشيد القرارات الإدارية العليا، وفي إيجاد التنسيق الكافي بين المنفذ القرارات والنشاطات المختلفة.
- 5- تحديد طرق التكاليف حيث يارك مراقب التسيير في وضع معايير التكاليف للمنتجات مما يساعد على مراقبتها وتقييم أداء مراكز المسؤولية.
- 6- الدراسة الاقتصادية وذلك بطلب من الإدارات والأقسام حيث يمكن اختيار السياسة المحاسبية المناسبة مثل السياسة التجارية.



## ثانياً: دور مراقبة التسيير في المؤسسة

إن لمراقبة التسيير العديدين الأدوار، تطورت بتطور المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة، وفيما يلي

أهم الأدوار:

- المساعدة على التحكم الجيد في عملية التسيير في المؤسسة.
- المساهمة في تصميم نظام المعلومات الخاص بعملية التسيير.
- العمل على تعديل التصرفات والسلوكيات.
- وفي العدد 90 من مجلة Echanger تم اقتراح الأدوار التالية:
- نصح ومساعدة المسؤولين العلميين في اتخاذ القرارات.
- المساهمة في تقييم أداء الأفراد.
- المراقبة التقنية لعمل أدوات نظام مراقبة التسيير.
- تحليل التكاليف والنتائج.
- تشخيص الاحتياطات وتطوير الأدوات التقنية.
- تحديد جودة وصحة المعطيات. (بولعظام لامية، حليس سميرة، 2014/2013، ص15).

## المبحث الثالث: أدوات واساليب مراقبة التسيير:

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لا بد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة.

### المطلب 1: محاسبة تحليلية:

لتأسيس نظام مراقبة التسيير لا بد من وجود مجموعة من الأدوات والوسائل المعلوماتية التسييرية القادرة على توجيه العمل واتخاذ القرارات، لذلك تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة لتوجيه التسيير إلى نمو مراكز الربح، ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم (يعقوب عبد الكريم، 2009، ص01).

### تعريف حول المحاسبة التحليلية:

#### التعريف الأول:

تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة، وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل عمالياتالنسبية الخاصة لنشاط المؤسسة وذلك من أجل:

- البحث عن نتيجة كل جدل من نشاط على حدى (نتيجة تحليلية).
- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة.
- شرح النماذج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها بسعر بيعها.
- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
- مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) للتكاليف المعيارية النمطية وتحليل الفروق (الانحرافات) وإعداد الموازنات التقديرية.
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

#### التعريف الثاني:

إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة، تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير السياسات الخاصة بتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية.

وهي أداة هادفة، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة. فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام. كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم.

**التعريف الثالث:** تشمل محاسبة التكاليف مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ، وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في أن الأولى تولي اهتمامها بنواحي نشاط صغير الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، سبينما تولي الثانية اهتمامها بالقوائم المالية الإجمالية للمشروع كوحدة. (بوعقوب عبد الكريم، 2009، ص10).

**التعريف الشامل:** تعرف المحاسبة التحليلية بدورها، من أنها وسيلة متميزة، الهدف من استخدامها عموماً هو تصنيف وتبويب ومتابعة التكلفة بغرض تقييم أداء نشاط المؤسسة، ولذلك فإن الإليات والأدوات المستخدمة على مستوى المحاسبة التحليلية تختلف عن تلك المستخدمة على مستوى المحاسبة العامة، فإن كانت هته الأخيرة تهتم بأداء النشاط المرتبط بالدروة المحاسبية (المالية)، فإن المحاسبة التحليلية تكون على علاقة بما يسمى بدورة الإنتاج أو الاستغلال، تمتد فترتها من الناحية الزمنية إلى حدود سنة كاملة، ومن ثم فإن إمكانية إعادة النظر في شروط الاستغلال بشقيها الإنتاجي أوالتسييري. فالمحاسبة التحليلية، أو كما تسمى أيضاً بمحاسبة التكاليف (CostAccounting) عبارة عن منهج يستند على قواعد علمية وفنية تساعد في اختيار الوسائل والأدوات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء وعلى امتداد فترات الاستغلال أو الإنتاج المتعاقبة. (بوعقوب عبد الكريم، 2009، ص12).

جدول رقم (1): يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية  
1- أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	إجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والإجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سرعة، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر، المستقبل

المصدر: أبو يعقوب عبد الكريم، 2009، ص11

### مجال تطبيق المحاسبة التحليلية:

تطبق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية والتجارية والزراعية، وقطاع الخدمات (أبو يعقوب عبد الكريم، 2009، ص11).

### 2- أهداف المحاسبة:

تعتبر المحاسبة التحليلية عن الوسيلة الهامة المستخدمة في تحقيق أهداف المؤسسة بطريقة عقلانية ورشيده، حيث يمكن توزيع هذه الأهداف ضمن عنصرين أساسيين هما: الأهداف العامة والأهداف الخاصة.

#### أ- الأهداف العامة:

يمكن إجمال الأهداف العامة ضمن ثلاثة محاور أساسية:

- تعتبر المحاسبة التحليلية عن الأداة المساعدة في إبلاغ المديرية العامة للمؤسسة بوضعية نشاطها طبقاً للتقارير المحاسبية الداخلية المأخوذة عن مختلف فروع ووحدات النشاط، بحيث تسمح هذه العملية بتخطيط الإنتاج ومراقبته مراقبة محاسبية ومالية محكمة.
- توفير المعلومة المحاسبية الضرورية، والمعبرة عن تكاليف الأداء، بشكل يسمح بمساعدة المسير على اتخاذ القرارات المناسبة لوضعية النشاط المختلفة بداخل المؤسسة.

- تمكن المساهمين على مستوى المؤسسة الاطلاع على أداءات النشاط المتنوعة الممارسة بداخلها، كما قد تكون وسيلة لإبراز أداءات النشاط لأطراف خارجية وخاصة إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الاقتصادية العمومية. (د. عبد الجليل بوداح، 2008-2009، ص24).

#### ب- الأهداف الخاصة (التفصيلية):

لا يمكن بأي حال حصر جميع الأهداف التفصيلية التي ترمي إليها المحاسبة التحليلية وبصفة نهائية، لأنها كثيرة ومتداخلة فيما بينها، لذلك يمكن إيجاز البعض منها على سبيل المثال كما يلي:

- تساعد المحاسبة التحليلية كأداة في تجميع المصاريف وتبويبها ثم تصنيفها وتوزيعها على أهداف تكلفة محددة، عادة ما تنحصر أولى هذه الأهداف فيما يعرف بسعر التكلفة.

- تسمح بإبراز المرجعية الصحيحة والسليمة لأسعار بيع المنتجات والخدمات المعروضة. فإذا كان سعر التكلفة يشكل المرجع الأساسي في تحديد سعر البيع، فإن هناك من العوامل التي قد تؤثر على أسعار البيع الحقيقية نتيجة لجملة من الأسباب نحصرها على النحو التالي:

دور الدولة في تقديم مساعدات معينة لمؤسسة ما أو قطاع معين، تسمح بشكل مخالف لما يجب أن تكون عليهم سواء كان ذلك من حيث المصاريف المنفقة أو السعر المعلن.

\* إن متابعة التكلفة على مدى فترات الاستغلال المتعاقبة تساعد في تقييم وإعادة تقييم بعض من عناصر أصول المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بالمخزون لارتباطه اللصيق بالعمية الاستغلالية، ويقصد بالمخزون، مخزون المواد الأولية والبضاعة، أو مخزون المنتجات على اختلاف درجة تصنيعها. فمعرفة سعر تكلفة منتج ما لا يكون عادة بمعزل عن المعرفة الحقيقية للمصاريف المنفقة على المواد الأولية واليد العاملة، وغيرها من المصاريف الأخرى، معرفة يراعي فيها تقييم المدخلات من المواد المستهلكة في الإنتاج، خلال فترة الاستغلال، وكذلك بالنسبة لمراحل الإنتاج المختلفة التي تسمح بإبراز أهمية الفضلان والمهمات والمنتجات قيد الصنع آخر الفترة، بالإضافة إلى هذا فإن تقييم الاستثمارات على مستوى المؤسسة يساعد على إبراز الكتلة من المصاريف الفعلية المنفقة على العملية الإنتاجية.

(د. عبد الجليل بوداح، 2008-2009، ص25).

على اعتبار أن مصاريف الاهتلاك تبقى على قدر أساسي من العناية والاهتمام الازميتين من طرف المحاسب.

\* إن من أهداف المحاسبة التحليلية أيضا ما يتعلق بمراقبة شروط الاستغلال الإجمالية على المستوى الداخلي للمؤسسة، سببها لا يقتصر الأمر عند حدود كيفية تحديد سعر كلفة المنتج أو الخدمة، بل ويمتد ذلك إلى حدود مراقبة مختلف المستويات والوظائف ومراكز النشاط، الشيء الذي يضع تنظيم المؤسسة الداخلي موضع المراجعة من حين إلى آخر، حتى لا يكون هناك تعارض بين استخدامات

المحاسبة التحليلية كأداة للمتابعة والمراقبة وبين أهداف نشاطات المؤسسة المتنوعة. (د. عبد الجليل بوداح، 2008-2009، ص26)

\*إن متابعة مستوى تطور المردودية من جهة، وأهداف القرارات المتخذة من جهة أخرى، تعبر بدورها عن الأهداف التي تصبو إليها تقنية المحاسبة التحليلية وذلك كما يلي:

#### - متابعة تطور المردودية:

تتحدد مردودية المؤسسة في علاقتها بموضوع المحاسبة التحليلية من خلال الوقوف عند نوعين رئيسيين من مراكز المسؤولية: مركز خاص بتحديد التكلفة والآخر بتحديد الربح. أما المركز الأول فيقصد به الوعاء الذي تصب فيه جميع أوعية المصاريف المنفقة خلال فترة الاستغلال، وذلك بعد معالجتها معالجة صحيحة وفقا للقواعد الخاصة بالأداة من تصنيف وتبويب وتوزيع ووصولاً إلى هدف التكلفة، والذي من خلاله نستطيع متابعة المردودية، المؤشر المعبر عنه من منظور المحاسبة التحليلية، بقدرة المؤسسة على تحسين أداء التكلفة من حيث التخفيض، وذلك من أجل الوصول إلى سعر تكلفة أقل ما يمكن وبالتالي سعر بيع منافس.

أما مركز المسؤولية الخاص بتحديد الربح فيعبر عنه حسابيا بالفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة. فالتعبير عن هذا المركز يكون من خلال المفاضلة بين ما يسمى رقم الأعمال (عدد الوحدات X سعر البيع). (د. عبد الجليل بوداح، 2008-2009، ص26)

ومختلف المصاريف التي أنفقت خلال العملية الإنتاجية. فمتابعة تطور المردودية من خلال مركز الربح له دوره في معرفة النتائج المحققة وفيما إذا كانت على علاقة بشروط الاستغلال الداخلي أم أنها خلاف ذلك، على علاقة بالعوامل الخارجية يكون لها دور كبير في التأثير على أسعار البيع في شكل تبرز معه النتائج الإيجابية على عكس الأداء الداخلي الذي قد يكون على مستويات سلبية ناتجة عن ارتفاع التكلفة وعلى مستويات عدة وأهداف مختلفى من نشاط المؤسسة.

#### - أهداف القرارات المتخذة:

يقصد بمستوى وأهداف القرارات المتخذة دور النظام المحاسبي المعتمد في اتخاذ القرارات الحالية تساعد في خدمة أغراض وأهداف مستقبلية.

إن استخدام المحاسبة التحليلية يعبر عن علاقاتها بمحاسبات أخرى على غرار ما يعرف على سبيل المثال، بالمحاسبة التقديرية ذات الأساس النمطي أو المعياري في تحديد التكلفة. ولهذا نجد من الأهداف التفصيلية للمحاسبة التحليلية ما هو على علاقة بخدمة أغراض أخرى وعلى مستويات أخرى، هي الحقيقة من صميم العملية الإنتاجية ومراقبتها. (د. عبد الجليل بوداح، 2008-2009، ص28).

### 3- المحاسبة التحليلية أداة لاتخاذ القرار:

إذا كانت المحاسبة التحليلية تعنتي بتصنيف التكلفة وتبويبها ومتابعتها، فإنها أيضا تعبر عن كونها أداة لمساعدة المسير في اتخاذ القرار وعلى مستويات مختلفة من العملية الإنتاجية، فتطور الأداة نحو مجالات اتخاذ القرار أمر تكون قد فرضته ظروف موضوعية ارتبطت بنشاط المؤسسة. فالتنوع الملاحظ للمنتجات أو الخدمات يكون بمثابة أحد الآليات المطور للأداة بحيث أصبحت عملية تحديد سعر تكلفة كل منتج تبين وبشكل واضح انفاض مردودية منتج أو حزمة من المنتجات مقارنة بباقي المنتجات الأخرى، الشيء الذي يوفر للمسير القدرة على اتخاذ القرار المناسب. (د. عبد الجليل بوداح، 2008-2009، ص28).

**تعريف التكلفة:** حسب المخطط المحاسبي الوطني التكلفة "هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية".

#### تقسيم التكاليف:

- (1) القياس  
- تكلفة إجمالية - تكلفة الوحدة
- (2) الحجم  
- تكاليف متغيرة - تكاليف ثابتة
- (3) الوظيفة  
- مصاريف التموين (الشراء) - مصاريف الإنتاج (التصنيع) - مصاريف التوزيع (البيع)  
مصاريف إدارية - مصاريف مالية.
- (4) من ناحية التتبع  
- تكاليف مباشرة - تكاليف غير مباشرة
- (5) من ناحية التحميل  
- كلفة الإنتاج - سعر التكلفة
- (6) من ناحية وقت حسابها  
- تكاليف تاريخية - تكاليف مستقبلية (معيارية)
- (7) من ناحية المسؤولية  
- تكاليف قابلة للرقابة - تكاليف غير قابلة للرقابة
- (8) من ناحية التخطيط واتخاذ القرارات

- التكلفة التفاضلية - التكاليف الإضافية - التكاليف الممكن تجنبها - التكاليف النقدية - تكاليف الفرص البديلة - التكاليف الضمنية (بوعقوب عبد الكريم، 2009، ص 25-26).

تحديد الكلفات الخاصة بالوظائف الرئيسية:

1) كلفة الشراء: في المؤسسة الصناعية والتجارية:

كلفة الشراء = المشتريات + مصاريف الشراء + مباشرة أو غير مباشرة - الحسومات

### مثال 01:

اشترت إحدى المؤسسات الصناعية 8000 كلغ من المادة "س" من أجل استعمالها في عملية التصنيع بسعر 19 دج للكلغ الواحد كما بلغت المصاريف التموين 4000 دج. أحسب كلفة شراء المادة "س" الكلية والجزئية.

جدول رقم (2): بطاقة كلفة شراء المادة "س"

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مشتريات	8000	19	152.000
مصاريف التموين	8000		4000
كلفة الشراء	8000	19.5	156000

### 2) كلفة الإنتاج:

يقصد بنفقة الإنتاج النقدية المبالغ النقدية المنفقة في الإنتاج، أي التي دفعت فعلا مقابل خدمات عوامل الإنتاج، وهذا المعنى لنفقة الإنتاج هو ما يعنيه رجال الأعمال عن التكلم عنها. أما من الناحية المحاسبية فكلفة الإنتاج هي الكميات العينية من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع، وهذا الوسائل هي: وسائل العمل، مواضيع العمل، القوى العاملة.

كلفة الإنتاج = كلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع

مثال 02: صنعت مؤسسة 400 منتج من ص ومن أجل ذلك استخدمت 700 كلغ من المادة س حيث بلغت مصاريف التصنيع 19500 دج (بوعقوب عبد الكريم، 2009، ص 30-31)



### جدول رقم (03): بطاقة كلفة 400 منتج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
مواد مستهلكة	7000	19.5	136500
م. التصنيع			19500
كلفة الإنتاج	400	390	156000

كلفة إنتاج المنتجات المباعة = عدد الوحدات المباعة x كلفة إنتاج الوحدة

### (3) كلفة التوزيع:

نعني بكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة.

مثل مواد التعبئة والتغليف، وسائل النقل، نفقات الإشهار.

### سعر التكلفة:

سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج، يخص

سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلا:

سعر التكلفة = كلفة إنتاج المنتجات المباعة + كلفة التوزيع المنتجات المباعة

### سعر التكلفة في المؤسسة التجارية:

= كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة

### سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية:

= كلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة

النتيجة: هي الفرق بين سعر البيع الصافي وسعر تكلفة المبيعات.

= سعر البيع - سعر التكلفة

= رقم الأعمال - سعر

### مثال 03:

باعت مؤسسة 200 منتج من "ص" حيث بلغت مصاريف التوزيع 13400 دج. سعر بيع المنتج الواحد هو 540 دج

المطلوب: إيجاد سعر تكلفة المنتج الجزئي أو الكلي.

جدول رقم (04): بطاقة سعر التكلفة لـ 200 منتج "ص"

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
تكلفة الإنتاج	200	390	78000
مصاريف التوزيع	-	-	13400
سعر التكلفة	200	457	91400

جدول رقم (05): النتيجة لـ 200 منتج

العناصر	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
رقم الأعمال	200	540	108000
سعر التكلفة	200	457	91400
النتيجة	200	83	16600

### جدول الاستغلال الوظيفي:

1- جدول الاستغلال الوظيفي في المؤسسة التجارية:

هو جدول ترتب فيه المصاريف حسب المعيار الوظيفي، يسمح بتقييم المصاريف حسب طبيعة

المحاسبة العامة بين مختلف الوظائف مع ترتيبها إلى:

- مصاريف التمويل - مصاريف التوزيع - مصاريف الإدارة

مستعملين الجدول النموذجي التالي:

جدول رقم (06): جدول الإستغلال الوظيفي في مؤسسة تجارية.

مصاريف الإدارة	مصاريف التوزيع	مصاريف التمويل	طبيعة المصروف	
			المبالغ	الاتجاه

النسب	مبالغ		
		رقم الأعمال (خارج الرسم) حسومات	
		رقم الأعمال الصافي =	1
		مخزن أول المدة + مشتريات الفترة - مخزون إلى 31.... - خصم تخفيض (مورد) - مصاريف التموين (الشراء)	
		كلفة الشراء البضائع المباعة =	2
		هامش كلفة الشراء (1 - 2)	3
		مصاريف التوزيع =	
		هامش كلفة التوزيع =	4
		مصاريف الإدارة -	
		نتيجة الاتسغلال =	5

جدول رقم (07): الاستغلال الوظيفي في المؤسسة الصناعية

رقم الأعمال (خارج الرسم) حسومات -	% على الإنتاج	% على القيمة المضافة
1		
رقم الأعمال الصافي		
تغيرات المخزون منتجات تامة + - وقيد الصنع		
2	100	
الإنتاج =		
3		
حصة استهلاك المواد مشتريات تغيرات المخزن + - مشتريات تحت المعالجة مشتريات الأقسام الخارجيو		
4		100
القيمة المضافة المنتجة (3-2)		
5		
مصاريف الشراء -		
6		
مصاريف التصنيع -		
7		
مصاريف التوزيع -		
8		
مصاريف الإدارة -		
9		
نتيجة الاستغلال = 4 - (5+6+7+8)		

(بويقوب عبد الكريم، 2009، ص 35-36).

جدول رقم 08: جدول حسابات النتائج للمؤسسة (x)

المبالغ	البيان
	+ رقم الأعمال
	+ الإنتاج المخزن أو المتقصر من المخزون
	+ الإنتاج المثبت
	+ إعانات الاستغلال
	(1) إنتاج السنة المالية
	المشتريات المستهلكة
	الخدمات الخارجية
	(2) استهلاك
	(3) القيمة المضافة للاستغلال 1 - 2
	أعباء المستخدمين
	-
	الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة
	(4) إجمالي فائض الاستغلال
	+ النواتج العملياتية الأخرى
	- الأعياد العملياتية الأخرى
	- مخططات اهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة
	(5) النتيجة العملائية
	النواتج المالية
	-
	أعباء مالية
	(6) النتيجة المالية
	(7) النتيجة العادية قبل الضرائب 5 + 6
	(8) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	مجموع نواتج الأنشطة العادية
	-
	مجموع أعباء أنشطة عادية
	(9) النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	العناصر غير عادية من النواتج
	العناصر غير العادية من الأعباء
	(10) النتيجة غير العادية
	(11) النتيجة الصافية لأنشطة المالية 9+10

## مطلب 02: الموازنات التقديرية:

يمكن التطرق إلى الموازنات التقديرية من فيما يلي:

الموازنات التقديرية من أقدم الوسائل الرقابية التي تترجم الأهداف المسطرة للمؤسسة التي تعبر بالأرقام عن كل النفقات والإيرادات المتوقعة، وتتيح الموازنات التقديرية للمصالح والمديريات للتعرف على أبواب الإنفاق ومصادر الإيرادات، وعلى هذا الأساس يمكن اعتبارها الخطة التفصيلية المحددة للأعمال المرغوب فيها في المؤسسة في فترات زمنية مستقبلية، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

### تعريف الميزانية التقديرية:

هي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة وترجمة لتلك الأهداف نقدياً أو كمياً، لكن هذا الجانب التقني لها لم يهمل البعد البشري للميزانية التقديرية، فيمكن النظر إليها باعتبارها مترجمة لتطلعات ومصالح مديريات المؤسسة، تطلعات ومصالح كل مديرية متقاربة مع أهداف المؤسسة، ويمكن النظر إلى الميزانية التقديرية على أنها خطة تفصيلية محددة مسبقاً لأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة في فترة زمنية في المستقبل مترجماً عنها في شكل نقدي.

والتعبير النقدي عن الميزانية أمر ضروري لتحقيق شمول الموازنة أمام اختلاف وحدات القياس للميزانية الفرعية. فعلى سبيل المثال، قد يعبر عن ميزانية التموينات في شكل كيلوغرامات، في حين ميزانية اليد العاملة قد تأخذ شكل ساعات عمل، ومن الواضح أنه لا يمكن جمع الميزانيتين لاختلاف وحدة القياس في كل منها، وللتغلب على هذا المشكل، يتم التعبير عن الميزانية التقديرية في شكل نقدي أفضل. ولإعداد الميزانيات التقديرية من الضروري توفر الشروط التالية:

### 1- الشروط التنظيمية:

إن تطبيق نظام الميزانيات التقديرية يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكو المسؤولية حتى يتم تقييم الأداء لكل مركز.

### 2- الشرط النفسي:

من الضروري إشراك جميع المسؤولين لإعداد الميزانية التقديرية وتنفيذها، فمشاركتهم في إعداد هذه التقديرات أثر فعل في رفع الروح المعنوية للمسؤولين، وذلك ما يحفز على نجاح الميزانيات والعمل على تحسين الأداء.

### 3- الشرط المادي:

يتطلب نظام الميزانيات التقديرية كل الأدوات الكمية المستخدمة للتسيير، كنظام المحاسبة العامة والتحليلية، التحليل المالي، والميزانيات التقديرية منبع معلوماتها هي المعطيات المحاسبية (د. محمد فركوس، 1995، ص27).

### أنواع الميزانيات التقديرية:

تضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات، على ضوء هذه التنبؤات يقوم المسيرون بإعداد برنامج عمل تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل خطط فرعية، في شكل خطط تعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة ومقارنة مستمرة بين الميزانيات التقديرية والنشاط الحقيقي ينشأ عنها بظهور الانحرافات واستغلال هذه الانحرافات يشكل لنا المراقبة.

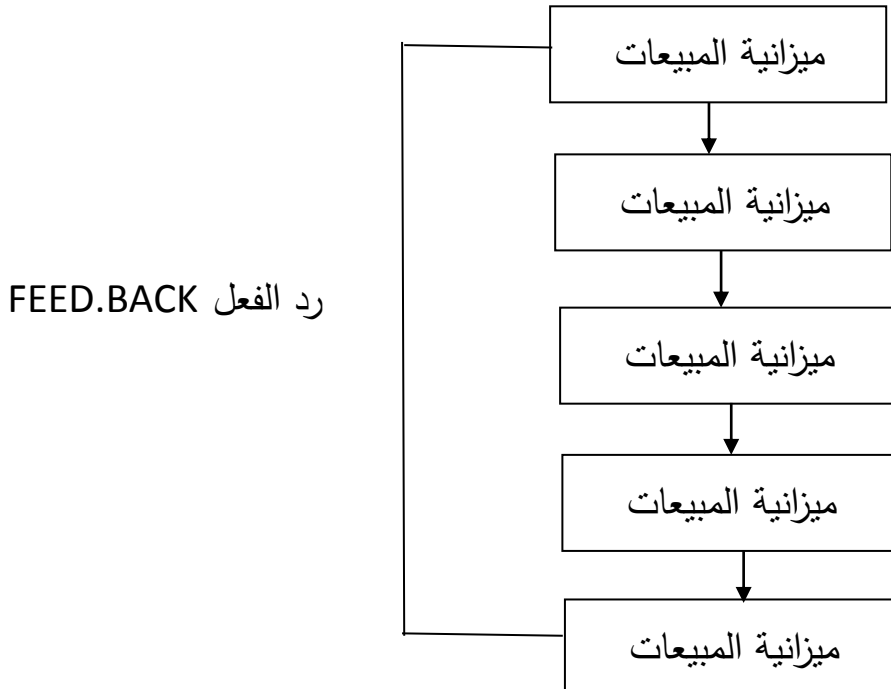
وهكذا يمكن تصنيف ثلاثة مجموعات للميزانيات التقديرية:

#### 1- ميزانية الاستغلال التي تشمل:

- ميزانية المبيعات
- ميزانية الإنتاج
- ميزانية التموينات
- 2- ميزانية الاستثمارات
- 3- ميزانية الخزينة

الشكل رقم (04): نظام الميزانيات حسب التسلسل

ويمكن رسم نظام الميزانيات حسب التسلسل:



هذا الترتيب لم يكن عشوائيا، فقد بينت التجربة على أن ميزانية المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى، فالإنتاج والمشتريات مرتبطان بالمبيعات ومصاريف البيع والإشهار ومصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات.

Jean mayer :Analysebudgetaire et contrôle de gestion, Ed dunod 1964,p11

### 1- الميزانية التقديرية للمبيعات:

إن أول ما يقوم بهم مسؤول هو إعداد ميزانية تقديرية للمبيعات، لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الميزانيات الأخرى، ونجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبية من الدقة.

وتتم عملية التقدير وفقا للكيفية الآتية:

- 1- تحديد الهدف من التقدير
- 2- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة
- 3- معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة وترتيبها حسب قوة تأثيرها.
- 4- اختبار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متناسبة.
- 5- جمع البيانات والمعلومات وتحليلها تحليلا عليما واستخلاص النتائج.

### 2- الميزانية التقديرية للإنتاج:

تهدف الميزانية التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الميزانية حتى تلبي احتياجات عملية تقدير ومراقبة برنامج الإنتاج، تقوم بها الأقسام الآتية: مكتب الدراسات، مكتب الأساليب، مصلحة المستخدمين.

### 3- الميزانية التقديرية للتموينات:

إن الهدف من وراء إعداد الميزانية التقديرية للتموينات من أجل ضمان أن المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة في المنافسة، وبأقل التكاليف، ونظرا ان الكميات المباعة تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة، ونظرا للتقلبات الموسمية وللمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار.

فإنه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة ويتطلب الأمر إذن تكوين كمية من المخزون تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة.



#### 4- الميزانية التقديرية للاستثمارات:

إن الميزانية الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط طويل الأجل، الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية وتخصيص رأس المال المحدد بها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة، والميزانية الاستثمارية تستوجب القيام بهذه العمليات لمعرفة المبالغ التي تستوجب استثمارها في أصول ثابتة، وكيف تخصص هذه الأموال، وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها. (د. محمد فركوس، 1995، ص 136)

#### 5- ميزانية الخزينة:

هي ميزانية تختلف عن باقي الميزانيات، بحيث لا تشعر فيها بميزانية التكاليف ولا بتقدير المصاريف والإيرادات، لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة سنوية ولكن على الأقل على قاعدة شهرية، وفي بعض الأحيان أسبوعية، وهي تستعمل للتخطيط ومراقبة الخزينة، وهي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة.

إن ميزانية الخزينة تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية فترة أسبوع، شهر، ثلاثي. (د. محمد فركوس، 1995، ص 167).

#### طرق إعداد الميزانية التقديرية:

1- الميزانية التقديرية للمبيعات: هنا كعدة طرق للتنبؤ بالمبيعات هي:

أ- طرق التنبؤ بالمبيعات:

أولاً: الطرق الكيفية:

\* دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: يجب دراسة المؤشرات العامة وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير والطويل، ويعتمد الدارس على الإحصائيات والبيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط.

\* طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي البيع: يقوم رجل البيع في المناطق المختلفة التي تباع منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن، ويعتمدون في ذلك على اتصالاتهم بالزبائن وتوفر لهم الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم من أجل مساعدتهم في عملية التنبؤ.

\* اللجنة الاستشارية: تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي يعدها مجموعة من الخبراء مسؤولين تنفيذيين اقتصاديين مستشارين، وبعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة.

\* طريقة دلفي: تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها، وترسل إليها استقصاءات بالإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الاتفاق.  
ثانياً: الطرق الكمية: يمكننا أن نقول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات، وسنتعرض لبعض الأساليب الرياضية. (د. محمد فركوس، 2000، ص22).

\* السلاسل الزمنية: تحديد معادلة خط الاتجاه العام باستخدام طريقة المربعات الصغرى، إن الاتجاه العام التغيرات الموسمية، التغيرات غير المنتظمة تؤثر في التغير في كمية المبيعات على مدى هذه الفترة، وتستعمل طريقة المربعات الصغرى لتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات، وهي تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة خط المستقيم.

\* معامل الارتباط: يستخدم معامل الارتباط لتحديد قوة الارتباط بين المبيعات و متغير آخر أو متغيرات أخرى.

\* طريقة المتوسطات المتحركة: تستخدم هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية، وتستخدم كذلك في حالة التقلبات الدورية والفصلية، كما تستخدم أساليب أخرى للتنبؤ بالمبيعات كأسلوب الانحدار الخطي في حالة تواجد عدة متغيرات. (د. محمد فركوس، 2000، ص23).

## 2- الميزانية التقديرية للإنتاج:

لإعداد الميزانية التقديرية للإنتاج يجب معرفة أولاً أنظمة الإنتاج ثم طريقة إعداد الميزانية:

### أ- أنظمة الإنتاج:

أولاً: الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة بالطلبات: نلاحظ أن المؤسسة في هذه الحالة تقوم بصناعة أنواع خاصة من المنتجات لتنفيذ طلبات الزبائن، وفي هذه الحالة المؤسسة لا تنتج منتجات تامة لأجل التخزين، ونظراً لأن التنبؤ بالمبيعات سعلا في هذا النموذج فإنه من الصعب إنتاج منتجات مقدما قبل الحصول على الطلبات. (محمد فركوس، 2000، ص35-36).

**ثانياً: الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج المستمر: ويتضمن هذا النوع:**

\* المعدات المنتجة بالسلسلة: الشاحنات، الآلات،...الخ.

\* المنتجات الصناعية: الإسمنت، الزجاج،...الخ.

\* بعض خاصيات الإنتاج المستمر.

**ب- طريقة إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج:**

أولاً: تحديد برنامج الإنتاج التقديري بالنسبة للنموذج الإنتاج المستمر: بمعرفة برنامج المبيعات التقديرية، نستنتج برنامج الإنتاج كما يلي:

$$\text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر المدة المستهدف} - \text{مخزون أقل المدة}$$

**\* القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية:**

يتعلق الأمر بتحديد المنتج الذي تسمح به طاقة الآلات المتواجدة أو المتوقعة وتحديد نقاط الاختناق في الورشات، فبمعرفة وقت النشاط العادي للآلة الذي هو عبارة عن الوقت الذي تكون فيه الآلة مشغلة، نقدر الوقت غير المنتج الذي يتمثل في أوقات ضبط وتركيب المعدات، وقت الصيانة أوقات التوقف لتموين الورشة بالمواد الأولية...الخ.

**\* القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة:**

نتحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المنتج من مجموعة عدد ساعات الحضور.

\* القيود الإنتاجية الأخرى: يمكن أن تواجهنا قيود إنتاجية أخرى تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين، أو العرض، أو الوقت متاح من اليد العاملة الماهرة.

**ثانياً: البحث عن برنامج الغنتاج الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود الإنتاجية:**

إن أي قيد أو كل القيود السابقة قد تسبب نقاط اختناق، ولذلك فالبرنامج الإنتاجي الذي نبحث عليه، هو ذلك البرنامج الذي يستخدم القيود الإنتاجية. إن أسلوب البرمجة الخطية هو أحد الأساليب الرياضية التي تستخدم لاختيار البرنامج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أكبر قدر من الأرباح.

(محمد فركوس، 2000، ص94-95).

**ثالثاً: أسس توزيع البرنامج الإنتاجي الإجمالي: يوزع البرنامج الإنتاجي الإجمالي: يوزع**

**البرنامج الإجمالي كما يلي:**

\* التوزيع حسب مراكز المسؤولية: إن توزيع برنامج الإنتاج حسب كل ورشة وكل قسم يسمح بتحديد مسؤولية كل فرد وتوضيح دوره.

\* التوزيع حسب الفترات: بعد تحديد البرنامج السنوي للإنتاج، نقوم بتوزيعه على مختلف فترات السنة، آخذين بعين الاعتبار توفر المنتجات بالكميات المناسبة في الأوقات المناسبة.

### 3- الميزانية التقديرية للتموينات: يمكن اتباع طريقتين لإعداد ميزانية التموينات:

1- الطريقة المحاسبية: نقوم بتسجيل كل الحركات التقديرية في بطاقة المخزن لكن نتبين نقاط الانقطاع، ثم إيجاد تواريخ تقديم الطلبات لتجنب الانقطاعات.

2- الطريقة البيانية: نقوم بتحديد المحور الأفقي للزمن والمحور العمودي للاستهلاكات المتراكمة ووضع المخزون بعد التموين أخذا بعين الاعتبار بوجود مخزون ابتدائي أم لا.  
(محمد فركوس، 2000، ص101).

4- ميزانية الاستثمار: هناك مجموعة من الطرق يمكن بواسطتها أن نفاضل بين المشاريع الاستثمارية وهي:

أ- طريقة فترة الاستيراد: وهو عبارة عن معيار محاسبي، لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار التدفقات التي تأتي بعد استيراد تكلفة الاستثمار.

ب- طريقة القيمة الحالية للاستثمار: معيار مالي، يسمح باختيار المشروع بين عدة مشاريع. تطبيق هذا المعيار يتطلب شرطين:

1- يجب أن تكون المشاريع بنفس المدة.

2- يجب أن تكون المشاريع بنفس التكلفة الأصلية.

$$VAN = \frac{\sum_{i=1}^n (R_i - DT)}{(1 + I)^n} - I_0$$

$I_0$  يمثل الاستثمار الأصلي،  $I$  يمثل المعدل الحالي

إذا كانت التدفقات متساوية نطبق العبارة التالية:

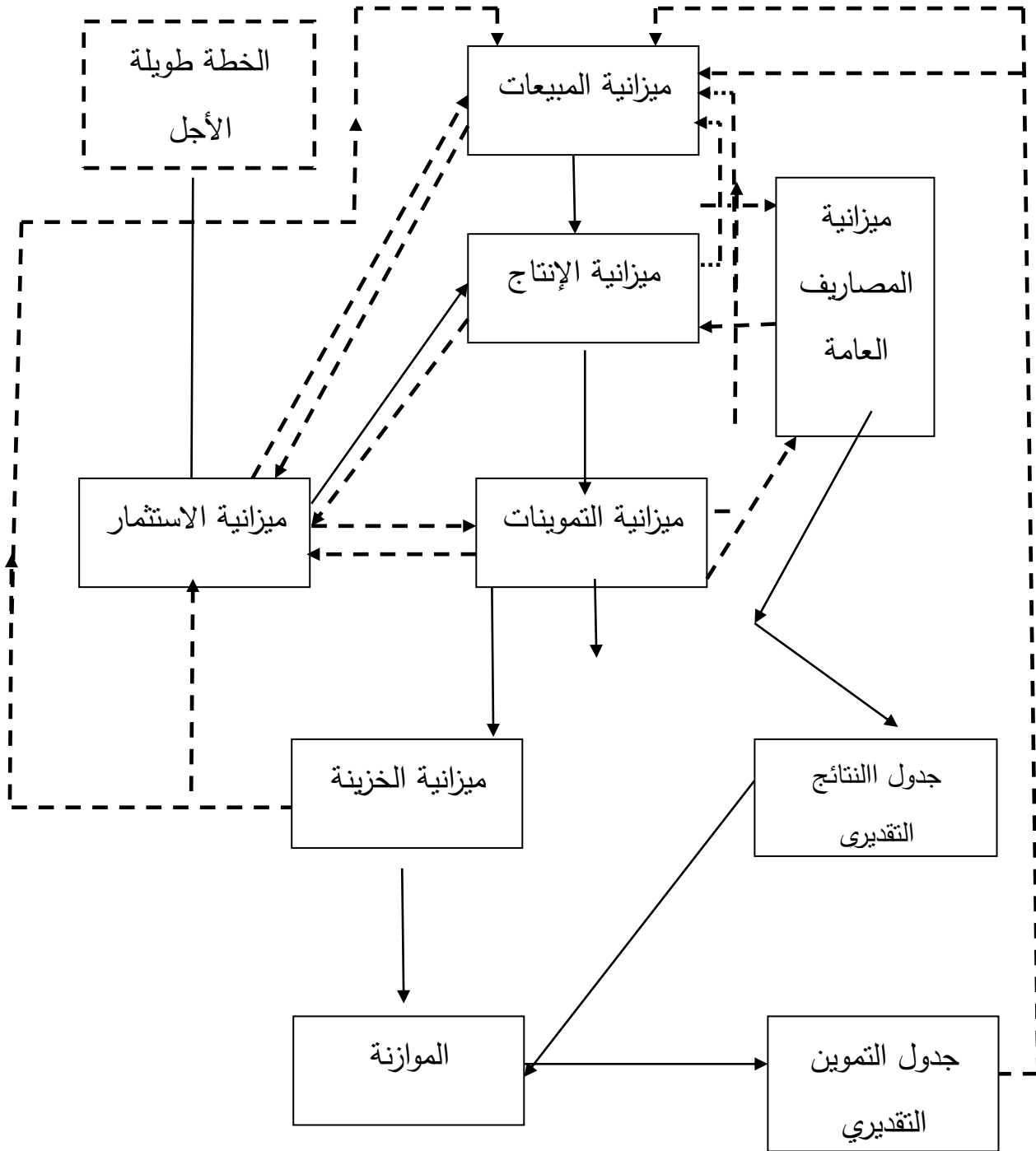
$$VAN = R_t \left[ \frac{(1 + i)^n}{i} \right]$$

ج- طريقة معدل المردودية الداخلي للاستثمار: يسمح هذا المعيار باختيار أو رفض المشروع.

ولإيجاد المعدل يجب أن تكون القيمة الحالية = 0

أي القيمة الحالية = الاستثمار الأصلي. (محمد فركوس، 2000، ص147).

الشكل رقم (05): العلاقة بين الميزانيات في المؤسسة



Source:

علاقة ضعيفة

بونقيب أحمد: دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية، فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2006، ص.101.

- إعداد موازنة الاستثمارات: يمكن توضيح كيفية إعداد موازنة الاستثمار من خلال مثل يجسد فكرة الموازنة الاستثمارية.

لدينا: مؤسسة قررت إنتاج الأثاث المنزلي، بناء مطعم بجانب المصنع، الأرض التي بني عليها المطعم ملك المؤسسة، إنجاز مطعم يتم خلال سنة 1996 ويتطلب الاستثمارات الآتية (المبلغ بـ 1000 ون):  
الجدول رقم (09): الجدول الزمني للمشروع مع مفاوضات المقاولين

المبلغ	طبيعة الاستثمار	طبيعة الاستثمار	الالتزامات	بداية الأشغال	مدة الأشغال	الاستلامات
240	- تهيئة الأرض	تهيئة الأرض	1	1 فبراير	شهر واحد	1 مارس
400	- بناء الجدران والسقوف	بناء الجدران وسقوف	2	1 مارس	4 أشهر	1 جويلية
300	- تركيبات مختلفة	تركيبات مختلفة	3	1 جويلية	شهران	1 سبتمبر
700	- معدات مطبخ	معدات الطبخ	4	1 أوت	شهران	1 أكتوبر
260	- التجهيزات	التجهيزات	5	1 سبتمبر	شهر واحد	1 أكتوبر
1900	تكلفة الاستثمار					

يتم استلام كل استثمار في الشهر الذي يليه شهر الانتهاء من الأشغال، كما أنه من المرتقب أن يبدأ المطعم تقديم خدمات في شهر أكتوبر 1996، وحسب الشروط المتفق عليها فإن التسديدات ستكون حسب الجدول رقم (10): استلام الاستثمارات وطريقة التسديدات

طبيعة الاستثمار	عقد الالتزام	عند بداية الأشغال	عند الاستلام
- تهيئة الأرض	20%	20%	60%
- بناء جدران وسقوف	20%	30%	50%
- تركيبات مختلفة	30%	20%	50%
- معدات مطبخ	20%		80%
- التجهيزات	20%		80%

من خلال هذه المعطيات يمكن توضيح شكل (جدول) الموازنة الاستثمارية. (فركون محمد، 2010، ص150-

موازنة الاستثمارات

الجدول رقم (11): يوضح كيفية إعداد أو استنتاج الموازنات الاستثمارية

التسديدات							الالتزامات			الاستلامات									
10	9	7	6	3	2	1	6	4	1	10	9	7	3	شهر الالتزام	مدة الالتزامات	شهر انتهاء الأشغال	مدة الأشغال	شهر ابتداء الأشغال	طبيعة الاستثمار
				144	48	48			240				240	1	1	2	1	2	I
		200		120		80			400			400		1	2	6	4	3	II
	150	60		90				300			300			4	3	8	2	7	III
560			140				700			700				6	2	9	2	8	IV
208			52				260			260				6	3	9	1	9	V
768	150	260	132	354	48	128	960	300	640	960	300	400	240						
1900							1900			1900				المجموع					

(I) تهيئة الأرض (II) بناء الجدران (III) تركيبات مختلفة (IV) معدات مطبخ (V) التجهيزات (فركون محمد، 2010، ص150-151)

• إعداد موازنة التموينات: يمكن توضيح كيفية إعداد هذه الموازنات من خلال ما يلي:

لدينا: مؤسسة المنتوجات الكيماوية تنتج منتوجات متنوعة فحتى تقوم لتحسين تسيير المخزون قامت المؤسسة بدراسة إحصائية على 20 مجموعة من المواد المستعملة في الإنتاج. وقد تبين من الدراسة ما يلي:  
الجدول رقم (12): دراسة إحصائية على 20 مجموعة من المواد المستعملة في الإنتاج

رقم المجموعة	تكلفة الشراء	رقم المجموعة	تكلفة الشراء	رقم المجموعة	تكلفة الشراء	رقم المجموعة	تكلفة الشراء
1	10	6	75	11	400	16	14
2	50	7	120	12	18	17	35
3	1800	8	330	13	12	18	150
4	92	9	56	14	200	19	16
5	1400	10	20	15	25	20	40

المطلوب الأول: القيام باختيار مجموعة المواد التي يجب على المؤسسة تسييرها حسب الطريقة البيانية والطريقة الرياضية وذلك باستعمال ذريقة 20/80.

المادة م التي تنتمي إلى المجموعة الثالثة يقدر استهلاكها في اسلنة المقبلة 1200 قنطار موزعة على أشهر السنة كما يلي:

جانفي 120، ماي 122، سبتمبر 60

فبراير 98، جوان 90، أكتوبر 81

مارس 100، جويلية 87، نوفمبر 145

أفريل 86، أوت 74، ديسمبر 137

- تكلفة إعداد الطلبة تساوي 150ون

- معدل كلفة التخزين: 6% من قيمة متوسط المخزون.

- معدل تكلفة الاستثمار في المخزون: 14%

- معدل تكلفة التقادم للمخزون: 5%

- سعر الشراء للقنطار: 16ون

- فترة الانتظار: شهران

- مخزون الأمان: 12 يوما من متوسط الاستهلاك السنوي

- مخزون اول جانفي: 318 قنطار

المطوب الثاني:

- حساب الكيمة الاقتصادية

- إعداد الموازنات التموينات، الاستهلاك، الطلبيات، المخزونات



- إذا قام المورد بمنح تخفيضات في السعر حسب الكمية المطلوبة كما هي أدناه فهل سيؤدي هذا القرار إلى تغير برنامج التموينات للمادة م؟

$Q \leq 600$  ، تخفيض 4% ،  $1000 \leq Q$  تخفيض 6% ،  $2400 \leq Q$  ، تخفيض 10%  
(فركوس محمد، 2010، ص 113-114)

**الحل:**

أولاً: في ما يلي نقوم بإعداد جدول يتضمن البيانات التي تمكننا من اختيار مجموعات المواد التي يجب أن نعطي لها أهمية كبيرة وبالتالي نقوم بتسييرها بالطرق الرياضية والبيانية، أما مجموعات المواد الأخرى فتسييرها يتم بواسطة الطرق البسيطة.

الجدول رقم (13): يتضمن بيانات تمكننا من اختيار مجموعات المواد المهمة

رقم المجموعة	القيمة التنافسية للإخراجات	القيمة المطلقة المتراكمة التصاعديّة	القيمة النسبية التراكمية التصاعديّة
3	1800	1800	36,96
5	1400	3200	65,70
11	400	3600	73,92
8	330	3930	80,69
14	200	4130	84,80
18	150	4280	87,88
7	120	4400	90,34
4	90	4490	92,19
6	75	4565	93,63
9	65	4630	95,07
2	50	4680	96,09
20	40	4720	96,91
17	35	4755	97,53
15	25	4780	98,15
10	20	4800	98,56
12	18	4818	98,93
19	16	4834	98,93
16	14	4848	99,54
13	12	4860	99,79
1	10	4870	100

نلاحظ: من الجدول بأن مجموعة المواد: 3، 5، 11، 8 تمثل قيمتها أكثر من 80% من القيمة الإجمالية لكل مجموعات (المواد) (20% من المواد قيمة تعادل 80% من القيمة الإجمالية، أما 80% من المواد الباقية فقيمتها تعال 20% فقط من القيمة الإجمالية).

$$\boxed{300} = \sqrt{\frac{2 \times 1200 \times 150}{0,25 \times 16}} Q = \sqrt{2 \times cb}$$

ثانيا: حساب كمية الاقتصادية

$$\boxed{4} = \frac{300}{1200} = \text{إعداد التمريعات في السنة}$$

- إعداد موازنات التمريعات، الطلبات، الاستهلاكات، المخزونات بتابع الطريقة المحاسبية (فركوس محمد، 2010، ص 116-117).

\* نقوم أو لال بحساب مخزون الأمان الذي يساوي:

(الاستهلاك السنوي × عدد أيام مخزون الأمان) ÷ 360

$$\boxed{40} = \frac{360}{(12 \times 1200)} = \text{مخزون الأمان}$$

الجدول رقم (14): كيفية حساب مخزون الأمان

الشهر	التمريعات	الإخراجات	المخزونات	المخزون المعدل	تاريخ التمويين	تاريخ الطلب
12n-1			318			
n1		120	198			
2		98	100			
3	300	100	0	300	3 - 18	2 - 3
4		86	214			
5		122	92			
6	300	90	2	302	10 - 17	4 - 2
7		87	215			
8		74	141			
9		60	81			
10	300	81	0			
11		145	151	300	10 - 15	9 - 1
12	300	137	18	318	12 - 25	11 - 10

يتم حساب تواريخ التمريعات وتقديم الطلبات كما يلي: نفترض بأن شهر = 30 يوما. نحسب التاريخ

الذي يصل فيه المخزون الابتدائي إلى مستوى مخزون الأمان كما يلي:

[(المخزون الابتدائي - مخزون الأمان) ÷ استهلاك الشهر المعنى] × 30

استهلاك شهر مارسيساوي 100. مخزون أول مدة هو 100 ويصل إلى مخزون الأمان بتاريخ:

- تاريخ التمويل الأول =  $100 - 40 = 60$  [  $100 \div 30 = 3.33$  ] = 3 فبرابر
- تاريخ تقديم الطلبية =  $18 - 45 + 30 = 3$  3 فبرابر
- تاريخ التمويل الثاني =  $92 - 40 = 52$  [  $90 \div 30 = 3$  ] = 17 جوان
- تاريخ تقديم الطلبية =  $17 - 45 + 30 = 2$  2 أبريل

وهكذا بالنسبة لبقية التموينات والطلبات. (فركوس محمد، 2010، ص 117-118)

### • الميزانات الأربعة:

الجدول رقم (15): الميزانات الأربعة (الطلبات، التموينات، الاستهلاكات، المخزونات)

التواريخ	6	5	4	3	2	1	12	الشهر
4-2-2-3			300		300			الطلبات
6-17 - 2-3	300			300				التموينات
خلال شهر	90	122	86	100	98	120		الاستهلاكات
نهاية الشهر	302	92	214	300	100		318	المخزونات

التواريخ	12	11	10	9	8	7	الشهر
11-10 - 9-1		300		300			الطلبات
12- 25 - 10-15	300		300				التموينات
خلال شهر	137	145	81	60	74	87	الاستهلاكات
نهاية الشهر	318	155	300	81	141	215	المخزونات

(فركوس محمد، 2010، ص 117-118)

- نقوم بإعداد جدول الذي يبين حجم الطلبية التي يجب شراؤها إذا قبل المورد بتخفيض السعر حسب الكمية المطلوبة:

الجدول رقم (16): حجم الطلبية التي يجب شراؤها

المجموع	الوقورات بالنسبة لسعر 16	تكلفة الاحتفاظ	تكلفة الإعداد	سعر الوحدة	الكمية المطلوبة	عدد الطلبيات
2475	1920	4320	75	14.4	2400	0.5
1254	1152	2256	150	15.04	1200	1
684	768	1152	300	15.36	600	2
1250	-	800	450	16	400	3
1200	-	600	600	16	300	4
1230	-	480	750	16	240	5
1300	-	400	900	16	200	6

البرنامج الأمتل في ضوء التخفيضات في السعر هو تقديم طلبيتين في السنة بحجم 600. باتباع الطريقة المحاسبية يمكن إعداد الجدول الآتي للطلبات التموينية للاستهلاكات والمخزونات.

الجدول رقم (17): للطلبات والتموينات وللاستهلاكات وللمخزونات

(فركوس محمد، 2010، ص 118-119)

الشهر	التموينات	الاستهلاكات	المخزون	المخزون المعدل	تاريخ التموين	تاريخ الطلب
12n-1			318			
n1		120	198			
2		98	100			
3	600	100	0	600	3 - 18	2 - 3
4		86	514			
5		122	312			
6		90	302			
7		87	215			
8		74	141			
9		60	81			
10	600	81	0			
11		145	455	600	10 - 15	9 - 1
12		137	318			

• إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات: يمكن توضيح كيفية التعامل بها من خلال مثال يتمثل فيما يلي:

لدينا إحدى المؤسسات تقوم بتوزيع منتج A في ثلاث مناطق الوسط، الشرق، والغرب. تتوفر لدى القسم المكلف بإعداد الموازنات التقديرية بيانات عن المبيعات الفعلية الفصلية عن كل منطقة لكل منتج في الدورات الماضية. الأرقام بألف وحدة تقديرية.

المنتج A: الجدول رقم (18): الموازنة التقديرية للمبيعات حسب المناطق  
المبيعات في منطقة الشرقالمبيعات في منطقة الوسط

ع	4	3	2	1	الفصول
130	24	32	50	24	n-3
150	22	33	61	34	n-2
156	21	35	62	38	n-1
140	21	32	55	32	n

ع	4	3	2	1	الفصول
400	65	100	150	85	n-3
460	80	120	170	90	n-2
500	85	135	180	105	n-1
440	70	110	160	100	n

ع	4	3	2	1	الفصول
536	97	111	200	128	n-3
560	95	115	215	135	n-2
600	110	120	225	145	n-1
500	90	110	180	120	n

من تحليل النتائج الواردة في الجداول أعلاه استخلص المسؤولون بأن المؤسسة قد استفادت من الظروف السوقية الملائمة لها في الدور (n-1) غير أن هذه الظروف لم تستمر في الدورة (n)، وبالرغم من ذلك فإن المسؤولين متفائلون، بحيث أنهم يتوقعون أن ترتفع المبيعات في الدورة المقبلة. ونظرا للطلب غير المستقر والارتفاع المتوقع للمبيعات فإن المسؤولين قرروا اعتبار متوسط المبيعات الفصلية للدورات الأربعة السابقة لكل منطقة كمبيعات تقديرية فصلية لكل منطقة في الدورة المقبلة.

من خلال هذه المعطيات يمكن إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لكل منطقة حسب الفصول.

**المنتج A**

تعتبر متوسط المبيعات الفصلية لكل منطقة خلال الأربع دورات السابقة كتقديرات فصلية لكل منطقة.

الجدول رقم (19): الموازنة التقديرية للمبيعات حسب الفصول

**منطقة الشرق:**

ع	4	3	2	1	الفصول
450	75	115	165	95	n+1

**\*منطقة الوسط:**

ع	4	3	2	1	الفصول
144	22	33	57	32	n+1

**منطقة الغرب:**

ع	4	3	2	1	الفصول
549	98	114	205	132	n+1

(فركوس محم، 2010، ص24، 25، 28)

**تقييم مدى ملائمة الطريقة:**

يمكن القول بأن الطريقة المستعملة ملائمة لأنها تعبر عن مدى شعور المسؤولين بالتفاوت بشأن عودة المبيعات إلى الارتفاع في الدورة المقبلة. كما أن هذه الطريقة تسمح بالمحافظة على هيكل التوزيع الموسمي للمبيعات.

جدول رقم 20: إعداد موازنة تقديرية للمنتج A في وثيقة واحدة

العناصر	الشرق	الوسط	الغرب	المجموع
المنتج A				
1	95	32	132	259
2	165	57	205	427
3	115	33	114	262
4	75	22	98	195
المجموع	450	144	549	1143

(فركوس محمد، 2010، ص 28، 31)

## المطلب 03: لوحة القيادة

### تمهيد:

- الوقوف على حقيقته المؤسسة يبقى من بين أهم ما يطمح إليه مراقبوا التسيير ومراقبة وقيادة النظام (المؤسسة) يتوقف على المعلومات الجديدة ومن كل نوع أو طبيعة والمتعلقة بنجاعة المؤسسة.
- غير أن المؤسسة ونظامها فب إعطاء المعلومات مع أنواعا عديدة غير أنها لا تفي بالغرض في المراقبة التسيير، فالمحاسبة مثلا تبقى:
- أي مؤشر للاهمية والتفصيل.
  - مدى معالجة المعلومات مما يمنع التفاعل السريع.
  - كيفية تقديم الوثائق لا تسمح بتحديد المسؤولية ولا للنجاعة وللکفاءة.
  - المعلومات المعالجة تبقى في معظمها نقدية ومتعلقة بالتدفقات مع الخارج (للمؤسسة) لهذا المحاسبة التحليلية تسمح بالحكم على نجاعة وتحديد المسؤولية وذلك كونها تدرس التدفقات الداخلية للمعلومات ولكنها مطبوعة بنفس العيب وهو طول المعالجة للمعلومات وعليه فإن مراقبة التسيير تحتاج لوسيلة تلبي احتياجاته مثل:
  - تكون المعرفة أو الدراية بالمعلومات الهامة للقيادة.
  - أن تكون المعلومات مقتصرة على المهم منها للقيادة.
  - الحصول على هذه المعلومات على أسرع وقت ممكن وباستمرار وهذه الوسيلة تسمى لوحة القيادة.
- (مصطفى الباهي، 2011، ص77).

## • تعريف لوحة القيادة:

\* هي وسيلة للاتصال واتخاذ القرارات والتي تسمح بمراقبة التسيير يلتفت نظر المسؤولين إلى النقاط الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالتسيير وذلك قصد تحسينها.

\* هي وسيلة قيادة تسمح للمسير في التصرف في الوقت المناسب وذلك استنادا إلى هدف محدد بوضوح، كما تضمن تزويدا سريعا ودوريا بالمعلومات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة في المدى القصير وتسهيل ممارسة المسؤوليات فيها، المتعلقة بالوظيفة الحالية للمؤسسة من خلال إعطاء نظرة شاملة عن الموارد الاخلية للمؤسسة والمحيط الذي تتواجد فيه، وبالتالي تسهيل للمسير اتخاذ قرارات صائبة مستقبلية تكون في صالح المؤسسة. (مصطفى الباهي، 2011، ص78).

### أولا: التصميم ووظيفة لوحة القيادة:

#### \* التصميم:

1- التناسب والتوافق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة: كما سبق ذكر أن نظام المحاسبة التقليدي لا يسمح بتحديد المسؤوليات وعليه فإن لوحة القيادة يجب أن تقسم حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذلك التناسب مع الهرم الإداري وهي (لوحة القيادة) تتطابق مع هيكل السلطة ويمكن تشبيهها بهرم أين يظهر كل مسؤول في فئتين.

2- فهو يتلقى تفويضا بالسلطة من المستوى الهرمي الأعلى منه والذي يكون مطالبا اتجاههم بتقديم تقارير دورية.

3- وهو بدوره يفوض جزءا من السلطة.

وهكذا الهيكل يلزم ويستوجب في كل مستوى من المسؤولية وانتهاج ثلاثة أنواع من الاتصال:

\* الاتصالات التنازلية.

\* الاتصالات الأفقية.

\* الاتصالات الصاعدة، ومنه فإن:

- لكل مسؤول له لوحة قيادة.

لكل لوحة قيادة سطر يضم مجموع النتائج والذي يجب أن يوجد في لوحة قيادة المسؤول الأعلى منه.

- لكل لوحة قيادة نفس الشكل عند نفس المستوى، وذلك لتمكين الجمع بينها. (نفس المرجع السابق، ص78)

\* تجمع المعلومات لوحة القيادة يجب أن يحترم التسلسل الهرمي:



الشكل رقم (06): التسلسل الهرمي للوحة القيادة

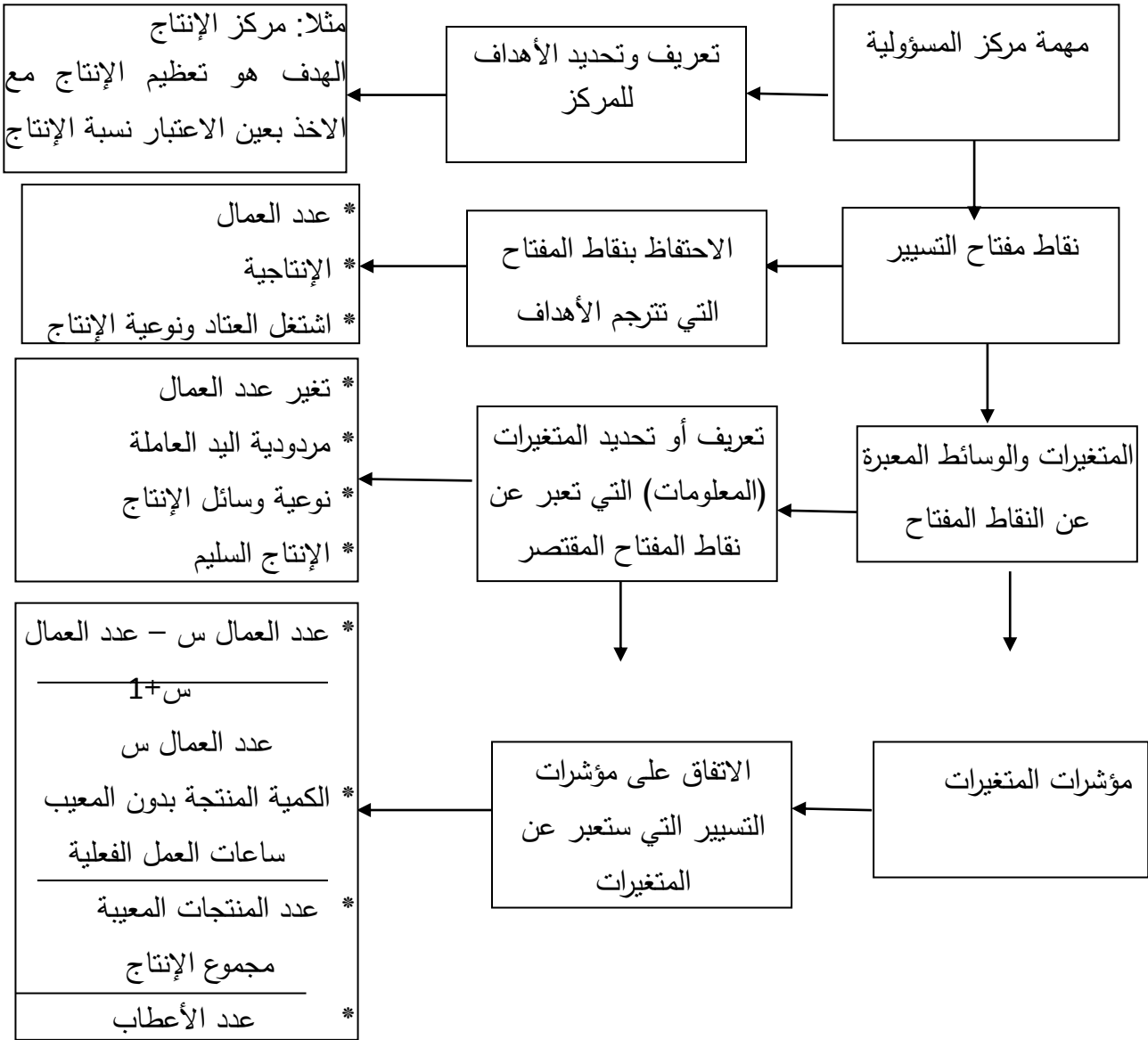
انحراف	مقرر	محقق	لوحة القيادة (المديرية العامة)
انحراف	مقرر	محقق	لوحة القيادة (المديرية المالية)
انحراف	مقرر		لوحة القيادة (مديرية الأفراد)
انحراف	مقرر	محقق	لوحة القيادة (مديرية الإنتاج)
انحراف	مقرر	محقق	لوحة القيادة (مديرية التموين)
انحراف	مقرر	محقق	لوحة القيادة (المخزن 1)
انحراف	مقرر	محقق	لوحة القيادة (المخزن 2)

لكل مسؤول فإن كل المعلومات المراجعة للمسؤول تخضع بالضبط ما يسيره، لأن المقصود الأول بها أنه يجد العناصر التي يحتاجها لتوضيح طرق تسييره، وكذا اتخاذ القرارات، ولكن فيما يمكنه أن يتحكم فيه متوافق مع السلطة المفوضة له (مصطفى الباهي، 2011 ص 79).

### 1- الشكل التنظيمي (سنوبيتيك Synoptique)

يقصد من هذا الشكل تلخيص المعلومات والاختصار على المهم منها فقط بالسير للمسؤول المسير والاختيار يمكن تحديد المؤشرات الهامة بالنسبة لحل النشاط وكذلك المناسبة للتفويض في السلطة بالنسبة للمسؤول المعني بلوحة القيادة: وهذا الشكل يسمح بتجميع المعلومات. (مصطفى الباهي، 2011 ص 79).

شكل رقم (7): شكل تنظيمي سنوبيك



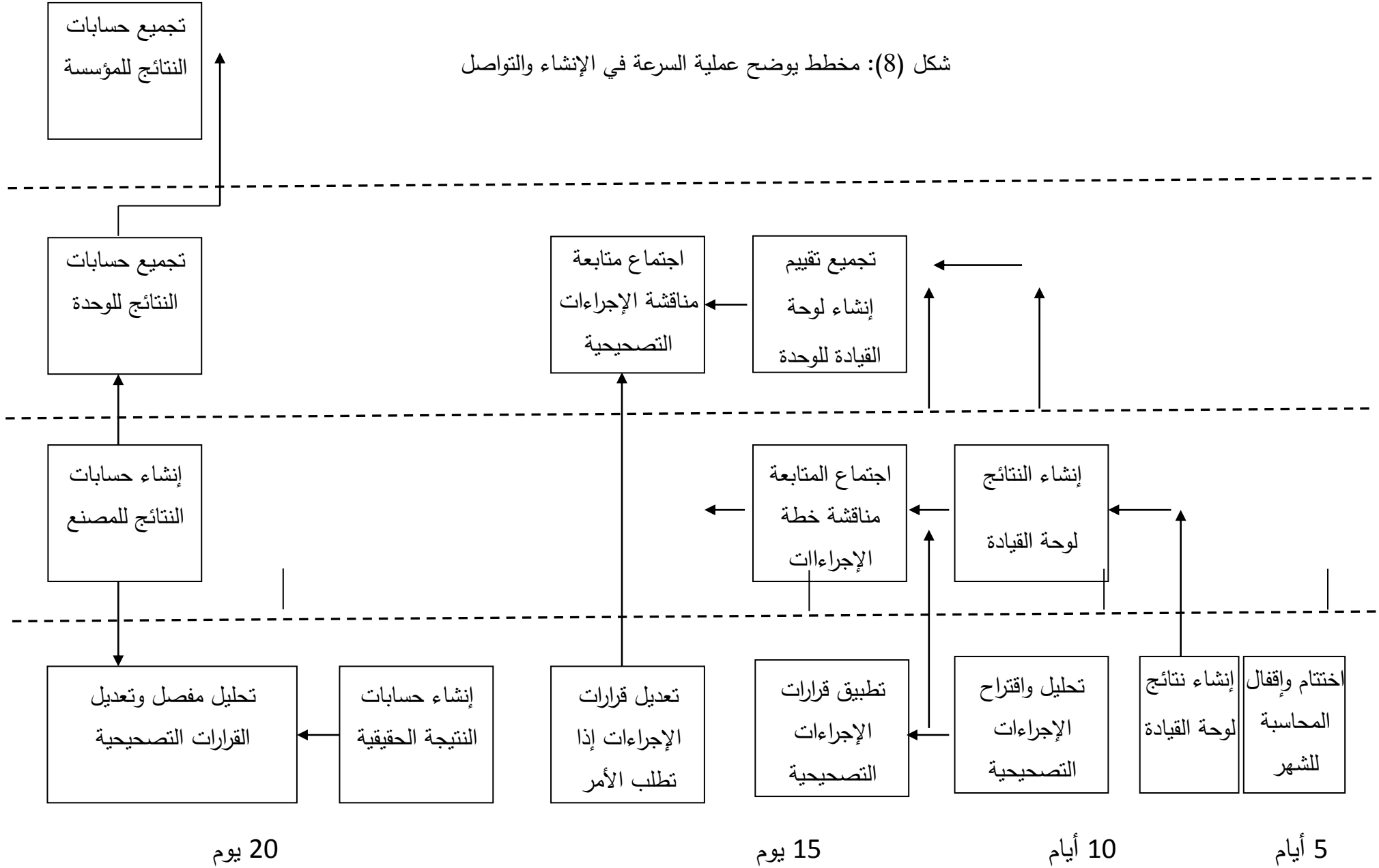
المصدر: مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان

المطبوعات الجامعية، 2011، الجزائر، ص 80.

في هذا المجال فإن السرعة تتعلق على الدقة، فغالبا ما يفضل أن تحصل على عناصر حقيقية مقدرة على أن تكون لدينا معطيات حقيقية مضبوطة لكن تأتي متأخرة، الدور الأساسي للوحة القيادة هو الإنذار (المبكر) للمسؤول فيها يخص طريقة تسييره لأنه يجب عليه (السير) أي أفعال وعمليات تصحيحية سريعة وفعالة، أما فيما يخص الدقة فإنها على أية حال يمكن الحصول عليها من تقدير المحاسبة التحليلية ذات الانتظام الدوري.

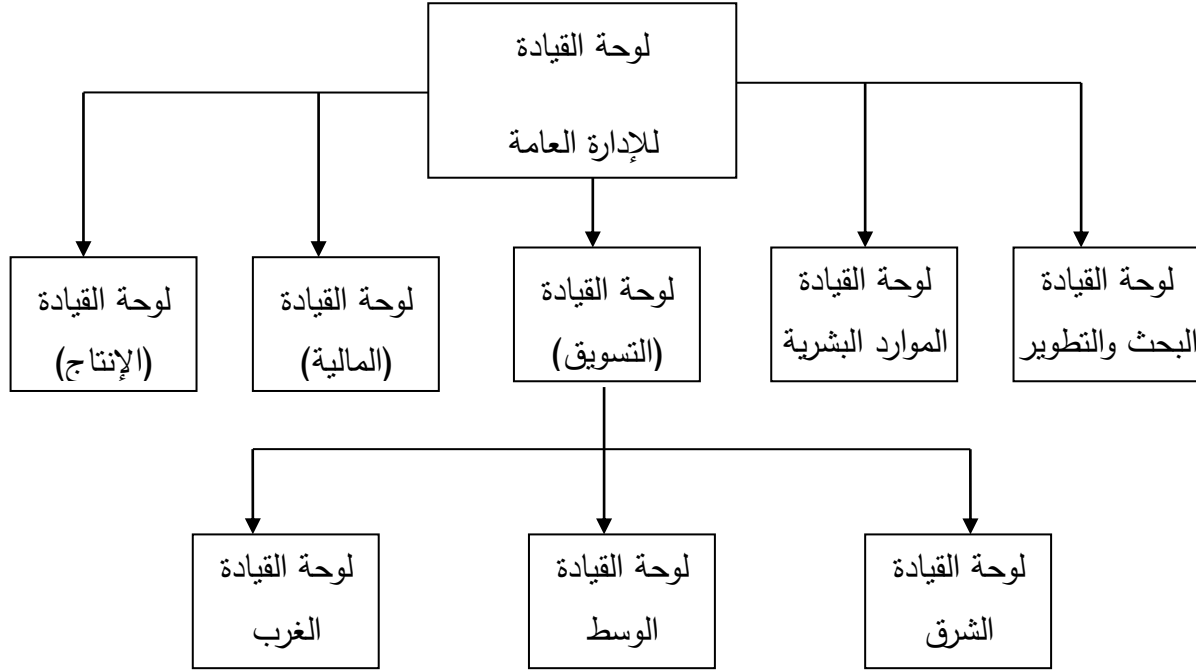


شكل (8): مخطط يوضح عملية السرعة في الإنشاء والتواصل



## ثالثا: الهيكل التنظيمي للوحة القيادة

الشكل رقم (9): الهيكل التنظيمي للوحة القيادة



(المصدر: لوحة القيادة مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي معهد التكوين المهنيين ميلة 2004-2005).

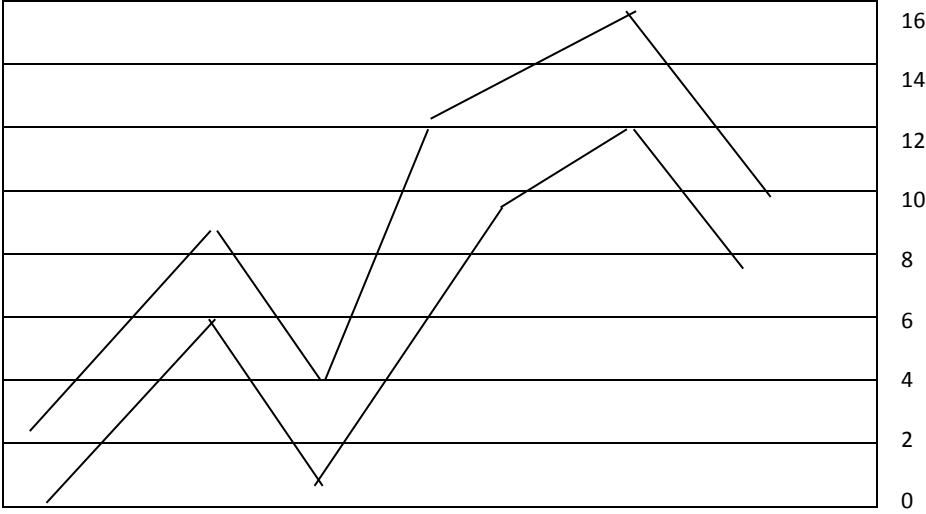
من خلال هذا الشكل نلاحظ أن للوحدة عدة إدارات، كل إدارة يتم فيها عمل معين. والملاحظة من خلال هذا الشكل والتنظيم الوظيفي للمؤسسة، أن جداول القيادة تتداخل فيما بينها، حيث أن معيوماتها تزداد تفصيلا عند النزول إلى المستويات الدنيا، بينما يكون طابعها التلخيص والشمول في المستويات الإدارية العليا.

## رابعا: دور ومهمة لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة هي الأداة للمراقبة، وكذلك تستعمل للمقارنة ونظرا لما تحتويه من معلومات فهي تعتبر كذلك أداة للاتصال، وكذلك تساعد لوحة القيادة على اتخاذ القرار. (مصطفى الباهي، 2011، ص85)

لوحة القيادة كأداة للمراقبة: تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق، ومقارنة الأهداف المحددة وهي تجلب الانتباه للنقاط الحاسمة المفتاح للتسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير، وهي تسمح أيضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص التي لها تأثير مباشر على النتيجة المؤسسة. لكن هذه الوظائف تتوقف على نوعية المعلومات وتضمنه في لوحة القيادة وأهمها:

الشكل رقم (10): منحني يوضح نوعية المعلومات التي تؤثر على نتيجة المؤسسة



المصدر: مصطفى الباهيمدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص85

يوضح هذا الشكل كيف تكون مستويات القوة والضعف التي تؤثر على نوعية المعلومات في المؤسسة.

- **لوحة القيادة كأداة للاتصال:** بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الإداري، ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج، وكذلك نقاط القوة والضعف، ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد أكثر لما هو مطلوب ومنتظر منهم (المنفذين).
- أما المسؤول في التسلسل الهرمي يجب أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية مع القيام بها قصد تعظيم الناتج الإجمالي بدلا من التعظيم الجزئي.

- **لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار:** تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف، والأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ إجراءات وأفعال ملموسة.

- معرفة نقاط القوة والضعف أن يرفق ويتم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر، وكذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة والمدى، هذا الشامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار، ومن ثم تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسط من الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير. (مصطفى الباهي، 2011، ص86)

الشكل رقم (11): الشكل العام للوحة القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركزمسؤولية ما			
الفروقات	الأهداف	النتائج	
			الصنف أ:
			- مؤشر أ
			- مؤشر ب
			الصنف 2:
			الصنف ن:

منطقة الفروقات

منطقة الأهداف

منطقة النتائج

منطقة المقاييس الاقتصادية

( المصدر: صباح عبد الرحمان: مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، ص63)

## المطلب 04: نظام الرقابة الفعال في التسيير

تمهيد:

تعتبر الرقابة الحلقة الرابعة من سلسلة الفعاليات الإدارية أو الوظائف الإدارية، وقد يردُ معنى أو جزء منه تحت تسميات مختلفة، مثل: المتابعة، التدقيق، التفطيش، المراجعة، التحقيق، السيطرة... وتشارك جميع هذه المصطلحات في المعنى المتضمن (التأكيد أو المعرفة) إلى أي مدى تسيير الأعمال بشكلها الصحيح. فالرقابة هي وسيلة أو أداة تمكن المشرفين في كل مستويات العمل في تشخيص التعثرات واتخاذ الإجراءات الصحيحة لغرض متابعة استمرار الأداء بصورة سليمة.

### ماهية الرقابة:

إن الوظيفة الرئيسية للرقابة هي قياس الأداء لتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت، وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالشكل الصحيح. كما أن الرقابة الحقيقية هي تلك التي تستطيع أن تسبق الأحداث، فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات المتوقعة، ومنعها قبل حدوثها ليتم التنفيذ طبقا للمعايير المقررة. وقد عُرِّفت الرقابة بأنها "السلطة والنفوذ التي يتم من خلالها تحديد كيفية إتمام الأعمال" كما أنها عرِّفت بأنها "قياس أداء الأعمال التي يقوم بها الرؤوسين وتصحيحها لضمان تحقيق الأهداف". فالرقابة بهذا المفهوم تؤكد لكل مسؤول أن ما تم إنجازه من الأعمال هو ما قصد إنجازه حسب الخطة الموضوعة.

ويتضح من تلك التعريفات أن الرقابة هي الأداة التي تُعين الإدارة على الكشف عن الانحرافات وتصحيحها قبل أن تتعمق وتستشري، إلى جانب اتخاذ ما يلزم من إجراءات أو تدابير لمنع حدوث مثل هذه الانحرافات أو الأخطاء مستقبلا. (الأستاذ الدكتور محمد قاسم القريومي، 2006، ص329).

### تعريف الرقابة:

#### تعريف 01:

\* هي وظيفة من وظائف الإدارة تعنى بقياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من هذه والخطط الموضوعة قد تم تحقيقها، فهي وظيفة تمكن القائد من التأكد من أن ما تم مطابق لما خطط له، وهي عملية قياس الإنجاز المحقق للأهداف المرسومة ومقارنة ما حصل فعلا مع ما كان متوقعا حدوثه. (د. نبيل ذنون الصائغ، 2010، ص224).

#### تعريف 02:

\* كما تعرف الرقابة على أنها الطريقة أو الوسيلة التي يمكن من خلالها التحقق من أن الأهداف قد أنجزت على أتم وجه وبالكفاءة المطلوبة.



فالرقابة إذن تعني متابعة الأعمال ليس فقط لتحديد الخلل أو الانحراف، وإنما لمعرفة أسبابه وكيفية معالجته وتحديد الجهات المسؤولة عن حدوث ذلك الخلل.

### تعريف 03:

\* تتضمن جميع الأنشطة التي يقوم بها المديرون في محاولتهم للتأكد من أن العمليات الفعلية تطابق أوتماثل العمليات المخططة.

### تعريف 04:

\* هي الوظيفة الخاصة بقياس وتصحيح أداء العاملين بهدف التأكد من تحقيق الأهداف والخطط التي وضعتها المنظمة (زاهد محمد ديري، 2011، ص35).

## 2- خطوات الرقابة:

لتحقيق عملية الرقابة سواء كان ذلك في القطاع العام أو القطاع الخاص على أربع مراحل:

- 1- تحديد معايير الأداء.
- 2- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير الموضوعية.
- 3- كشف أسباب اختلاف النتائج عن المعايير واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.
- 4- التغذية العكسية.

**1- تحديد معايير الأداء:** يعتبر تحديد معايير أداء موضوعية البداية الصحيحة لأي نظام رقابي، فبدون وجود المعايير يصعب التحكم على العمل المنجز، أو التفريق بين العامل النشط والعامل الكسول. ورغم بدهة ضرورة وجود المعايير إلا وضعها أمر في غاية الصعوبة، وخاصة في مجال الإدارة عامة. ذلك لأن أهداف الإدارة العامة غير محددة بشكل دقيق، وتتمثل في أغلب الأحيان بتقديم الخدمة بالشكل الذي يرضي المواطنين، وهو هدف ليس من السهل تقييمه، على عكس الوضع في قطاع إدارة الأعمال، حيث تهدف الشركات والأعمال الخاصة لتحقيق الأرباح، وهو أمر يمكن تحديد معاييره بشكل أكثر دقة وموضوعية. ومن المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء نذكر المعايير الأتية: (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص331).

أ- **معايير كمية:** بمعنى كمية الإنتاج بالوحدات، أو حجم المبيعات في شركة خاصة، أو عدد المعاملات التي يتم إنجازها في دائرة أحوال مدنية أو دائرة ترخيص... الخ من دوائر الحكومة.

ب- **معايير نوعية:** أي نوعية السلع المنتجة وجودتها بمقارنتها مع مثيلاتها في السوق أو مدى جودة العناية الصحية في السمشفيات الحكومية، بمعنى نوعية الخدمة المقدمة: متوسطة، أو جيدة أو ممتازة.

ج- معايير زمنية: أي مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج سلعة معينة أو أداء خدمة.

د- معايير التكلفة: أي النفقات المصروفة لإنتاج سلعة معينة أو لتقديم خدمة أو معاملة معينة.

فإنك المعايير واضحة ورقمية إلى حد ما. وعلاوة على الوضوح كصفة أساسية في أي معيار يجب أن يساعد المعيار الشخص المسؤول على معرفة الجيد والأداء المتدني ليتمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة بحق المقصرين ومكافأة المبدعين، وغير ذلك من الإجراءات الإدارية اللازمة لتصحيح الانحراف وفي الوقت المناسب. ومما يجدر ذكره أن كثيرا من الأعمال يصعب تحديد المسؤولية فيها بشكل فردي، وذلك لترابطها واشتراك أكثر من شخص في أدائها، وفي مثل تلك الحالة يمكن اعتبار المسؤولية مشتركة بين كافة الأشخاص المعنيين بالنتيجة النهائية(د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص332).

**2- قياس الأداء:** بعد تحديد معايير الأداء، تأتي الخطوة الثانية وهي قياس العمل الفعلي الذي تم إنجازه. وتعتمد هذه الخطوة وإمكانية التقييم الموضوعي على الخطوة السابقة وعلى المعايير وسهولتها. وبشكل عام يجب أن يتوافر في عملية قياس الأداء الأصالة والإبداع، إذ أن كثيرا من الأعمال يصعب قياسها مباشرة مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة أمرا ضروريا. سورغم سهولة الاسترشاد بالمعايير الكمية إلا أنها يجب أن لا تؤخذ كمسلمات ولا كبديل آلي للمقاييس النوعية لأنها قد تكون مضللة. فلو كنا بصدد تقييم عمل دائرة علاقات عامة فإننا إذا اعتمدنا على عدد الكميات التي تصدرها الدائرة وعلى عدد الرسائل التي تصل لتلك الدائرة من الجمهور كمؤشرات لنجاح الدائرة تكون قد نسينا أن مثل تلك الرسائل قد تحمل استفسارات متكررة عن وعود جاءت في كتيبات ونشرات الدائرة مما ساهم في تشويه سمعة الدائرة المعنية وزاد عدد المشتكين منها، وانعكس ذلك على عدد مثل هذه الرسائل التي تصل للدائرة.

**3- كشف أسباب الانحراف وعلاجه:** بعد استلام المسؤولين لتقارير الأداء وتحديد نواحي القصور لابد من تحليلها، فقد يكون القصور راجعا لعدم كفاءتهم، أو يكون القصور راجعا لأسباب خارجة عن إرادة الأفراد العاملين، كتغير الظروف، أو التنبؤات التي قامت عليها الخطة. ولذلك فهذه الخطوة تختلف عن الوظائف لما قد تتطلبها الإجراءات التصويبية من قرارات تشمل إعادة النظر في التنظيم القائم، أو في توزيع الواجبات والمهام، أو إعادة النظر في الخطط القائمة وتعديلها بشكل يتناسب مع المتغيرات الجديدة، إلى غير ذلك من الأمور التي تدخل في صلب الوظائف الإدارية الأساسية.(د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص333).

#### 4- التغذية العكسية (الراجعة) Feed back process

في ضوء الخطوات التصويبية لا بد من متابعة الأداء لمعرفة إن كان هناك تقدم وتحسن فيه، أو أن الأمور ما زالت على ما هي عليه، حتى بعد ما اتخذ من خطوات وإجراءات. فيجب أن يوفر النظام الرقابي مثل هذه المعلومات خاصة وأن التنظيمات مفتوحة على المتغيرات البيئية داخليا وخارجيا، مما يحد من قدرتها على التحكم بالمتغيرات. ورغم النزعة الملحوظة في الدراسات الإدارية لمقارنة التنظيمات الإدارية

بالإنسان، إلا أن هذا التشبيه غير دقيق حتى ولو على سبيل المجاز، ذلك لأن أي اختلال في وظائف الأجهزة الفرعية للإنسان يؤدي دوماً إلى رد فعل تلقائي من قبل مختلف الأجهزة الأخرى، بشكل يوضح الحاجة الماسة لاتخاذ الإجراءات المناسبة لوضع حد لحالة الاختلال تلك. أما في التنظيمات الإدارية فالأمر على غير هذه الصورة، حين يمضي وقت ليس بالقصير على اكتشاف الأخطاء أو مواطن الاختلال، وما أن يتم تصويبها حتى تكون قد وقعت أخطاء أخرى مما يجعل العملية سباقاً مستمراً وحثيثاً مع الزمن. (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص333).

### 3- الأدوات والوسائل الرقابية:

إن النظام الرقابي ينبغي أن يتضمن الأدوات الرقابية المناسبة والتي قد يستخدم أكثر من واحد منها في المنظمة. وقد أدى تطور النماذج الرياضية والمحاسبية والاحصائية وتطبيقاتها المختلفة على الحاسب الآلي إلى تطور العملية الرقابية وأساليبها مما انعكس على الدقة والسرعة وتقليل التكلفة في الأداء الرقابي لمختلف الفعاليات الإدارية والانتاجية.

ونورد فيما يأتي مجموعة من الأدوات والأساليب الرقابية:

#### \* التقارير:

قد تكون هذه التقارير شهرية أو فصلية أو نصف سنوية أو سنوية، وتعتبر التقارير من الأدوات التي تستخدم بكثلى واسع في مختلف المنظمات، حيث يمكن أن تزود الجهات المعنية بالبيانات والتحليلات المطلوبة واللازمة للتعرف على سير الأداء ومكامن الضعف والقوة وأهم المشكلات والمعوقات والمقترحات المعالجة.

وقد تكون تلك التقارير على هيئة أشكال ورسوم وقد تكون متضمنة لها تعزز تلك الأشكال أو الرسوم أو المؤشرات التي تعتمد على التطور التاريخي أو الزمني للأداء، وبالتالي يمكن إعطاء صورة واضحة عن الواقع الفعلي للأداء مقرونة بفترة زمنية معينة لغرض تحديد الوضع السليم للأداء.

وتستخدم تقاربي تقييم الأداء بشكل وساع في منظمات الأعمال حيث يمكن الحكم من خلالها على العديد من الأنشطة والفعاليات ومطابقتها مع الوضع الطبيعي. ومن المفيد القول أن تلك التقارير كلما ابتعدت عن الجانب الوصفي وعززت بالأرقام والمؤشرات الكمية والسنب المئوية وتحليل الارتباط والجداول الإحصائية وتحديد النقاط الحرجة أو الهامة، كلما أدى ذلك إلى جعلها أكثر وضوحاً واختصاراً للوقت والجهد.

#### \* الخرائط الزمنية:

تعد خرائط جاننت GANTT Chart من النماذج الشائعة في المصانع ومنظمات النقل والمنظمات التي تعتمد المراحل في أدائها.

وتقوم فكرة خرائط العمل أو الزمنية على أساس وجود برنامج زمني يتضمن الوقت أو التاريخ الذي يتطلبه أداء العملية أو العمليات الفرعية التي ترتبط بالنشاط الرئيسي. ويمكن أن تتضمن تلك الجداول حقلا من الواقع الفعلي وحقلا آخر عن المقارنة لبيان الفرق أو الانحراف في التوقيتان ومناطق الاختناق أو التلكؤ في الأداء. (د. محمد قاسم قريوتي، 2006، ص288)

### \* نظام التخطيط – البرمجة – الموازنة (PPBS) Planning Programming Budgeting System

سبق وأن أشرنا إلى أن البرنامج هو مجموعة خطط متداخلة، ونجد هنا أن برنامج الموازنة هو تعبير مالي للخطة المستقبلية. ويحاول هذا الأسلوب أن يربط التخطيط والموازنة مع تحليل النظم، وهذا التداخل يعمل على تطبيق العلاقة للمداخل الثلاث باعتبار أن الموازنة والبرامج التخطيطية ومدخل النظم هي مداخل متكاملة، ويشمل تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النتائج مدعوما بنظام تحفيظ البرامج وتنفيذها وتقييمها وإعداد التقارير عنها، وهي بالتالي سيربط بين برمجة الموازنة وتحليل النظم.

### \* أسلوب الوقت الفعلي:

إن اعتماد هذا الأسلوب يتناسب مع متطلبات الأعمال السريعة وذات الحركة المتكررة كشركات الطيران والموانئ والفنادق ومبيعات الأسواق الكبيرة والمخازن ذات الحركة المضطربة، ويتم ذلك عن طريق تسجيل إعداد تقرير بالحركة الحديثة فعلا. وتتم عادة بشكل نماذج رياضية يعمل الحاسوب على تحليلها وتسجيلها في الوقت المطلوب وتظهر بالتحديد الموقف من الحجزات أو حركة المواد مثلا وعلى مستوى الفروع ومعالجتها على مستوى الوحدة المركزية.

### \* شبكات العمل Network

تستخدم هذه الوسيلة عندما يكون العمل المراد إنجازه معقد نسبيا بسبب وجود مراحل مترابطة ومتشعبة تتعلق أو تعتمد الواحدة على الأخرى، حيث أن أي اختناق في مرحلة ما سينعكس على المراحل الأخرى صناعة السيارات، حيث أن إنتاج الأجزاء المختلفة تتطلب إنسيابية لجميع الأجزاء وإلا فإن التأخر في صناعة جزء سيؤدي إلى انتظار الأجزاء الأخرى بأكملها. والتحليل والشبكي هذا يستخدم الجهة الرقابية في تحليل العمليات والعلاقات التي تربط الأجزاء المختلفة وتحديد أماكن الاختناقات بهدف معالجتها. (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص229-230)

(Program Evaluation Review Technique) والاسم المتداول الذي يطلق على هذه الأداة الرقابية

أسلوب بيرت PERT

## \* الميزانيات التقديرية: Planing Budget

تعرف الميزانيات التقديرية بأنها ترجمة رقمية للخطة الموضوعة لفترة زمنية معينة، تكون عادة سنة واحدة. تتم التقديرات في بداية الخطة، وبالتالي تستخدم كأداة رقابية لتقرير مدى التطابق بين عملية التنفيذ وبين محتويات تلك الميزانية.

وهذه الميزانية في حقيقة الأمر تخمينية أي ليس كميزانية المصاريف التي تبين ما صرف فعلا، وتستخدم المنظمات أشكالا متعددة من هذه الميزانيات، فهناك ميزانية تقديرية للمبيعات (وهي التي تعتبر حجر الزاوية للأنشطة الأخرى) وميزانية للشراء وثالثة للإنتاج وأخرى للأنشطة التسويقية المختلفة كما أن هناك ميزانية تقديرية للمصروفات الإدارية ورواتب الموجودين ومن يستلزم تعيينهم خلال فترة الميزانية ويعتبر الاستخدام الفعلي لأرقام الميزانية مؤشرا على التنفيذ السليم لخطة المنظمة وبالتالي فإن الانحراف سواء كان سلبيا أو إيجابيا سيدفع الجهات الرقابية للتوقف عنده وتشخيص الأسباب وراء ذلك الانحراف. (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص 231).

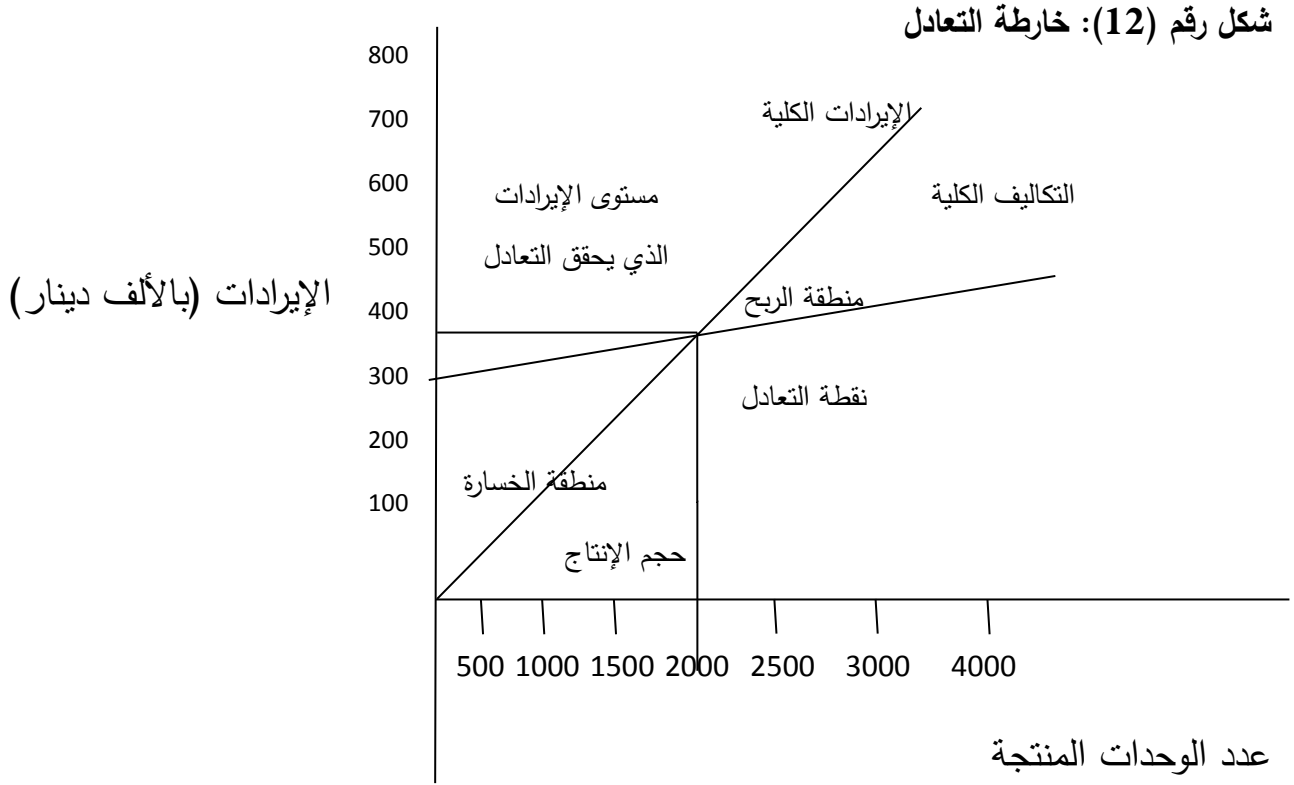
- **تحليل نقطة التعادل:** يعتبر أسلوب تحليل نقطة التعادل وسيلة يتم من خلالها تحديد مستوى الإنتاج كميات البيع التي تتحقق عندها نقطة التعادل بين الإيرادات والنفقات، ومن ثم تحديد مستويات الإنتاج المختلفة حسب مستويات الطلب عليها، وما يتحقق من نتيجة لبيع مختلف الكميات منها وفق مختلف سياسات التسعير. ومن المهم في هذا التحليل تحديد التكاليف الثابتة.

Fixed Costs التي لا بد للمؤسسة أن تتحملها بغض النظر عن كميات الإنتاج. وتتمثل تلك التماثل بأجور المباني، ورواتب الإداريين، ونسبة استهلاك المباني والمعدات. وكذلك فلا بد من معرفة التكاليف المتغيرة Variable Costs والتي ترتبط بعدد الوحدات المنتجة، زتتمثل بالمواد الخام، وأجور العمالي، وقطاع الغير... الخ، التي يرتبط استهلاكها بمستوى الإنتاج. أما التكاليف الكلية Total Costs فهي مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تتبناها المؤسسة لإنتاج السلع والخدمات، ومن المهم الملاحظة بأن هناك حدا أدنى (التكاليف الثابتة) التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن مستوى الإنتاج فيها، حيث لا يبدأ منحى التكاليف الثابتة من الصفر كما هو حال التكاليف المتغيرة التي ترتبط بعدد الوحدات المنتجة، ويبين هذا التحليل أنه ليتحقق أي ربح للمؤسسة فلا أن تتساوى الإيرادات الكلية Revenues مع كامل التكاليف الكلية المتغيرة، وأنه لا بد من إنتاج وبيع حد أدنى من السلع ليتم تغطية التكاليف الكلية، إذ تتكون الإيرادات من مجموع السلع المنتجة مضروبة بسعر لبيع الوحدة منها، أما الربح فهو الفرق بين كامل التكاليف الثابتة والمتغيرة وبين الإيرادات المتحققة. (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص 340)

نقطة تقاطع الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية هي نقطة التعادل والتي تحدد عدد الوحدات التي لا بد من إنتاجها وبيعها لتحقيق التعادل أو تجاوز هذه النقطة في حجم المبيعات يعني تحقيق الربح، وعدم الوصول إليها يعني وجود خسارة ويعبر عم العلاقة بين هذه العوامل بالمعادلة الثابتة.

## التكاليف الثابتة الكلية

نقطة التعادل =  $\frac{\text{التكاليف الثابتة الكلية}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$



(المصدر: الأستاذ.د. محمد قاسم القريوني، مبادئ الإدارة، ط3، عمان، الأردن، 2009، ص342).

لاحظ من خلال هذا الشكل تحديد مستوى الإنتاج وكميات البيع التي تحقق عندها نقطة التعادل (2000،450) بين الإيرادات وعدد الوحدات المنتجة (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص342).

#### 4- أنواع الرقابة:

تأخذ الرقابة في المنظمات أشكالاً متعددة يتم استخدامها تبعاً لقدرات المنظمة المالية والبشرية ودرجة التكنولوجيا وفلسفة الإدارة، فقد تستخدم منظمة ما جميع الأنواع أو تعتمد على نوع معين دون الآخر.

والآتي تصنيف لأنواع الرقابة من زوايا مختلفة:

##### 1- حسب الموضوع والمجال:

تعمل المنظمات الناجحة على تصميم نظم المراقبة لانشطتها الرئيسية والفرعية باعتبار أن العملية الرقابية يتوجب أن تغطي جميع أنشطة المنظمة.

فالرقابة يمكن أن تعطي الفعاليات الإدارية مثل الخطط الاستراتيجية والعملياتية وأن تشمل وظائفها الأساسية والثانوية كالإنتاج والتسويق والمالية والموارد البشرية والعلاقات العامة. فالرقابة على الإنتاج مثلا تتضمن رقابة خطط الإنتاج ونوعية الإنتاج (السيطرة النوعية) والأجهزة والمعدات والمواد الأولية... الخ. كما أن هناك رقابة تسويقية تقع على عمليات التسعير والترويج والتوزيع، كما أن هناك رقابة على المصروفات الرשמالية والاستثمار المالي والمركز المالي للمشروع ورقابة على المحافظ المالية والاستثمارية المختلفة. (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص232).

وتمتد الرقابة لتشمل فاعلية وكفاءة أفراد القوى العاملة ومتطلبات الإدارة من الاحتياطات الوظيفية ورقابة على أداء وتطبيق الأنظمة الإدارية والمعلوماتية والقرارات المختلفة ومدى فاعليتها في نجاح البرامج الموضوعية ونتائجها وأهدافها. وتتصرف الرقابة كذلك إلى القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط ومدى نجاح النمو والتكيف للمنظمة وحالتها التنظيمية وفرق العمل ورقابة على السلطات المفوضة وعلى نظام الاتصالات الإدارية ومدى ملاءمة البناء التنظيمي ومواكبته للتغيرات المختلفة.

## 2- حسب المصدر:

ويمكن أن نميز نوعين:

أ- الرقابة الداخلية: ويتم تنفيذ هذا النوع من الداخل المنظمة وهي الأساس في الجهاز الرقابي، حيث يكون هدفها تمكين المنظمة من الرقابة الذاتية ومارستها كجزء من أساليب نجاح العملية الإدارية. ومن الواضح أن هذا النوع من الرقابة يمكن أن يقع بشكل شمولي على المنظمة، سواء على الأفراد أو على الأداء أو على المستلزمات الأخرى، فالرقابة الداخلية يمكن أن تشمل الموضوع أو المجال الذي سبق شرحه.

ب- الرقابة الخارجية: وهي الرقابة التي تقوم بها جهات من خارج المنظمة سواء كانت حكومية أو جماهيرية. فالمنظمة يمكن أن تتعرض أو تخضع الرقابة عدد من الأجهزة الحكومية كالرقابة المالية أو الضريبية أو الصحية أو التجارية أو العمالية، أو قد تكون تلك الرقابة متعلقة بشروط السلامة المهنية أو البيئية أو المعايير والمواصفات القياسية للمنتج أو الخدمة.

وتشمل الرقابة الجماهيرية الحالات التي يمكن أن تثيرها الصحافة أو يتعرض لها الإعلام أو الرأي العام أو الجهات الاجتماعية أو جمهور المستهلكين من خلال صناديق الشكاوي والمقترحات (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص233).

## 3- حسب التوقيت أو الموعد:

ويقسم هذا النوع إلى: قبلية، أثناء الأداء، بعدية

أ- بالنسبة للرقابة القبلية (قبل التنفيذ) فهي تتوقع حدوث انحرافات معينة قبل وقوعها وتعمل في ذات الوقت على اتخاذ القرارات المناسبة في حالة وقوع الانحراف أي أن النظام الرقابي يعمل بمثابة منبه.

وتتنبى المنظمة الناجحة والتي يتميز أداؤها بالدقة العالية الرقابة القبلية باعتبار أن الهدف من الرقابة هو ليس تصحيح الأخطاء بعد حدوثها، وإنما تحديدها واكتشافها قبل ذلك، وبالتأكيد فإن الاكتشاف المبكر للأخطاء وتوقع حدوثها أمر إيجابي في مجمل عملية الأداء. ويعتبر هذا النوع من أفضل أنواع الرقابة كونه يتخذ الأساليب العلاجية لمنع وقوع الأخطاء أو الحد منها.

ب- الرقابة أثناء التنفيذ (المتزامنة): ينصرف هذا النوع إلى استمرار الرقابة مع المراحل المختلفة لعملية التنفيذ، فمن المعروف أن تنفيذ الخطة يكون على مراحل متعددة ولا يتم البدء بالمرحلة الثانية إلا بعد إتمام المرحلة الأولى والتأكد من من أنها أنجزت بالشكل السليم، وعندما تنتهي مرحلة ما فإن عدم اكتشاف الخطأ سيؤدي إلى صعوبة السيطرة عليه واستفحاله ما لم يتم معالجته خلال المرحلة ذاتها وينطبق هذا الكلام على إجراءات العمل والإجراءات المكتنية المختلفة ومراحل الإنتاج.

ج- الرقابة البعدية (بعد التنفيذ) ويقع هذا النوع من الرقابة على النتائج النهائية وتقوم الجهات الرقابية بمقارنة المخرجات النهائية مع المعايير المحددة سلفاً وتحديد مدى مطابقتها. والحقيقة أن هذا النوع من الرقابة هو تشخيصي وليس علاجي، بمعنى أنه لا يساعد على تدارك الأخطاء وإنما تحديدها ومسبباتها كونه لا يتم إلا بعد الانتهاء من الأداء ويهدف إلى تجاوز تلك الأخطاء مستقبلاً وهو يكاد يكون أضعف أنواع الرقابة (د. محمد قاسم القريوني، 2006، ص 234).

## 5- عناصر نظام الرقابة الجيدة:

1- تحديد الهدف من الرقابة

2- وجود معيار

3- تحديد أسلوب الرقابة ووسائلها

4- تحديد نوع الرقابة

5- وجود نظام جيد للتبليغ

6- تحديد من هو صاحب الحق في اتخاذ إجراءات تصحيحية.

6- مقومات نظام الرقابة الفعال: لا بد للنظام الرقابي أن يضع مقومات يعتمد عليها ومن بينها ما يلي:

1- وجود جهاز إداري كفاء:

يعتبر الإدارة المسؤولة عن تحقيق أهداف المشروع وإتمام الأعمال على خير وجه، ويتطلب ذلك الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية والإشباع الأمثل للحاجات والرغبات الإنسانية داخل المنظمة وخارجها ويجب أن تبذل الكثير من الجهود الإدارية لتحقيق الأهداف، وهذا يتطلب إدارة رشيدة ملمة بالأسس



العملية لوظائفها، ومن أهمها الرقابة حتى يمكنها أن تصل بالشمرور إلى بر الأمان، وهنا يظهر دور الإدارة العملية الرشيدة في مجال الرقابة.

## 2- وجود هيئة الموظفين:

إن الموظفين هم الإدارة التي ستحول النظام الموضوع في شكل أهداف وخطط وإجراءات إلى كيان نابض بالحركة والحياة (زيد منير عسوي، 2009، ص141).  
فمهما توافرت المقومات السابقة بدون موظفين مدربين ذو خبرة ودراية ومستوى فني يصبح التنفيذ خاويا كل ما يحمل اسمه الرنان فقط بهذا نرى أن للعنصر البشري دورا هاما في مجال الرقابة خصوصا لو اهتمت المنشأة باختياره وتدريبه ووضع وسائل التشجيع والحوافز.

## 3- توفر الوسائل الآلية لتشغيل البيانات:

لا شك أن أحدث الوسائل الآلية لتسجيل البيانات وتصنيفها واستخراج النتائج ومزايا مختلفة من أهمها سرعة إعطاء البيانات المطلوبة فضلا عن واقعها وانتظمتها، وهذا من العوامل المهمة في مجال الرقابة لأن السرعة والدقة والانتظام يمكنوا الإدارة من اكتشاف الأخطاء والانحرافات وموتطن الضعف بسرعة، وبالتالي توضح الإجراءات المصححة كما يمكن الإدارة من رسم ساستها وخططها في الوقت المناسب ومن هنا ظهرت أهمية الوسائل البلية في مجال الرقابة.

## 4- مجموعة أساليب الرقابة المحاسبية وغير محاسبية:

يلزم توافر مجموعة من الأساليب التي يستعين بها الجهاز الإداري والموظفين في القيام بإجراءات الرقابة، واختيار هذه الأساليب يتوقف على ظروف كل مشروع وطبيعة العمليات والمستوى الإداري.

## 7- مستويات الرقابة:

### 1- مستوى الإدارة العليا:

ويمثلها مجلس الإدارة والعضو المنتدب وهو المسؤول الأول ويتولى محاسبة مستوى الإدارات عن الأداء الفعلي في ضوء ما كان يجب أن يتم وتعتبر التقارير من أهم أساليب الرقابة ويجب أن تكون مختصرة ومركزة على الانحرافات.

### 2- مستوى مديري الإدارات:

ويختلف عددها من مشروع لآخر حسب حجم وطبيعة نشاط المشروع، وهو المستوى الثاني وهو المسؤول أمام مستوى الإدارة العليا، سوفي نفس الوقت يحاسب مستوى الأقسام من أدائهم الفعلي، ومن أهم أساليب الرقابة معايير الأداء والموازنات التخطيطية والقوائم المالية المقارنة والتحليل باستخدام النسب المالية ويجب أن تكون التقارير أكثر تفصيلا (د. زيد منير عسوي، 2009، ص142)

### 3- مستوى رؤساء الأقسام:

حيث تتبع كل إدارة عدد من الأقسام لكل منها رئيس وهو المستوى الثالث الذي يعتبر مسؤولاً أمام مستوى الإدارات، وفي نفس الوقت يحاسب مشرفي الأقسام عن أدائهم الفعلي وتقسيم الرقابية بالتفصيل النسبي.

### 4- مستوى شرفي الأقسام:

بالنسبة لبعض الأقسام قد يتبعها أقسام أخرى فرعية يشرف على كل منها مشرف، وتمثل هذا المستوى الرابع ويسأل رؤساء الأقسام عن أداء العاملين الفعلي (د. زيد منير عسوي، 2009، ص 141، 143)

## 8- خصائص النظام الرقابي الفعال:

ما هي خصائص النظام الرقابي الفعال؟

لا بد للنظام الرقابي حتى يحدث أثره المطلوب من خصائص ومستلزمات تتم مراعاتها أثناء وضع وممارسة النظام الرقابي أهمها:

1- الموضوعية: لا بد في عملية الرقابة أن تكون موضوعية وتوضح أسباب حدوث الخطأ إذا وجد خطأ حتى يتقبل ويستوعب المخطئ الأمر، ويسعى مجتهداً إلى تصحيح هذا الخطأ، أما إذا سأل لما قيل له هي هكذا، فهذا قد يشعر المخطئ بأنه غير مخطئ، وأنه مظلوم وبالتالي يسعى لتصحيح هذا الخطأ.

2- المرونة: ويقصد بها تصميم النظام بطريقة يمكنها التواء مع الواقع في حالة حدوث بعض التغيرات وأن التطبيق وفق هذه التغيرات دون إحداث تعديلات إلا أن تكون طفيفة إذا لزم الأمر. لا بد للمرونة من حدود وضوابط، بمعنى أن لا يكون ذلك على حساب دقة النظام وملاءمته.

### 3- ماذا تراقب؟ حدد بدقة

- المطلوب رقايبته
- معيار قياسه
- نقاط المراقبة
- تحديد الوضع الحالي

لا بد لهذه الأمور أن تكون واضحة للمرقب والمراقب.

4- ضبطه يعمل شيئاً صحيحاً: يجب أن يسعى النظام الرقابي إلى التصحيح والتشجيع لا التصيد، بل يحاول أن يضبط الأفراد يؤدون شيئاً صحيحاً، بمعنى أن يلتقط الشيء الجيد ليشجعه.

5- السرعة: من أساسيات النظام الرقابي الفعال سرعة اكتشاف الانحرافات قبل تسببها بمشاكل قد تتضخم، وهذا يعني ضرورة العملية الرقابية في فترات متقاربة ومتناسبة.

6- الوضوح: لا بد من الوضوح لمن يراقب و من يرقب، أي ما المطلوب من نقاط حول الأداء وما هي معايير قياسها؟

7- الشمول: لا تعارض بين المبدأ وبساطة ووضوح النظام الرقابي، ويقصد بالشمول ألا يقتصر النظام الرقابي على نقاط على حساب أخرى وخاصة المستهدفات، ومن الضروري ألا يحدث مراقبة ما يسهل مراقبته فقط.

8- الملاءمة: ويقصد بها ملاءمة النظام الرقابي لطبيعة النشاط ولطاقات الأفراد وللنواحي التنظيمية في المنظمة وللظروف الداخلية والخارجية.

9- الاقتصادية: أن يكون هناك عائد من النظام الرقابي أكبر مما ينفق فيه من جهد ووقت ومال.

10- الاعتبار الإنساني: لا بد من أجواء التعاون والمودة (لأن المتعارف عليه في الرقابة أنها غالبا عملية منفردة باعتبارها صورة من الضغط والتفتيش وتصيد الأخطاء).

فلا بد من مشاركة المنفذين في وضع المعايير الرقابية وتنمية الرقابة الذاتية وإعطائهم أدوات رقابية تمكنهم من معرفة موقف أدائهم أولا بأول للتصحيح.

11- الدورية الاستمرارية: يجب ألا تكون الرقابة كنبضات منفصلة على فترات متباعدة بل يجب توريثها استمرارها، حيث تكون:

- قبل التنفيذ (بإعداد النظام الرقابي وتجهيزه).

- أثناء التجهيز (لتحديد الانحراف وتصحيحه).

- بعد التنفيذ (لتقييم النتائج وتصحيح المستقبل).

بهذا يكون النظام أقرب لتحقيق المستهدفات (د. زاهد محمدي، 2011، ص42).

## المبحث الربع: ماهية المردودية

### المطلب 01: مفهوم المردودية

#### مفهوم المردودية:

حسب (P.Drucker) يبدو أن رجال الأعمال يجهلون ما وراء مفهومي الربح والمردودية حسب رؤية لا يوجد أي ربح في الواقع ولكن لا يوجد إلا تكاليف التي على ثلاثة أبعاد:

- تكلفة رأس المال
- تكلفة المخاطرة وهنا السؤال الحقيقي المجرى طرحه هو: "ما هي المردودية الأدنى الضرورية لتغطية كل المخاطر المتقبلية للمؤسسة"
- الشغل والتقاعدات المستقبلية.

\* من خلال هذا يمكن توضيح مفهوم الربح وربطه بالمردودية:

فيما يخص تعريف الربح يوجد هناك حذر كبير: هذا راجع لاستعمال الموارد حسب متطلبات المدى البعيد أو المدى القريب، فالاهتمام بالمدى القريب فقط يؤدي حتما إلى الخسارة إذ أنه يحث المؤسسة على بذل الجهد مثلا في السلع والأسواق الحالية واستعمال سياسات لتنمية المبيعات أو تخفيض التكاليف بواسطة الارتفاع في الانتاجية ولكن للحفاظ على مردوديتها من اللازم على المؤسسة أن تبحث عن التجديد بواسطة الاستثمارات في البحث والتنمية، والتكوين، والتجهيز... الخ، التي تكون مربحة إلا في المدى البعيد.

في السابق أي في القرن 18 و 19 كان العالم آنذاك يتسم بعدم التسريع في التكنولوجيا، وهذا أدى إلى إعطاء أهمية أقل لعامل رأس مال. كانت المؤسسات تقوم بقياس نجاحها إلا على المدى القريب (د. عبد الرزاق بن حبي، 2013، ص 121).

في هذا الإطار إن نظرية تعظيم الأرباح هي قائمة في الحالات التي تتسم بتوازنات متتالية. في بداية الخمسينات شهد العالم تسريع استعمال التكنولوجيا، وكذا طلبات متزايدة من رؤوس الأموال والاستثمارات، وهذا أدى إلى الأخذ بعين الاعتبار الأرباح في المدى البعيد. في هذه الحالة إن الهدف الجوهرى يكمن في تحقيق أحسن نسبة في المدى البعيد للموارد المستعملة في المؤسسة.

حسب (March, yert) لا يوجد أهداف للمنظمات في حد ذاتها بواسطة المفاوضات. تناسب هذه الفكرة نظرية أصحاب الحق (AyantDroit) لـ Abrans التي تستلزم التحكيم من طرف المديرية من أجل الوصول إلى التوافق بين الأهداف المتناقضة لكل المجموعات ك: المسيرين العمال، أصحاب الأسهم، الممونين، الموزعين... الخ.

إن مسؤولية المديرية تكمن في إرضاء كل مجموعة من هذه المجموعات (رضى أصحاب الأسهم).

بصفة عامة يرى صمو يلسون أن لمفهوم الربح عدة معاني:

(1) الربح للتسديد الضمني للعوامل: الربعة، الفائدة، الأسهم.

(2) الربح لتسديد المبادرات والابتكارات حسب نظرية شومبتر.

(3) الربح المتعلق بالمخاطرة والأيقين حسب نظرية Knight

(4) الربح كعلاوة للمخاطرة إذ أن السعر التنافسي يساوي: المرتبات+الفائدة+الريعة+العلاوة.

(5) الربح الذي يعكس دخل الاحتكار (في إطار تكوين ندرة طبيعية أو اصطناعية).

(6) الربح الماركسي Marsxien في معظم الحالات ترى أن الموقف العدواني(د. عبد الرزاق بن حبيب، 2009-2013، ص121) ضد الربح ما هو في الواقع إلا عدوان ضد الحالات الاستثنائية التي تعكس اختلالات في توزيع الدخل.

\* من الضروري أن ندرك نقطة أساسية في مجال البحث عن المردودية: أنه لا يوجد موارد مربحة بنفسها إذ أن الأعمال المربحة تكون متعلقة بالأوضاع التالية:

- وجود حاجيات للإشباع في بعض القطاعات من السوق.

- وجود الموارد اللازمة.

- وجود طريقة لتسيير فعالة.

- وجود إنتاج وخدمات مناسبة.

- وجود حرية التصرف من طرف المنافسين(د. عبد الرزاق بن حبيب، 2009-2013، ص122).

\* **أنواع المردودية:** تنقسم المردودية عادة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: المردودية التجارية، المردودية الاقتصادية، والمردودية المالية.

1- المردودية التجارية: هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها وتحسب كما يلي:

$$\text{معدل المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$$

تبين النتيجة الربح المحقق عن كل دينار من المبيعات الصافية، وهي

تساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة.

2- المردودية الاقتصادية: وهي مردودية تقيس الفعالية في استخدام الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، وتقاس من خلال رصيد الفائض الإجمالي للاستغلال، وتسمى بالمردودية الاقتصادية الإجمالية لأنها تتحقق قبل عمليات الاهتلاك، العماليات المالية وعمليات التوزيع، وتحسب كما يلي:

الفائض الإجمالي للاستغلال

$$\frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}} = \text{معدل المردودية الاقتصادية التجارية}$$

وتبين النتيجة العائد من وراء استخدام كل دينار في مجموع أصول المؤسسة.

3- المردودية المالية: في إطار اقتصد السوق، على المؤسسة تحقيق مردودية مرتفعة حتى تستطيع أن تمنح للمساهمين أرباحا كافية، تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهماتهم في رأس المال المؤسسة، وتحسب كما يلي:

نتيجة الدورة الصافية

$$\frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} = \text{معدل المردودية المالية}$$

وتبين النتيجة مقدار الربح الصافي الذي يعود على المستثمرين عن كل دينار مستثمر في رأس مال المؤسسة. وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة. وتعتبر هذه المردودية الممثل الرئيسي للمردودية العامة للمؤسسة (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص88)

إن المردودية المالية ناتجة عن ثلاث سياسات أساسية للمؤسسة:

- السياسة التجارية والتي تتمثل في النسبة: نتيجة الدورة / رقم الأعمال الصافي
- سياسة الإنتاج والتي تتمثل في النسبة: رقم الأعمال الصافي / مجموع الأصول.
- سياسة التمويل والتي تتمثل في السنة: مجموع الأصول / الأصول الخاصة.

نتيجة الدورة الصافية	رقم الأعمال الصافي	مجموع الأصول	
=	×	×	
المردودية المالية	قسم الأعمال الصافي	مجموع الأصول	الأموال الخاصة

( السياسة التجارية ) ( سياسة الإنتاج ) ( سياسة التمويل )

(1) (2) (3)

وبإمكاننا تحليل النسبة الثالثة كما يلي:

	أموال خاصة + ديونديون	مجموع الأصول
	+	=
_____	_____	_____
الأموال الخاصة معامل المديونية	الأموال الخاصة	الأصول الخاصة

\* **المردودية المالية والرفع المالي:** يقيس الرفع المالي الأثر الإيجابي أو السلبي لمديونية المؤسسة على مردوديتها المالية. وفي استطاعة المؤسسة تحسين مردوديتها المالية باستعمال الديون بشرط أن تختلف الأموال الخاصة عن الصفر، وأن يكون معدل ستكلفة هذه الديون أقل من معدل المردودية الاقتصادية. هذا يعني أنه لا ينبغي للمؤسسة تجاوزه (د. عبد الرزاق بن حبيب، 2009-2013، ص 89-90).

## المطلب 02: العلاقة بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية أثر الرفع

كما رأينا من قبل إن المردودية تعتبر شرطا لتحقيق هدف النمو:

فالعلاقة بين المردودية والنمو هي ضيقة. مثلا: توزيع الأرباح في البداية يؤثر بصفة سلبية على نسبة النمو إذا لم تتبع بزيادة في رأس المال.  
لدينا العلاقة:

$$\delta = \frac{D}{C} (r_e - i)P + r_e P$$

$\delta$  = نسبة نمو الرأس المال العام

$C$  = الرأس المال الخاص

$D$  = قيمة الديون

$r_e$  = المردودية الاقتصادية (مردودية الأصول)

$i$  = نسبة الفائدة

$P$  = النسبة المئوية للاحتفاظ بالأرباح

لنأخذ أمثلة تطبيقية:

مثال 01:

$$D = 500, C = 1000, r_e = 15\%$$

$$i = 10\%, P = 1/2$$

$$\delta = 20\% \Leftrightarrow r_e = 12.5\%$$

مثال 02:

$$15\% = r_e, 500 = C, 1000 = D$$

$$12.5\% = \delta, 1/2 = P, 10\% = i$$

$$\text{إذا: } 12.5\% = \delta, 20\% = r_e$$

$$P = (1 - d)$$

$d$  : نسبة توزيع الأرباح

لما  $(0 = d)$  أي  $(1 = P)$  نصل إلى العلاقة العامة:

$$\delta = \frac{D}{C}(r_e - i) + r_e$$

أي نسبة نمو الرأس المال العام يساوي المردودية المالية (د. عبد الرزاق بن حبيب، 2009-2013، ص 123).

$$\delta = \frac{D}{C}(r_e - i) + r_e$$

نسبة نمو رأس المال العام يساوي المردودية المالية:

$$\delta = \frac{Dr_e - Di + Cr_e}{C} \Rightarrow \frac{r_e(D + C) - iD}{C}$$

إذا:

$$r_e = \frac{E.B.E}{D + C} \Rightarrow E.B.E = r_e(D + C)$$

$E.B.E$ : الناتج الخام للاستغلال  
 $D + C$ : الرأس المال المستغل = الأصول  
 $E.B.E$ : القيمة المضافة - الضرائب - تكلفة العمل

Résultat d'exploitation =  $(E.B.E - (R.B.EE.B.E) - (الاهتلاكات) - (التكاليف المالية))$

إن  $E.E.B.E$  ناقص التكلفة المالية  $iD$  يساوي الناتج الجاري Le Résultat courant

إن الناتج الجاري المقسوم على رأس الأموال الخاصة تساوي المردودية المالية.

$$r_F = \text{المردودية} = \frac{E.B.E - iD}{C}$$

من المردودية الاقتصادية  $r_e$  أن نخرج  $r_c$  أي المردودية التجارية

$$r_e = \frac{E.B.E}{AE} = \frac{E.B.E}{CA} \cdot \frac{CA}{AE}$$

مع رقم الأعمال Chiffre d'affaire

$$r_c = \frac{E.B.E}{CA}$$

Coefficient de transformation — معامل التحويل  $\frac{E.B.E}{AE}$

إن الفرق بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية تعطينا آثار الدافع.



L : آثار الدافع

$$r_F - r_e = \frac{D}{C} (r_e - i) \Leftrightarrow L = r_F - r_e$$

إن آثار الدفع يسمح بقياس سياسة المديونية للمؤسسة.

$r_e < r_F$  هنا تلعب المديونية دور إيجابي

$r_e > r_F$  هنا تلعب المديونية دور سلبي

في حالة إذا  $D = 0 \Leftrightarrow i = 0$  وهذا يؤدي إلى:

$$r_e = \frac{E.B.E}{D + C} r_F = \frac{E.B.E - iD}{C}$$

$$\Rightarrow r_e = r_F = \frac{E.B.E}{C}$$

(د. عبد الرزاق بن حبيب، 2009-2013، ص123).

إذا افترضنا حالة شركتين A و B بالدينار

B	A	
1000	2000	الرأس المال الخاص:
1000	0	الديون:
300	300	الناتج الخام للاستغلال:
100	0	الكاليف المالية (10%)

$$\left(\frac{200}{1000}\right) = \%20 , \quad r_F \left(\frac{300}{1000}\right) = \%15$$
$$\left(\frac{300}{1000+1000}\right) = \%15 , \quad \left(\frac{300}{200}\right) = \%15$$

نلاحظ هنا أن المردودية لعبت دور إيجابي.

تجدر الإشارة إلى أن معايير المردودية متعددة لأنها متعلقة بمفهوم فعالية المؤسسة.

$$\frac{Revenu d'exp}{Actif Total} = \frac{\text{دخل الاستغلال}}{\text{الأصول الأعمامة}} \quad (1)$$

هذه النسبة تعكس المنطق الاقتصادي المبني على فعالية مجموعة الأصول

$$\text{الربحية + زيادة في القيمة الربحية للسهم} \\ \text{منطق المضاربة في البورصة} = \frac{\text{القيمة الربحية للسهم في بداية المرحلة}}{\text{القيمة الربحية للسهم في بداية المرحلة}} \quad (2)$$

$$(3) \quad \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{رقم المال الخاص}} \simeq \text{المديونية المالية} = \text{منطق أصحاب المؤسسة}$$

$$(4) \quad \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{رقم الأعمال}} \simeq \text{المديونية التجارية} = \text{منطق فعالية التسيير}$$

• **العلاقة بين معدل المردودية الاقتصادية ومعدل المردودية المالية:**

لتوضيح هذه العلاقة أخذنا في الاعتبار تأثير الضرائب، سنأخذ مثالاً لمؤسستين "أ" و "ب"، واحدة تعتمد على الديون في تمويلها والأخرى فقط على أموالها الخاصة. (عبد الرزاق حبيب، 2009-2013، ص123)

الجدول رقم (21): يبين العلاقة بين معدل المردودية الاقتصادية ومعدل المردودية المالية

البيان	اسم المتغيرات	المؤسسة "أ" ليس لها ديون	المؤسسة "ب" لها ديون
مجموع الميزانية	مج أ ص = مج خ ص	200.000	200.000
الأموال الخاصة	أخ	200.000	50.000
الديون	د	0	150.000
النتيجة الاقتصادية	ف.إ.إ	40.000	40.000
معدل المردودية الاقتصادية قبل الضرائب	م.ق	%20	%20
معدل الضرائب على الأرباح	ض	%40	%40
معدل المردودية الاقتصادية بعد الضرائب	م ق (1-ض)	%12	%12
تكلفة الديون	ع	-	%10
مصاريف الفوائد	ع × د	0	15000
النتيجة قبل الضرائب	ن = ف.إ.إ - ع × د	40000	25000
معدل المردودية المالية قبل الضرائب	ن / أ خ	%20	%50
النتيجة بعد الضرائب (نتيجة صافية)	ن ص = ن (1-ض)	24000	15000
معدل المردودية المالية بعد الضرائب	م م = ن ص / أ خ	%12	%30

المصدر: رغب ملكة وآخرون، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2011، ص90.

إن العلاقة التي تربط معدل المردودية الاقتصادية بمعدل المردودية المالية تكون كما يلي، حيث:

م م: المردودية المالية، ف.إ.إ: هو الفائض الإجمالي للاستغلال، ع: معدل فوائد الديون، د: الديون، ض: معدل الضريبة، أخ: أموال خاصة، م ق: مردودية إقتصادية، ع خ ص: مجموع الخصوم، ع أ ص: مجموع

الأصول (رغب ملكة، بوشقير ميلود، 2011، ص90-91).

$$\text{م.م} = \frac{\text{ن ص}}{\text{أخ}} = \frac{\text{ف.إ.إ} - \text{ع.د}}{\text{أخ}} \quad (-1 \text{ ض})$$

$$\text{م.م} = [ \frac{\text{ف.إ.إ}}{\text{أخ}} - \frac{\text{ع.د}}{\text{أخ}} ] \quad (-1 \text{ ض})$$

$$\text{م.م} = [ \frac{\text{ف.إ.إ}}{\text{أخ+د}} \times \frac{\text{أخ+د}}{\text{أخ+د}} - \frac{\text{ع.د}}{\text{أخ}} ] \quad (-1 \text{ ض})$$

$$\text{م.م} = [ \frac{\text{ف.إ.إ}}{\text{أخ+د}} \times \frac{\text{أخ+د}}{\text{أخ}} - \frac{\text{ع.د}}{\text{أخ}} ] \quad (-1 \text{ ض})$$

ولأن:  $\text{أخ} + \text{د} = \sum \text{خ ص} = \sum \text{أ ص} \text{ و}$

$$\text{م.م} = \frac{\text{ف.إ.إ}}{\text{مج+أص}}$$

فإن:

$$\text{م.م} = [ \text{م.ق} \times (+1) - \frac{\text{د}}{\text{أخ}} ] \quad (-1 \text{ ض})$$

لنضع  $\frac{د}{أخ}$  كعامل مشترك

$$م.م = [م.ق + (1 + م.ق - ع) \times \frac{د}{أخ}] (1 - ض)$$

و  $\frac{د}{أخ}$  : ذراع الرفع

بالنسبة للمؤسسة "ب"

$$م.م = [20\% + (1 + 20\% - 10\%) \times 3] (1 - 40\%) = 30\%$$

نلاحظ: أن المردودية المالية للمؤسسة "ب" أكبر من مثيلتها في المؤسسة "أ"، وهذا نظرا لاستفادة المؤسسة الأثر من الأثر الإيجابي للرفع المالي نتيجة استخدام الديون، وهذا بسبب ارتفاع معدل المردودية الاقتصادية (12%) عن معدل فوائد الديون (10%)

إن المردودية المالية ترتبط بالمردودية الاقتصادية، وتكلفة الديون. فإذا كانت تكلفة الديون أقل من معدل المردودية الاقتصادية فإن معدل المردودية المالية يكون أكثر من معدل المردودية الاقتصادية، هذه الظاهرة تسمى أثر الرفع المالي، وعلى المؤسسة أن تتأكد أن هذا الرفع إيجابي، ويمكن أن تكون كذلك إذا كان:

أخ  $\frac{د}{أخ}$  الفرق (م - ق)  $< 0$ ، وبالتالي يزيد معدل المردودية المالية كما كان:  
الفرق (م - ق) موجبا وكبيرا

- ذراع الرفع كبيرا (مستوى الاستدانة)

- هذه النتيجة تجعلنا نعتقد أنه على المؤسسة أن تعظيم النسبة  $\frac{د}{أخ}$  جب أن تستدين إلى أقصى

الحدود، لكن في الحقيقة فإن الاستدانة تبقى محدودة نظرا لأسباب متعددة:

- يحدد المقرضون عادة التزامهم بنسبة الأموال الخاصة (ديون = 1 أو 2 مرة الأموال الخاصة).
- تكلفة الديون التابعة لمستوى الإستهانة، فإذا ارتفعت الديون فإذا ارتفعت الديون فإن معدل الفائدة الذي يطلبه المقرضون يرتفع أيضا، (لأن خطر عدم التسديد يزداد)، وهذا ما يقلص من الفرق (م - ق - ع).

- تزايد الاستدانة يقلل من استقلالية رئيس المؤسسة في التسيير. (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص90-91).

- **الخطر المالي يزداد مع الاستدانة:** لتوضيح هذا المفهوم، نأخذ المثال السابق مع بعض التغيير، لنعتبر أن هناك تباطؤا اقتصاديا كبيرا جعلف. إ للاستغلال ينخفض من 4000 إلى 5000، ولتقييم الآثار المترتبة عن هذا الانخفاض في المردودية الاقتصادية.

الجدول رقم (22): يبين الخطر المالي مع زيادة الاستدانة

البيان	اسم المتغيرات	المؤسسة "أ" ليس لها ديون	المؤسسة "ب" لها ديون
مجموع الميزانية	مج أ ص = مج خ ص	200.000	200.000
الأموال الخاصة	أخ	200.000	50.000
الديون	د	0	150.000
النتيجة الاقتصادية	ف.إ.إ	5000	5000
معدل المردودية الاقتصادية قبل الضرائب	م.ق	%2,5	%2,5
معدل الضرائب على الأرباح	ض	%40	%40
معدل المردودية الاقتصادية بعد الضرائب	م ق (1-ض)	%1,5	-
تكلفة الديون	ع	-	%10
مصاريف الفوائد	ع×د	0	15000
النتيجة قبل الضرائب	ن = ف.إ.إ - ع×د	5000	10000 -
معدل المردودية المالية قبل الضرائب	ن / أ خ	%2,5	%20 -
النتيجة بعد الضرائب (نتيجة صافية)	ن ص = ن (1-ض)	3000	-
معدل المردودية المالية بعد الضرائب	م م = ن ص / أ خ	%1,5	-

المصدر: (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص93).

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هذه النتائج يمكن الحصول عليها مباشرة بتطبيق العلاقة التي تربط المردودية المالية بالمردودية الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة "ب"، وحيث أن النتيجة الدورة سالبة للمؤسسة "ب"

$$م.م = [م.ق + (م.ق - ع) \times (1 - ض)] \times م.م$$

$$م.م = [2,5\% + (1 + (2,5\% - 10\%) \times 3)]$$

$$م.م = 20\%$$

وهنا يظهر أن أثر الرفع المالي سلبي لأن الاستدانة خفض المردودية المالية (effet de massive) ولتجاوز ذلك لا بد من تصحيح المردودية الاقتصادية وتخفيض تكاليف الديون بالتخلص أو التقليل من الديون للعودة إلى حالة أقل خطورة. ملاحظة: إن صياغة أثر الرفع المالي تمت من خلال القيم المحاسبية للأموال الخاصة والديون وهي تختلف مع الصياغة الأكثر دقة والتي تعتمد على القيم السوقية. وللرفع المالي ثلاث حالات تتمثل في ما يلي:

\* الحالة الأولى: يلعب أثر الرفع المالي دورا إيجابيا سفي الحالة التي تكون فيها المردودية الاقتصادية أكبر من معدل فوائد الديون، فكلما زاد ذراع الرفع زاد الفرق (م.ق - ع)، كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مردودية الأموال الخاصة.

\* الحالة الثانية: للرفع أثر حيادي عندما تتساوى المردودية الاقتصادية مع معدل فوائد الديون، هي حالة نادرة، هذا يؤدي إلى ثبات الأموال الخاصة عند نفس المستوى.

\* الحالة الثالثة: يلعب أثر الرفع دورا سلبيا في الحالة التي تكون فيها المردودية الاقتصادية أقل من معدل فوائد الديون وكل زيادة في ذراع الرفع تؤدي إلى انفاض مردودية الأموال الخاصة (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص94).

### المطلب 03: العلاقة بين المردودية والسيولة والنمو:

تتمثل العلاقة بين المردودية والسيولة والنمو في ما يلي:

1) العلاقة بين المردودية والسيولة: السيولة هي قدرة المؤسسة على تسديد الديون (ديون الاستغلال) بواسطة مستحقات الاستغلال. وتوجد علاقة بين المردودية والسيولة لأنه إذا انخفضت المردودية انخفض الإنتاج، وبالتالي انخفاض الزبائن وأيضا السيولة وإذا كانت هناك سيولة وليست هناك مردودية فسوف تفقدها شيئا فشيئا.

2) العلاقة بين المردودية والنمو: ونقصد بالنمو التوسع في نشاط المؤسسة، بمعنى تلك الزيادة في استثمارات المؤسسة، وبالتالي الزيادة في الإنتاج والبيع.

وحتى يكون هناك نمو، على المؤسسة أن تحتفظ بجزء من النتيجة كاحتياط وجزء بخر يوزع على الشركاء، وبالتالي كلما كانت المردودية كبيرة سمحت للمؤسسة بزيادة استثماراتها ووحداتها، وبذلك يتحقق النمو. (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص95)

## المطلب 04: العلاقة بين المردودية والخطر

توجد علاقة مباشرة بين المردودية والخطر، فكلما ارتفعت المردودية ارتفع الخطر، وكلما انخفضت المردودية انخفض الخطر.

وتتمثل المخاطر التي تواجه المؤسسة أساساً في:

- الخطر الاقتصادي
- الخطر المالي
- خطر الإفلاس

وعليه يجب على المؤسسة أن تقوم بدراسة هذه المخاطر والتنبؤ بها قصد تجنبها، وبالتالي الابتعاد قدر الإمكان عن الإفلاس والتصفية. وتخص هذه المخاطر المساهمين بالدرجة الأولى، ولهذا تعطى لأهمية لنتيجة الاستغلال لأنه بدونها لن تكون هناك أرباح للتوزيع، وبالتالي لن يقدم المساهمون على المخاطرة والاستثمار بأموالهم في المؤسسة، وهنا يتضح لنا أهم المخاطر:

**1- الخطر الاقتصادي وكيفية تحديده:** يتمثل في دورة الاستغلال التي تتم أساساً في العمليات التالية:

- في مؤسسة صناعية: شراء تخزين، إنتاج بيع.
- في مؤسسة تجارية: شراء وبيع.

ويقصد بالخطر الاقتصادي الناجم عن دورة استغلال المؤسسة، أي عجز هذه الأخيرة عن تمويل دورة استغلالها بواسطة مستحقاتها الخاصة اتجاه الزبائن، وفي هذه الحالة تلجأ المؤسسة إلى ديون قصيرة الأجل لتغطية هذا العجز.

ويحدد الخطر الاقتصادي بثلاثة طرق أساسية هي:

**أولاً: بواسطة حساسية الاستغلال:** ونعني بذلك تغير نتيجة الاستغلال مقارنة بتغير الإنتاج أو رقم الأعمال. ويحسب بالصيغة الرياضية التالية (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص 98).

التغير في نتيجة الاستغلال / نتيجة الاستغلال (ن-1)

معامل خطر الاستغلال =

التغير في الإنتاج / الإنتاج (ن-1)



كما يحدد هذا المعامل باستخدام رقم الأعمال كما يلي:

$$\text{معامل خطر الاستغلال} = \frac{\text{التغير في نتيجة الاستغلال / نتيجة الاستغلال (ن-1)}}{\text{التغير في رقم الأعمال / رقم الأعمال (ن-1)}}$$

كلما كان هذا المعدل مرتفعا، كلما دل ذلك على وجود حساسية كبيرة لدى المؤسسة، أي وجود خطر استغلال مرتفع بالنسبة لها، بعبارة أخرى فإن التغيرات الضعيفة في الإنتاج أو رقم الأعمال تؤدي إلى تغيرات مرتفعة في نتيجة الاستغلال، وهو ما يبين وجود حساسية مرتفعة إزاء الإنتاج. وتساوي هذا المعامل مع الواحد، يعني سأن تغيير نتيجة الاستغلال تساوي تغير الإنتاج أو رقم الأعمال (لا توجد حساسية). (زغيب مليكة، بوشنغير ميلود، 2011، ص98)

**ثانيا:** بواسطة عتبة المردودية: وتسمى أيضا بالنقطة الميتة، وتتحقق عتبة المردودية في المؤسسة عند حد معين من الإنتاج، والذي عنده لا توجد أرباح وخسائر، أي نتيجة الاستغلال تساوي الصفر، وعند هذه النقطة تكون المؤسسة في منطقة الخطر الاقتصادي وينبغي أن تبتعد عن ذلك: ويحدد خطر الاستغلال بواسطة عتبة المردودية كما يلي:

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{1-a}$$

حيث أن:  $a$  : هي النسبة المئوية للتكاليف المتغيرة مقارنة بالإنتاج أورقم الأعمال

$1-a$  : معدل الهامش على التكلفة المتغيرة

**ثالثا:** بواسطة الإحصاء: يحدد خطر الاستغلال في هذه الطريقة بواسطة الانحراف المعياري والذي يبين تشتت نتائج الاستغلال، ويحسب كما يلي:

$$\alpha = \sqrt{\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{n})^2}$$

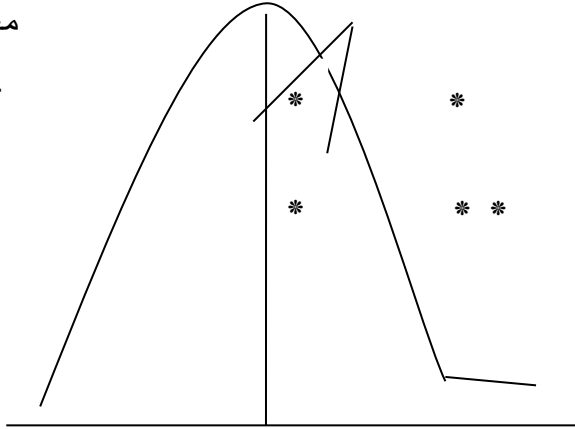
حيث:  $n$  : هي عدد السنوات

$x$  : هي متوسط نتيجة الاستغلال

الشكل رقم (13): يوضح نتائج الاستغلال بواسطة الانحراف المعياري

معدلات مشتتة

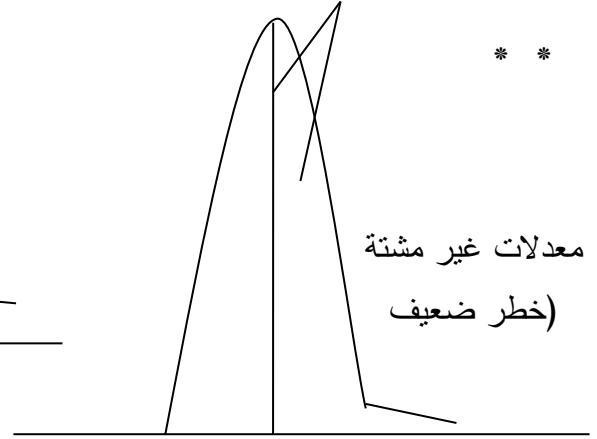
خطر مرتفع



\* \*

\* \*

معدلات غير مشتتة  
(خطر ضعيف)



المصدر: (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2011،

ص98).

نلاحظ من خلال الشكلين أنه كلما كان التشتت مرتفعا، كلما كان خطر الاستغلال مرتفعا (وجود

تغير مرتفع في نتائج الاستغلال)

ولتوضيح كيفية تحديد الخطر الاقتصادي بواسطة الحساسية وعتبة المردودية سوف نأخذ المثال

التالي:

الجدول رقم (23): يبين المعلومات المتعلقة بالمؤسسة "أ" و "ب".

المؤسسة "ب"		المؤسسة "أ"		المؤسسة البيان
2001	2000	2001	2000	
3200	2800	3200	2800	إنتاج
1280	1120	1760	1540	تكاليف متغيرة
1200	1200	800	800	تكاليف ثابتة
720	480	640	460	نتيجة الاستغلال
-	-	72	72	تكاليف مالية
720	480	568	388	النتيجة العادية

وسنقوم الآن بتحديد الخطر الاقتصادي بواسطة الحساسية وعتبة المردودية حيث تظهر نتائجه كما يلي:  
الجدول رقم (24): يحدد الخطر الاقتصادي بواسطة الحساسية وعتبة المردودية

المؤسسة		تحديد	الخطر الاقتصادي
"ب"	"أ"		
3.57	2,78	0.39      460/460 -640	بواسطة الحساسية
		0.14      2800/2800 -3200	
		0.5        480/480 -720	
		= _____ = _____	
		0.14      2800/2800 -3200	
2000	1778	800 800	بواسطة عتبة المردودية
		= _____ = _____	
		0.45      0.55-1	
		1200      1200	
		= _____ = _____	
		0.60      0.4-1	

(زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص98).

وعليه يكون التباين كما يلي: بالنسبة للمؤسسة "أ"

$$0,57 = \frac{1778 - 2800}{1778}$$

بالنسبة للمؤسسة "ب"

$$0,40 = \frac{2000 - 2800}{2000}$$

مما سبق يمكننا الخروج بالنتائج التالية:

- 1- نلاحظ بأن الخطر الاقتصادي المحدد بواسطة الحساسية للمؤسسة "ب" (3.57) أكبر منه في المؤسسة "أ" (2.78)، وعليه فالمؤسسة "ب" في وضعية أكثر خطورة.
- 2- كما أن حساب الخطر بواسطة عتبة المردودية يؤكد أن المؤسسة "أ" تصل إلى النقطة الميتة عند كمية إنتاج تعادل 1778 وحدة، في حين أن المؤسسة "ب" تحقق عتبة المردودية عند كمية إنتاج تعادل 2000 وحدة، وبالتالي فالابتعاد عن هذه النقطة (منطقة الخطر) يتطلب كمية أكبر من الإنتاج.
- 3- كلما زادت التكاليف الثابتة، كلما ارتفع الخطر.

## 2- الخطر المالي وكيفية تحديده: ونعني به ما يلي:

هو الخطر المتعلق بالمرادودية المالية، وهنا يتحمل المساهمون وحدهم عبئ الخسارة نتيجة الزيادة في الديون المالية للمؤسسة، والتي قد تؤدي بالمساهمين إلى سحب أموالهم نتيجة ارتفاع الخطر المالي. وكما هو الحال بالنسبة لخطر الاستغلال، فإن الخطر المالي الحالي يمكن تحديده باستخدام الطرق السابقة إضافة إلى طريقة النسب المالية.

أولاً: بواسطة الحساسية: ويمكن تحديد الخطر المالي بواسطة الحساسية كما يلي:

$$\text{الخطر المالي} = \frac{\text{التغير في النتيجة العادية / نتيجة الاستغلال - التكاليف المالية (ن-1)}}{\text{التغير في الإنتاج / الإنتاج (ن-1)}}$$

أو الخطر المالي

$$\text{الخطر المالي} = \frac{\text{التغير في النتيجة العادية / نتيجة الاستغلال (ن-1) - التكاليف المالية (ن-1)}}{\text{التغير في رقم الأعمال / رقم الأعمال (ن-1)}}$$

ثانياً: بواسطة عتبة المرادودية: ويمكن تحديد الخطر المالي بواسطة عتبة المرادودية كما يلي:

$$\text{عتبة المرادودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{a-1}$$

وأخذاً بمعطيات المثال السابق، يمكننا تحديد الخطر المالي بواسطة العتبة المرادودية والحساسية كما

يلي:

علماً بأن المؤسستين "أ" و "ب" لهما نفس الأصول الإقتصادية (1100 دج) وسياسة تمويل مختلفة

حيث أن:

- مؤسسة "أ": تقوم بتمويل استثماراتها بـ 600 دج ديون مالية و 500 دج أموال خاصة.

- المؤسسة "ب": تقوم بتمويل استثماراتها كلية بأموالها الخاصة.

وكما لاحظنا في دراستنا السابقة لأثر الرفع المالي، فإن المردودية المالية وكما لاحظنا في دراستنا الإقتصادية معدل تكلفة الديون ولكن ارتفاع المردودية المالية يؤدي إلى ارتفاع الخطر المالي. حالة المؤسسة "أ"

$$- \text{الحساسية} = 0.46 / 0.14 = 3.28 \text{ بعدما كانت } 2.78$$

$$- \text{عتبة المردودية} = 872 / 0.45 = 1938 \text{ بعدما كانت } 1778 \text{ (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص103. )}$$

حالة المؤسسة "ب"

$$- \text{الحساسية} = 0.5 / 0.14 = 3.57 \text{ وهي نفس النتيجة السابقة نظرا لعدم وجود المصاريف المالية.}$$

$$- \text{عتبة المردودية} = 1200 / 0.6 = 2000 \text{ لنفس السبب السابق.}$$

ثالثا: بواسطة النسب المالية: تستخدم النسب المالية كأداة لتحديد الخطر المالي للمؤسسة، وإذا كانت الديون تؤدي إلى ارتفاع هذا الخطر، فينبغي إذن أن يكون هناك حد لاستخدام الديون. ويستعمل خبراء التحليل المالي عادة قانون الثلث (قاعدة الدين الأقصى) والتي تنص على ما يلي:

يكون تمويل المؤسسة بـ:

3/1 أموال خاصة

3/1 ديون متوسطة وطويلة الأجل

3/1 ديون قصيرة الأجل

الجدول رقم (25): يوضح نسب مالية التي تحدد الخطر المالي

المعيار	العلاقات الرياضية	البيان
$3/2 \geq$	ديون متوسطة وطويلة المدى + ديون قصيرة المدى مجموع الخصوم	نسبة الديون الإجمالية
$1 \geq$	ديون متوسطة وطويلة المدى الأموال الخاصة	نسبة الديون الآجلة
$3\% \geq$ أو $10\% \geq$	التكاليف المالية أو رقم الأعمال الصافي التكاليف المالية أو القيمة المضافة	نسبة تغطية تكاليف الديون
$3 \geq$ سنوات	ديون متوسطة وطويلة المدى قدرة التمويل الذاتي	نسبة قدرة تسديد الديون

ومن خلال هذا وما تناولناه سابقا لدينا مثال شامل يتمثل فيما يلي:

الجدول رقم (26): يوضح الأرصدة الوسيطة للمخطط المحاسبي لعام 82 لثلاث سنوات كما يلي:

3	2	1	البيان السنة
6890	5750	4100	إنتاج مباع
3600	3000	2100	استهلاكات
530	450	360	خدمات
2760	2300	1640	القيمة المضافة
1650	1380	980	مصاريف العاملين
150	140	100	رسوم وضرائب
960	780	560	الفائض الإجمالي للاستغلال
-	40	10	نتائج مختلفة
40	40	30	تكاليف مختلفة
80	80	80	مخططات الاهلاكات
840	700	460	نتيجة الاستغلال
20	20	-	نتائج مالية
120	120	120	تكاليف مالية
740	600	340	النتيجة العادية قبل الضريبة
80	50	40	النتيجة الاستثنائية (ضارة)
660	550	300	نتيجة السنة
330	275	150	الضريبة على أرباح الشركة (50) %
330	275	150	نتيجة السنة الصافية

المطلوب:

1- تحديد وتحليل المردودية الإقتصادية والمردودية المالية.

2- تحديد وتحليل الخطر الإقتصادي والخطر المالي بواسطة الحساسية علما بأن الأصول

الإقتصادية بقبية ثابتة وتتكون من:

- أموال خاصة 800 دج

- ديون مالية 1000 دج (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص 105-106).

كما أن المؤسسة لم توظف عمالا جدد، واكتفت برفع الأجور، كما أن الديون بقبية هي الأخرى ثابتة مع

معدل التكلفة يقدر بـ 12%

الحل:

- الجدول رقم (27): تحديد المردودية الإقتصادية والمردودية المالية

البيان	1	2	3
المردودية الإقتصادية	$31\% = 1800/560$	$43\% = 1800/780$	$53\% = 1800/960$
المردودية المالية	$19\% = 800/150$	$34\% = 800/275$	$41\% = 800/330$

- تحليل المردودية الإقتصادية والمردودية المالية.

نلاحظ: أن ارتفاع معدل المردودية الإقتصادية مستمر من سنة لأخرى من 31% إلى 43% ثم إلى 53% يدل على أن المؤسسة تتمتع بقدرة على تحقيق الأرباح بطريقة مستمرة.

إن ارتفاع المردودية الإقتصادية راجع إلى ارتفاع الفائض الإجمالي للاستغلال في ظل ثبات الأصول الإقتصادية، والسبب في هذا هو ارتفاع الإنتاج المباع بنسبة 40% في السنة الثانية، و20% في السنة الثالثة، وليس ناتجا عن زيادة الاستثمارات (أصول إقتصادية) أو توظيف عمال جدد.

ونستنتج إذن: أن هذا الارتفاع في المردودية الإقتصادية سببه الفعالية في عمليات الإنتاج (تحسين نسبة الإنتاج) وعلى غرار المردودية الإقتصادية، فإن المردودية المالية قد ارتفعت هي الأخرى بطريقة ملفتة الانتباه من 19% إلى 34% ثم إلى 41% عبر السنوات الثلاث، وهذا الارتفاع المستمر يعود إلى الأسباب التالية:

- الارتفاع المستمر للمردودية الإقتصادية.
- استخدام الديون في تمويل بجانب الأموال الخاصة.
- ارتفاع المردودية الإقتصادية بمعدلات تفوق بكثير معدل تكلفة الديون، مما انعكس إيجابيا على المردودية المالية (الأثر الإيجابي للرفع المالي). (زغيب مليكة، بوشفير ميلود، 2011، ص 107)

### 3- خطر الإفلاس وكيفية تحديده: يمكننا توضيح خطر الإفلاس من خلال ما يلي:

نلاحظ أن الخطر المالي يعتد على الشركاء وحدهم، بينما خطر الإفلاس يعود على المؤسسة وجميع المتعاملين معها: المساهمون، العمال، البنوك، الزبائن، الموردين، الدولة....

وقد عرفت الإفلاس تطورا سريعا في السنوات الأخيرة، لكنها ما زالت عبارة عن مفهوم واسع يضم عدة معاني، فالمؤسسة المفلسة هي حسب البحوث في هذا الميدان:

- مؤسسة عاجزة (Entreprisedéfaillante): هي تلك المؤسسة التي تملك القدرة على تسديد ديونها، وتستعمل في ذلك السحب على المكشوف حسب (BEAVER .H.W) وحسب (KOENIG.G) فهي المؤسسة التي ليس لها مردودية وسيولة.

- مؤسسة تواجه صعوبات (Entreprise en difficulte) :يعرف (BESCO) الذي يعتبر المؤسسة التي تواجه صعوبات هي تلك التي تعاني من عدم التأقلم من المحيط وكذلك يعرف ( VANWYMEE .C & OAGHE.N) بأنها تلك المؤسسة التي تستطيع أن تحقق أهدافها الاقتصادية و... لكنها لا تملك مردودية وسيولة.

كذلك لدينا أن المؤسسة المفلسة تعتبر:

- مؤسسة هشّة (Entreprise vulnérable)
- مؤسسة في حالة إفلاس (Entreprise en faillite)
- مؤسسة في حالة التوقف عن التسديد (Entreprise insolvable)
- **تحديد خطر الإفلاس:** يحدد خطر الإفلاس بعدة طرق من بينها:

- التحليل الساكن الذي يعتمد على دراسة النسب المالية.

- بواسطة فائض الخزينة للاستغلال.

بواسطة نموذج التنقيط. (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص 108-109).

**أولاً: تحديد خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن:** ويركز هذا التحليل على الميزانية الوظيفية، بحيث يدرس

قدرة تسديد المؤسسة على المدى القصير والطويل كما يلي:

الجدول رقم (28): يحدد خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن

المعيار	العلاقات الرياضية	البيان
		في المدى المتوسط والطويل
$1 \geq$	$\frac{\text{الديون المتوسطة والطويلة المدى}}{\text{الأموال الخاصة}}$	نسبة الاستقلالية المالية
		في المدى القصير
$1 \leq$	$\frac{\text{المخزون + الزبائن + قيم الاستغلال الأخرى}}{\text{ديون المورد + قيم الاستغلال الأخرى}}$	نسبة السيولة العامة
$3/2 \leq$	$\frac{\text{الزبائن + قيم الاستغلال الأخرى}}{\text{ديون المورد + ديون الاستغلال الأخرى}}$	نسبة السيولة المختصرة
$1 \leq$	$\frac{\text{قيم جاهزة + سندات توظيف على المدى القصير}}{\text{ديون قصيرة المدى}}$	نسبة السيولة الجاهزة



يبين لنا الجدول أن تدهور النسب المالية السابقة مقارنة بالنسب المعيارية يدل على وجود خطر الإفلاس (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص 110).

**ثانياً: تحديد خطر الإفلاس بواسطة فائض الخزينة للاستغلال:** يمكن تعريف فائض الخزينة للاستغلال من خلال ما يلي:

- فائض الخزينة للاستغلال يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق فائض نقدي بواسطة الاستغلال، ويستعمل للأغراض التالية:

\* تحديد الخزينة.

\* دراسة قدرة المؤسسة على تمويل تطورها دون اللجوء إلى التمويل الخارجي.

\* التنبؤ بخطر الإفلاس

يحدد فائض الخزينة للاستغلال كما يلي:

فائض الخزينة للاستغلال (E.T.E) = الفائض الإجمالي للاستغلال (E.B.E) - تغير الاحتياجات من رأس المال العامل

\* وليكن لدينا مثال يوضح خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن وفائض الخزينة للاستغلال:  
لدينا المعطيات التالية الخاصة بالمؤسسة "أ" كما يلي:

الجدول رقم (29): يوضح معطيات المتعلقة بخطر الإفلاس للمؤسسة "أ"

السنة	2000	2001
إنتاج مباع	2300 (1500 تدفع فورا)	2800 (1800 تدفع فورا)
إنتاج مخزون	500	400
مواد أولية	1500 (900 تسدد فورا)	1700 (1000 تسدد فورا)
خدمات	40 تسدد فورا	60 تسدد فورا
أجور	800 تسدد فورا	800 تسدد فورا

وعلمنا أن الأصول الإقتصادية ثابتة وتساوي 1100دج، حيث أن 600دج ديون مالية و 500دج أموال خاصة.

1- حدد خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن (ما عدا نسبة السيولة الجاهزة) وبواسطة فائض الخزينة

للاستغلال. (زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص 113).

الجدول (30): تحديد خطر الإفلاس بواسطة التحصيل الساكن:

2001	2000	السنة النسبة
$500 = 600 - 1100$	$500 = 600 - 1100$	الأصول المالية الصافية
$1.4 = 700 / 500$	$1.2 = 600 / 500$	نسبة الاستقلالية المالية
$2 = \frac{400 + 100}{700}$	$2.17 = \frac{500 + 800}{600}$	نسبة السيولة العامة
$1.43 = 700 / 100$	$1.33 = 600 / 800$	نسبة السيولة المختصرة

تحليل خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن: نلاحظ على المدى المتوسط والطويل أن نسبة الاستقلالية المالية يجب أن تكون  $1 \geq$  النسبة للسنة الأولى و 1.4 بالنسبة للسنة الثانية، إلا أنها تساوي في الحالة التطبيقية 1.2، وهذا بالنسبة للسنتين، هذا يدل على وجود خطر الإفلاس، ويرجع السبب في ذلك إلى الديون المالية متوسطة وطويلة الأجل، التي تفوق الأموال الخاصة (700 مقابل 500) فلاجوء المؤسسة للديون المالية له أثر سلبي على الهيكل المالية للمؤسسة.

أما على المدى القصير فنلاحظ أن نسبة السيولة العامة مرتفعة خلال السنتين (2.17 في السنة الأولى و 2 في اسلنة الثانية) ومقارنتها بالنسبة المعيارية التي ينبغي أن تكون أكبر أو تساوي 1، تدل على أنه لا يوجد خطر الإفلاس على المدى القصير وحتى أن نسبة السيولة المختصرة التي ينبغي أن تكون أكبر أو تساوي 3/2 نجد أنها مرتفعة خلال السنتين، ويرجع السبب في ذلك إلى قدرة المؤسسة على تسديد ديون الموردين بواسطة القيم المستحقة على الزبائن.

\* إن تحليل خطر الإفلاس بواسطة التحليل الساكن يبرز لنا نوعا من التناقض، حيث لاحظنا وجود وجود خطر الإفلاس في المدى المتوسط والطويل وعدم وجوده في المدى القصير، ولتجاوز هذا التناقض ينبغي علينا أن نقوم بالتحليل الديناميكي الذي يبين العلاقة بين الفائض الإجمالي للاستغلال (E.B.E) وفائض الخزينة للاستغلال (E.T.E) الذي يعتبر مؤشرا أساسيا لتحديد خطر الإفلاس.

الجدول رقم (31):تحديد خطر الإفلاس بواسطة فائض الخزينة للاستغلال

فائض الخزينة للاستغلال	الفائض الإجمالي للاستغلال	الفائض الإجمالي للاستغلال	فائض الخزينة للاستغلال	الفائض الإجمالي للاستغلال	إنتاج مباع
1800	2800	1500	800 (زيائن)	2300	إنتاج مخزون
-	400 (مخزون تام)	-	500 (مخزن تام)	500	مواد أولية
1000-	1700	900 -	600 (مورد)	1500	خدمات
60-	60	40 -	-	40	أجور
800-	800	800 -	-	800	المجموع
60-	640	240 -	700 -	460	

من خلال تحليل الإفلاس بواسطة فائض الخزينة للاستغلال: من خلا النتائج نلاحظ وجود فائض إجمالي للاستغلال مرتفع خلال السنتين وخاصة في السنة 2 (460، 640)، ولكن رغم ذلك نلاحظ وجود فائض خزينة للاستغلال سالب (- 240، -60) ورغم تحسنه في السنة الثانية مقارنة بالسنة الأولى، إلا يبقى سالبا، وهذا سيدل على وجود خطر الإفلاس، ويرجع السبب في ذلك إلى ارتفاع القيم المستحقة على الزيائن والتي لم تحصل بعد، بالإضافة إلى أن المؤسسة تواجه صعوبات في بيع المخزون التام.

ثالثا: تحديد خطر الإفلاس بواسطة نماذج التنقيط: إن طرق التنقيط هي عبارة عن نماذج، بحيث كل نموذج دالة تضم مجموعة من النسب التي تعتبر كمغيرات، وتستعمل هذه النماذج لإعطاء نقطة للمؤسسة (Score)، وتبين هذه النقطة الوضعية المالية، الشيء الذي يسمح بتحديد المجال الذي تنتمي إليه هذه المؤسسة.

- إذا كانت المؤسسة في منطقة خطر، فهي إذن مؤسسة غير سليمة.

- إذا كانت المؤسسة خارج منطقة الخطر فهي إذن مؤسسة سليمة.

الاستعمال: استعملت هذه النماذج في البداية من طرف البنوك بهدف تنقيط المؤسسات قبل اتخاذ قرار منحها القروض أو رفض ذلك، فإذا تحصلت المؤسسة على نقطة مرضية تمنح لها القروض والعكس صحيح.(زغيب مليكة، بوشقير ميلود، 2011، ص 115).

ويرجع سبب كثرة استعمال البنوك لهذه النماذج لتمييزها ببعض الإيجابيات مقارنة بالتحليل المالي، فهي سهلة الاستعمال كونها نماذج جاهزة، كما أن تطبيقها لا يتطلب وقت طويل على عكس التحليل المالي الذي يستغرق وقتا طويلا لجمع المعطيات الضرورية للمؤسسة ثم القيام بتحليلها بعد ذلك.

وقد توسع حاليا استخدام نماذج التنقيط وأصبحت تستخدم في التنبؤ بخطر الإفلاس(زغيب مليكة، بوشقير

ميلود، 2011، ص 116).

## خاتمة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير هي عمليات وإجراءات القصد منها هو التحكم في التسيير، والتأثير في سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف، وذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين موارد المؤسسة المالية والبشرية، وذلك لضمان الملاءمة وكذا التمكن من بلوغ الأهداف واستخدام الموارد بأقل التكاليف مما يزيد من مردودية المؤسسة.

وعلى إثر ما تقدم في هذا الفصل بالتطرق إلى مراقبة التسيير محاولين الإلمام بماهية مراقبة التسيير والمهام المطلوب القيام بها من قبل المراقب، وتعرضنا في نهاية هذا الفصل على جملة من الأدوات، وذلك اعتمادا على جملة من الأدوات حيث تم حصرها في ثلاثة أنواع رئيسية، وهي الميزانيات وأدوات المحاسبة ولوحة القيادة.

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة قروز "وادي العثمانية"

### تمهيد:

تطرقنا في الجانب النظري من هذه المذكرة إلى دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بمصطلح مراقبة التسيير وجميع المفاهيم التي من الممكن أن ينطوي تحتها هذا المصطلح لكن تبقى ناقصة لذلك لا بد من إسقاطها على الجانب التطبيقي لذا قمنا بإجراء دراسة عملية لإحدى المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في مؤسسة "قروز بن حسين اقرو التغذية وادي العثمانية" والتي حاولنا من خلالها إعطاء لمحة موجزة ومختصرة عن نشأة وتطور هذه المؤسسة إضافة إلى هيكلها التنظيمي ومختلف الخدمات المقدمة على مستوى مختلف المصالح

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة " قروز "
- عرض واقع مراقبة التسيير بمؤسسة "قروز"

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة 'قروز بن حسين اقرووللتغذية وادي العثمانية'

### المطلب 1: تعريف المؤسسة

'قروز بن حسين اقرووللتغذية وادي العثمانية': هي مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة لإنتاج الحليب ومشتقاته (لبن 'زبدة' جبن) رأس مالها 400.000.000 دج

أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة: بدأت نشاطها بتاريخ 2-04-2001 تحت عنوان 'إنتاج الحليب ومشتقاته' (ملبنة) شخص طبيعي من ثم بداية النشاط للشخص المعنوي من 03-09-2003 تحت عنوان 'إنتاج الحليب ومشتقاته' (ملبنة 'مزبدة' مجبنة) المراحل التي مرت بها المؤسسة:

المرحلة الأولى: بداية من تاريخ 02-04-2001 بقيد شخص طبيعي لإنتاج الحليب ومشتقاته (ملبنة) باسم بن حسين عبد الناصر

المرحلة الثانية : بداية من تاريخ 03-09-2003 بقيد شخص معنوي لإنتاج الحليب ومشتقاته ملبنة 'مزبدة' مجبنة-مذبح للدواجن-مخابر-غرف للتبريد-اللحوم المبصرة-تغذية الأنعام ثم عدل نشاطها بتاريخ 11-04-2005 حيث أضيف إليها تعبئة المياه المعدنية والمشروبات الغازية الغير كحولية وصناعة الشكولاطة

المرحلة الثالثة : تتضمن توسيع الملبنة بالمدخل الشرقي لوادي العثمانية وهي طور الإعداد والانتاج. ثانياً: المقر الرئيسي للمؤسسة:

تقع في 01 شارع مخلوفي سليمان وادي العثمانية ولاية ميله ' ضمن المحيط العمراني ورشة مجاني شمالاً' الملعب البلدي جنوباً ' الحديقة العمومية البلدية شرقاً ورشة مجاني غرباً تتربع على مساحة إجمالية قدرها 2500م<sup>2</sup> أما المساحة المبنية فتقدر ب: 1300م<sup>2</sup> ثالثاً: منتوجات المؤسسة:

تعتمد المؤسسة في نشاطها أساساً على مادة الحليب المسحوق ' والحليب الطازج (البقرة) والذي يحول إما إلى حليب للاستهلاك المباشر وإما لإنتاج مختلف أنواع الجبن والزبدة والقشدة ' بحيث يتم تصنيع 17 نوع من الاجبان معدة للتسويق ونذكر منها:

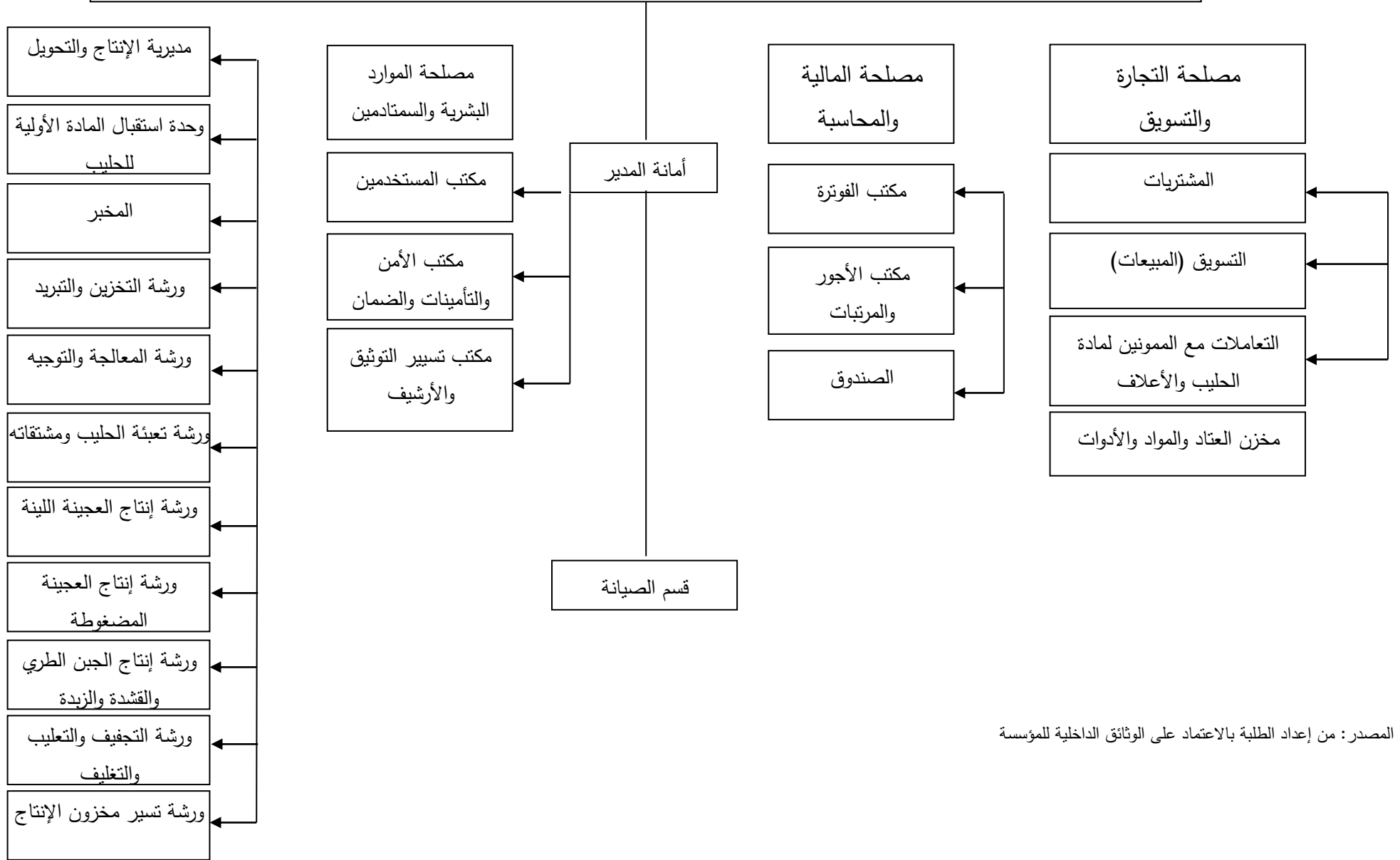
- الكوممبير (Camembert)
- الجبن الأحمر (fromage rouge)
- الجبن الطري (fromage fondu)
- والزبدة (Beure)
- القشدة (Crème Fraiche)
- الجبن الجاف ( fromage Sec )
- قشدة الكوممبير (Crème de Camembert)

#### رابعاً: المهام الأساسية للمؤسسة:

تتميز هذه المؤسسة بالتنسيق العقلاني و الرشيد الذي يؤدي إلى زيادة المردودية والفعالية ولهذا فالمؤسسة الاقتصادية لها آفاق وأهداف تعمل على تحقيقها كما لها مهام تقوم بها نذكر منها:

- دراسة فكرة المشروع وأبعاده.
- التشاور في اختيارالمكان.
- دراسة التقنية في ميادين مختلفة.
- مراقبة التحقيق الهيكلي للمشروع و التنسيق الدائم.
- تحقيق أعمال مختلفة.
- التفاوض مع الممولين.
- مراقبة عملية النقل ودخول المادة الأولية إلى ورشات العمل.
- تنمية المشروع إلى أعلى درجة.
- زيادة مردودية المؤسسة .

الرئيس المدير العام: تنفيذ السياسات العامة والتنظيمات والمخططات المبرمجة والسهر على تطبيق



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة



## عرض أهم المصالح:

مصصلحة التجارة والتسويق: مهمتها الأساسية في البيع بالدرجة الأولى وتنقسم إلى عدة أقسام:

### - قسم المشتريات: Service maintenance

تدخل هذه المصلحة في علاقة دائمة مع الموردين (خارج الوحدة) من جهة ومن جهة أخرى تعمل باستمرار (داخل الوحدة) مع المصالح التقنية للوحدة ومصلحتي المالية والمحاسبة (فواتير الموردين) وذلك مع مصالح المخازن من أجل استقبال الموارد التي يتم شراؤها، وتكفل هذه المصلحة بالمشتريات المحلية وتدرس برنامج الاحتياطات وتراقب السوق كما أنها تقوم بالاتصال مع الموردين قصد دراسة الأسعار، الكمية والنوعية، وهذه المصلحة تشرف على فرع تسيير المخزون الذي يحتوي على مخزون من المواد واللوازم.

- التسويق Marketing: يقوم بعدة مهام منها الفوترة، التعامل مع الزبائن وأيضا مع الذين يشترون بكميات كبيرة من المنتجات (زبائن دائمين) حيث تمر عملية البيع بعدة خطوات هي:

\* عرض المنتج (السلعة): بعد الحصول على سند الطلبية من عند الزبون عن طريق الفاكس أو البريد وموافقته على عرض تقييم أسعار المؤسسة، يتم القسم التجاري بدراسة سند الطلبية من حيث الكمية ونوعية المنتج.

\* تنفيذ وتقديم السلعة.

- التعاملات مع الممومين لمادة الحليب: لهذه المصلحة مكتب خاص بتجميع الحليب ويقوم بهذه العملية ممومين يعرفون باسم "مجموا الحليب" (Colecteur) حيث يقومون بجمع مادة الحليب من مختلف الأماكن الخاصة بالفلاحين (epveur).

\* كما تتحصل هذه المصلحة على مسحوق الحليب .... من الديوان الوطني للحليب ومشتقاته بسعر مميز.

\* مخزن العتاد والمواد والأدوات: هو عبارة عن المكان الذي يتم فيه جمع الموارد والأدوات التي تستعمل في عملية الإنتاج.

\* مصلحة المالية والمحاسبة: تتمثل مهمة هذه المصلحة في تحليل وضبط المعلومات لمعرفة نتيجة المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة وتقوم بعدة مهام أهمها:

- مسك دفاتر وملفات العملاء.

- تنفيذ قوانين الموردين.

- تحديد وإعداد الطلبيات على مختلف المنتجات.

- مسك اليوميات من المبيعات والمشتريات، تعتمد بالدرجة الأولى وبالنسبة لمؤسسة قروز بن حسين أفرو للتغذية فإنها المحاسبة العامة (Comptabilité générale) وهي تقوم بحساب جميع مدخلات ومخرجات المؤسسة.

\* مكتب الفوترة: تتحصر وظيفة هذا المكتب في:

- تحرير سند العملية: يشمل هذا السند نوعية الطلبية من حيث اللون، الشكل، القياس، والورشات التي بها صناعة المنتج.

- تحرير الفواتير بعد نهاية تصنيع المنتج تقوم بإنشاء الفاتورة والتي تتضمن: بيان المنتج، سعر الوحدة، المبلغ والقياس وتتجزئ ثلاثة نسخ للفاتورة.

\* نسخة تقدم للقسم التجاري.

\* نسخة تقدم إلى القسم المحاسبي.

\* نسخة تقدم إلى الزبون.

مكتب الأجور والمرتبات: يشرف هذا المكتب على تحرير كشوف عمال المؤسسة.

\* الصندوق: (La caisse) تتمثل وظيفته في استلام المنتج المباع.

3- مصلحة الموارد البشرية والمستخدمين (Service personnel): تشرف هذه المصلحة على تسيير الموارد البشرية وتنقسم إلى أمانة المدير (السكرتارية) وهي مكتب تابع للمدير يعمل بها السكرتير وهو بمثابة اليد اليمنى للمدير ومن مهامها:

\* استقبال المكالمات الهاتفية والفاكسات.

\* استقبال وتوجيه الزوار والعمال إلى مكتب المدير.

\* تسجيل مواعيد المدير.

\* إنشاء صور طبق الأصل للرسائل والوثائق السرية والإشراف على قسم الأرشيف.

- قسم الصيانة (Atelier maintenance): هي الورشة التي تقوم بإصلاح كل الأجهزة الإنتاجية وصيانتها عند العطب والعطل.

- مكتب المستخدمين: يسهر هذا المكتب على تقديم الخدمات إلى العمال، تتكون من مكنتين الأول: مخصص لمسؤول المصلحة في الكثير من المهام كما أنها تشرف على العلاقات الاجتماعية.

مكتب الأمن والتأمينات والضمان الاجتماعي: يهتم بكل الإجراءات التي تخص تأمين العامل ضد المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها أثناء عمله وكذلك أثناء ما يخص المنح العائلية والتعويضات النقدية على الأضرار التي تلحق العامل أثناء عمله.

- مكتب تسيير التوثيق والأرشيف: يهتم بحفظ مختلف الوثائق والسندات الخاصة بالمؤسسة لعدة سنوات.

4- مديرية الإنتاج والتحويل (Service production): هي المديرية المشرفة على الإنتاج وتنقسم إلى:

\* وحدة استقبال المادة الأولية (الحليب): في هذه المصلحة يتم استقبال مادة الحليب كما تقوم بأخذ عينة من هذا الحليب وتبعثها إلى المخبر.

\* المخبر: يقوم بفحص وتحليل هذه العينة ويشترط أن تكون مطابقة بمجموعة من الشروط تضمن جودة الحليب كما تقوم بفحص وتحليل المنتوجات النهائية (Camembert, Fromage rouge).

\* ورشة التخزين والتبريد: بعد معاينة المنتجات من قبل المخبر والمصادقة عليها، تهتم الورشة بتخزين وتبريد المنتج.

\* ورشة المعالجة والتوجيه (Traitement): تقوم هذه الورشة بتحضير الحليب (Poudre) وهي أيضا مسؤولة على توجيه الحليب وإرساله إلى ورشة التعبئة، كما تقوم أيضا بتحضير مادة اللبن (وضع مختلف الخمائر).

\* ورشة تعبئة الحليب ومشتقاته: تقوم هذه الأخيرة باستقبال الحليب، اللبن المعالج ووضعه في الأكياس ثم إرساله إلى غرف التبريد.

\* ورشة إنتاج العجينة اللينة: تقوم هذه الورشة باستقبال الحليب المعالج، وفيها يتم إضافة مختلف الخمائر والمواد الكيميائية حتى نتحصل على عجينة لينة مثل (Camembert)

\* ورشة إنتاج العجينة المضغوطة: وتقوم بنفس مهام الورشة السابقة للحصول على عجينة مضغوطة مثل (Fromage rouge)

\* ورشة الجبن الطري والقشدة والزبدة: تقوم هذه الورشة بإعداد، تحضير منتجات الجبن وكذا القشدة والزبدة وإرسالها للتخزين.

\* ورشة التجفيف والتعليب والتغليف: بعد عملية الانتهاج يمر المنتج إلى ورشة التغليف ويتم تغليف المنتج وإجراء التعديلات النهائية.

\* ورشة تسيير مخزون الإنتاج: تقوم هذه الورشة بالإشراف على تسيير المخزون (المنتجات النهائية).

## المطلب 2: أهداف وخدمات المؤسسة

أولاً: أهداف المؤسسة أهداف المؤسسة: من الأهداف الأساسية التي تعمل المؤسسة على تحقيقها:

- تطوير وتنمية المنتجات.
- تحسين المنتج وإدماج مواد جديدة.
- تحسين المنتج الوطني وتطويره حسب المواصفات العالمية.
- انتاج أنواع جديدة من المشتقات.
- تغطية السوق بالمنتجات.

### ثانياً: خدمات المؤسسة

إن هذه المؤسسة تلعب دوراً اقتصادياً يتجلى من خلال مساهمتها في امتصاص البطالة بفتح مناصب شغل جديدة لاستيعاب أكبر عدد من شباب المنطقة التي تعاني من البطالة إضافة إلى أنها تسهر على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال وبأحسن مردودية الإنتاج وزيادة الفعالية الاقتصادية وفيما يلي أهم الأنشطة التي قامت بها المؤسسة:

- توزيع الأرباح على العمال في الأعياد والمناسبات.
- تقديم مساعدات خيرية لفائدة جمعية الهلال الأحمر الجزائريين وفئة المعوزين وإنشاء جمعيات خيرية مثل قفة رمضان.
- تكريم العمال في بعض المناسبات

## المبحث الثاني: دراسة أدوات مراقبة التسيير في مؤسسة قروز بن حسين أقرؤ تغذية - وادي العثمانية

### المطلب 1: أدوات مراقبة التسيير المستعملة في مؤسسة قروز بن حسين أقرؤ تغذية

يتم تحت هذا العنوان التطرق إلى أهم الأدوات:

أولاً- لوحة القيادة: نظراً لأهمية المعلومة في اتخاذ القرارات وضرورة الحصول عليها فإن المؤسسة تحاول ضبط وإعداد لوحة القيادة وذلك من خلال المعلومات المتحتمل عيها من السوق والطلب فيه وفي السنة  $n$  وعلى حساب أيضا الدورات السابقة للسنة  $1-n$  لمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقاً مع النتائج المتحصل عليها ومحاولة معرفة الانحرافات وأسبابها وتبيان كيفية المعالجة ثم قيام مراقب التسيير بإرسالها إلى المدير للقيام بوضع الإجراءات اللازمة للتحسين.

ثانياً- نظام المعلومات: من خلال القيام بدراستنا مؤسسة قروز وجدنا أنها لا تعتمد على نظام المعلومات فس نشاطها ولكن تسعى إلى إدراجه في السنوات القادمة.

ثالثاً- المحاسبة التحليلية: نظراً لأهمية المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسة باعتبارها أداة فعالية في مراقبة التسيير، حيث تسمح بمراقبة النفقات ومصاريف الإنتاج كما تعمل على خفض من التكاليف والتكلفة النهائيو للمنتج وقاس مردودية التصنيع.

رابعاً- المحاسبة العامة: تعتبر من أهم الأدوات التي تستعملها المؤسسة في عملية مراقبة التنبؤ كونها إلزامية التطبيق وأهم الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العامة في المؤسسة هي:

- جميع وتحليل وتسجيل مختلف العمليات.
- السماح بمعرفة مدى تطور ذمة المؤسسة (الأصول والخصوم).
- تزويد مختلف المتعاملين مع المؤسسة بالبيانات (الزبائن، الموردون، البنوك).

كما تستخدم تقنيات تجعل من المحاسبة العامة أداة تسمح بالرقابة على سير نشاط المؤسسة لذا فإنه:

أ- يتم إفاق جدول حساب النتائج بمعايير تقديرية تخص اسلنة المقبلة ومعايير خاصة بالسنة الماضية.

وفيما يلي جدول النتائج للمؤسسة على الشكل التالي:

اسم الحساب	النتائج الفعلية للشهر 1 سنة 2005	النتائج الفعلية (الحالية) لشهر 1 سنة 2006	النتائج التقديرية للشهر 1 سنة 2007
المبيعات...			
تكاليف الشراء...			
الهامش الإجمالي...	X	XX	XXX
.....			

هذه التقنية تسمح لجميع الأقسام بالمؤسسة من مقارنة النتائج الحالية الشهرية مع النتائج الشهرية للسنة الماضية والسنة القادمة وملاحظة التغيرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة.

ب- تستخدم المؤسسة محل الدراسة تقنية الأرصدة الوسيطة للتسيير حيث يتم تحضير جدول الحسابات والنتائج شهريا كما يسمح بإظهار مختلف الحسابات المشكلة للأرصدة وتأثيرها على النتيجة (مقابلة أجريت مع رئيس قسم المحاسبة)

خامسا- إجراء مقارنة مع جدول حسابات النتائج لمؤسسة قروز والمؤسسة X

لأجل فهم أكثر لطبيعة جدول حساب النتائج ومكوناته نسعى لتحليل وترجمة مختلف العناصر بإجراء مقارنة مع جدول حسابات النتائج حسب طبيعة لمؤسسة قروز وجدول النتائج حسب طبيعة لمؤسسة (X). من خلال ما يلي:

1- مقارنة البيانات الموجودة في جدول حساب النتائج للمؤسسة قروز وجدول حساب النتائج للمؤسسة (X). \* من ناحية الخطوات:

- في مؤسسة قروز: تتبع هذه المؤسسة مجموعة من الخطوات الموضحة في الجدول (أنظر ملحق رقم 1)  
- في مؤسسة (X): تتبع هذه المؤسسة مجموعة من خطوات الموضحة في جدول (أنظر الجدول رقم 8 في الجزء النظري).

\* من ناحية الشكل:

- في مؤسسة قروز: تعمل هذه المؤسسة وفق دورتين هي سنة N وسنة N-1 وكل سنة تتفرع إلى جانب ودائن وجانب مدين.

- في مؤسسة (X): تعمل هذه المؤسسة وفق دروة واحدة هي سنة N كما تعمل هذه المؤسسة بمبالغ إجمالية فقط.

\* من ناحية الأهداف:

- في مؤسسة قروز: الهدف الرئيسي لهذه المؤسسة هو تحقيق الأرباح بدرجة أولى لذا فهي تعمل على تحقيق أهداف مالية فقط.

- فيمؤسسة (X): لا تسعى هذه المؤسسة إلى تحقيق الربح بل تسعى إلى تحقيق أهداف اقتصادية بحتة.  
\* من ناحية التوجه:

- في مؤسسة قروزاللمؤسسة (X) تكون أعمالهما موجهة إلى داخل المؤسسة.  
\* من ناحية الاختلاف في العناصر:

كلتا المؤسستين تعملان بنفس المنطق في جدول حسابات النتائج لكن هناك اختلاف في بعض العناصر.  
- في مؤسسة قروز: توجد العناصر التالية:

- Impots exigibles sur résultats ordinaires
- Impots différés (variations) sur résultat ordinaires
- Résultat net de l'ensemble consolidé (1)
- Dont part des minoritaires (1)
- Part du groupe (1)

بينما في المؤسسة (X) فهي لا تتضمن هذه العناصر.  
\* من حيث معالجة المعلومات:

كلتا المؤسستين تحتويات على نظام لمعالجة المعلومات يكون (شامل، دقيق، رسمي، قطعي، سريع...)  
\* من ناحية الزمن:

- مؤسسة قروز: هدفها من وراء إعداد هذه الجداول هو مقارنة نتائج السنوات الماضية مع السنوات الحاضرة.

- مؤسسة (X): تعمل هذه المؤسسة وفق نفس الزمن (ماضي، حاضر).

\* من ناحية القانون: يعتبر جدول حساب النتائج إجباري للعمل به في المؤسستين (قروز و مؤسسة (X)).  
\* من ناحية التقييم:

- مؤسسة قروز: يتم التقييم لأجل:

- معرفة أسباب التراجع أو أسباب التحسن من خلال معرفة نقاط القوة والضعف.

- في مؤسسة (X): تعمل بنفس الأسباب بالإضافة إلى أن هذا الجدول يسمح بتحضير القرارات بشكل جيد في الوقت المناسب.

## المطلب 2: تقييم أدوات مراقبة التسيير المطبقة في مؤسسة قروز بن حسين أقرو تغذية

يتم في هذا العنصر تقديم شكل تقييمي لمراقبة التسيير من خلال ذكر إيجابية كل أداة وسلبياتها

وتقديم بعض الإقتراحات:

### 1- تقييم لوحة القيادة:

تلعب هذه الأداة دورا هاما وفعالا في مراقبة تسيير المؤسسة وتحتوي على كل البيانات اللازمة وتعتمد على مؤشرات قياس الأداء.

### 2- تقييم نظام المعلومات:

إن المؤسسة لا تملك نظام معلومات وهذا ما لوحظ خلال التريص ولهذا واجتهدنا صعوبات كثيرة في الحصول على المعلومات وخاصة الوثائق أدوات مراقبة التسيير إذ ليس لديها شبكة للحصول على المعلومات كما أن هذه الأخير ضمن مخططاتها المستقبلية.

### 3- تقييم المحاسبة التحليلية:

زيادة الاهتمام بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة يسمح بتحصيل أعباء الأقسام بطريقة عقلانية وتشخصي المشاكل الموجودة والتوقع لما سيكون عليه الوضع في المستقبل من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من المراقب وأنه ليس المسؤول عن تحسين الأداء.

### 4- تقييم المحاسبة العامة:

تستعمل المؤسسة تقنيتين على سير العمليات بها وهما: التقنية الأولى هي طريقة الأرصدة الوسيطة، أما التقنية الثانية فتتمثل في إرفاق الجدول حساب النتائج بمعايير فعلية تخص السنة الماضية مما يبين أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المحاسبة العامة في عملية مراقبة التسيير.

## المطلب 3: دور مراقبة التسيير في مؤسسة قروز

إن يتجلى دور مراقبة التسيير في العناصر التالية:



- تحسين وتطوير المنتجات
- الوصول إلى الأهداف السمطرة من قبل المؤسسة.
- السهر على استمرارية المؤسسة من خلال مراقبة مختلف المصالح.
- وضع تقارير دورية لمراقبة الإنجازات المقدمة.
- ضمان المتابعة المالية والإدارية لهذه الشركة.

### خلاصة الفصل الثاني:

للدراسة التطبيقية أهمية كبيرة في الفهم الجيد للموضوع محل الدراسة وهو ما ينطبق على مراقبة التسيير في المؤسسة الإنتاجية حيث أن الهدف من الجانب التطبيقي هو محاولة إسقاط ما تم التعرف عليه

في الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة مؤسسة معينة، وهذا ما قمنا به من خلال تربصنا، وذلك باستعراضنا لبرنامج مراقبة التسيير المعمول به، فمراقبة التسيير تلعب دورا هاما في تنظيم وتسيير المؤسسات وذلك لأنها تعتمد على قواعد واضحة وإجراءات عملية شفافة وبسيطة.

وتناولنا في هذا الفصل دراسة واحدة من المؤسسات على مستوى ولاية ميلة وهي مؤسسة قروز بلحسين وادي العثمانية من خلال قيامنا بتعريف هذه المؤسسة وعرض أهم المهام التي تقوم بها مرورا بهيكلها التنظيمي بإسقاطنا الدراسة النظرية عليها والتعرف على أهم الأدوات المستخدمة في هذه المؤسسة.

## الخاتمة العامة

إن مراقبة التسيير تلعب دورا هاما في استمرارية المؤسسة بالعمل على تحقيق أهدافها المرجوة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات من خلال المتابعة والرقابة المستمرة بما حقق من نتائج فعلية مقارنتها مع الهدف المسطر من قبل المؤسسة واستبعاد الانحرافات واكتشافها إن وجدت لمعالجتها في الوقت المناسب.

نتائج الفرضيات:

بعد القيام بالدراسة الوصفية والتحليلية لمراقبة التسيير في قروز من الجانب النظري ودراسة حالة خلصنا إلى النتائج التالية:

- مراقبة التسيير هي وظيفة مهمة داخل المؤسسة من خلال التوفيق بين استراتيجيات وعمليات مراقبة التسيير لتصحيح الانحرافات.
- من بين الأدوات المستعملة في وحدة قروز وادي العثمانية هي لوحة القيادة، المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.
- تعتبر مراقبة التسيير المسار الذي يتم من خلاله التأكد من أن الموارد المتاحة استعملت بعقلانية مما يزيد من مردودية المؤسسة.

صعوبات البحث:

وقد واجهتنا مجموعة من الصعوبات في بحثنا هذا هي:

- رغم استقبالنا من طرف الأقسام إلا إن وقت التفريغ لنا كان محدودا بسبب ضغوط العمل.
- كثرة المعطيات للمؤسسة مما أدى لصعوبة تحليلها.

التوصيات:

بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها بخصوص الموضوع فإننا نوصي مؤسسة قروز وادي العثمانية بما

يلي:

- إعطاء أهمية كبيرة لمراقبة التسيير.
  - تجميع أدوات الرقابة وجعلها متكاملة من أجل الوفاء بالغرض.
  - من يتولى منصب مراقب عملية التسيير عليه أن يقوم بتصحيح المفاهيم حول مراقبة التسيير بأن يساعد على تحقيق الأهداف.
- مراقبة التسيير عملية أو مسار يتأكد من خلاله المسيرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية لتحقيق الأهداف المسطرة.
- لذا توجد العديد من الأدوات التي تستعملها مراقبة التسيير منها التقليدية كالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية... والحديثة كالميزانيات التقديرية.
- ومنه المراقبة لا ترمي فقط على اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المقصرين وإنما هي أيضا أداة بيد المسؤولين بغرض تعبئة الطاقات والموارد المتاحة واتخاذ القرارات الكفيلة بتأمين السير الحسن والأداء الفعّل.

الملاحق

ملحق رقم 1: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة قروز

**EURL GROUZ BENHACIE  
RUE MEKHLOUFI SLIMEN OUED ATHMENIA**

**PERIODE DU :01/01/205 AU 31/03/2015**

Désignation	Notes	Exercice N		Exercice	
		D	C	D	C
Venteetproduitsannexes			****		****
Variationstocksproduitsfinisetencours			****		****
ductionimmobiliséPro					
Subvention d			****		****
<b>I-L'exercice de production</b>			****		****
Achatsconsommée		****		****	
Serviceextérieursetautreconsommation		****		****	
<b>II-CONSOMMATION DE LEXERCICE</b>		****		****	
<b>III-VALEUR AJOUTEE DEXPLOITATION</b>			****		
Chargesdepersonnel		****		****	
Impotstaxesetversmentsassimilés		****		****	
<b>IV-EXCEDENT BRUT DEXPLOITATION</b>		****		****	
Autresproduitsopérationnels			****		****
Autrechargesopérationnelles					
aleurDotationsauxamortissemntsprovisionslepertesdev		****		****	
Reprisesurpertesdevaleuretprovisions		****		****	
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>					
Chargesfinancieres					
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>					
<b>VII-RESULAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS</b>					
Impotsexigiblessurrésultatsordinaires					
ationssurrésultatsordinairesImpotsdufférésvari					
<b>TOATKL DES PRODUITS DES ACTIVITSES ORDINAIRES</b>					
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>					
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>					
Elémentsextraordinairesproduits à préciser					
charges à préciserElémentsextraordinaires					
<b>IX-Résultatextraordinaire</b>					

X-RESULTAT NET DE LEXERCICE					
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ					
Dont part minoritaire					
Part du groupe					

# قائمة المراجع

## أ- الكتب:

- محمد قاسم القريوبي، مبادئ الإدارة، الطبعة الثالثة، عمان الأردن 2009
- إبراهيم براهيمية، مراقبة التسيير الميزانيات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة 2009.
- الدكتور حسين أحمد دحدوح وآخرون، مراجعة الحسابات المتقدمة، الطبعة الأولى 2009
- بويقوب عبد الكريم، أستاذ مادة المحاسبة، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون ، الجزائر، 2009.
- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان 2011
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، عمان 2009
- زغيب مليكة وشقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ط02، 2011
- زين منير عبوي، إدارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية العليا، الطبعة العربية الأولى، عمان الأردن 2009.
- عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، مكتبة إقرأ قسنطينة- الجزائر 2008-2009.
- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية 2009، 2013.
- محمد رفيق الطيب، مدخل لتسيير أساسيات، وظائف، تقنيات الجزء الأول التسيير والتنظيم والمشناة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر 2005-2006
- محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة لمراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية 2000.
- محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية 1995.
- مصطفى الباهي، أستاذ مساعد مكلف بالدروس جامعة ميله، ومعراج هواري ، أستاذ محاضر جامعة وهران، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية 2001، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر
- ناصر داودي عدون ، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2000.
- نبيل دنون الصانع، إريد 2010

## ب- مذكرات التخرج:

- بولعظم لامية، حيلب سميرة ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة 2013-2014، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي.



- بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية، فرع إدارة أعمال، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2006، المسيلة.

- زابي مريم، عيسى عيدة، مراقبة التسيير لنظام المعلومات، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي العقيد أكلي محند أولحاج، البويرة 2011-2012.

- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه خصص إدارة أعمال، جامعة قاصدي مباح، ورقلة 2011-2012.

- مباح عبد الرحمان ، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مباح، ورقلة 2012.

### III-المواقع الإلكترونية:

system.html...12:35, AZIZhttp://research.ready.blogspot.com/2012/06 study-of- magement.control